

Princípios Fundamentais e
Normas Brasileiras de Contabilidade
AUDITORIA E PERÍCIA

3ª edição



**Conselho Federal
de Contabilidade**

**Princípios Fundamentais e
Normas Brasileiras de Contabilidade
AUDITORIA E PERÍCIA**

3ª edição

**Conselho Federal de Contabilidade
Brasília
2008**

PUBLICAÇÃO DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE

SAS Quadra 5 – Bloco J – Edifício CFC • 70070-920 • Brasília - DF

Telefone: (61) 3314-9600 • FAX: (61) 3322-2033

Site: www.cfc.org.br • E-mail: cfc@cfc.org.br

Edição sob responsabilidade de:

MARIA CLARA CAVALCANTE BUGARIM • Presidente do Conselho Federal de Contabilidade

NELSON MITIMASA JINZENJI • Vice-presidente Técnico

Equipe Técnica Responsável:

CÉLIA SCHWINDT • Coordenadora da Vice-Presidência Técnica

HELIO JOSÉ CORAZZA • Contador

Revisão

Maria do Carmo Nóbrega

Projeto Gráfico e Editoração

Simone Silva

Tiragem: 20 mil exemplares

Distribuição gratuita

3ª Edição - 2008

FICHA CATALOGRÁFICA

Conselho Federal de Contabilidade

Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade: auditoria e perícia/
Conselho Federal de Contabilidade. – 3. ed. – Brasília: CFC, 2008.

456 p.

ISBN 978-85-85874-14-8

1. Normas – Contabilidade - Brasil. 2. Auditoria - Normas. 3. Perícia Contábil – Normas.
4. Princípios Fundamentais de Contabilidade. I. Título.

CDU – 657.6/.63(81)(083.74)

APRESENTAÇÃO

O Conselho Federal de Contabilidade possui, entre as suas atribuições privativas, a responsabilidade de editar normas que devam ser cumpridas por todos os profissionais de contabilidade no País. Para exercer eficazmente essa tarefa de normatizar os procedimentos contábeis gerais e específicos, o CFC mantém Grupos de Trabalho em atuação constante. Dessa forma, a elaboração e a revisão das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs), assim como dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, fazem parte de um processo permanente que congrega, em igual medida, o saber técnico e a aplicação prática, sem se descuidar da realidade atual da profissão contábil.

Para manter vigilância na evolução das Ciências Contábeis e na 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. Por essa razão foi editada a Resolução CFC nº 1.055/05, criando o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), integrado por representantes de importantes instituições da área contábil e do mercado de capitais, participando como convidados permanentes representantes dos principais órgãos reguladores governamentais. Ainda, para possibilitar a convergência necessária às demais áreas, que não as abrangidas pelo CPC, o CFC instituiu, por meio da Resolução CFC nº 1.103/07, o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, do qual participa juntamente com representantes de diversas entidades e órgãos reguladores.

Essa preocupação com a convergência das normas, que mobiliza o Conselho Federal de Contabilidade há alguns anos, decorre justamente do olhar vigilante da instituição sobre a realidade do mundo contábil. Assim, em 2008, com a entrada em vigor da Lei nº 11.638/07, abrindo o caminho para a convergência, o CFC encontra-se preparado para essa tarefa.

Nesta edição do livro Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade, que é dividido em dois volumes – um contendo as Normas Brasileiras de Contabilidade e o outro, as normas específicas das áreas de Auditoria e Perícia, editadas até o mês de junho de 2008.

Em síntese, pode-se dizer que o conhecimento das Normas Brasileiras de Contabilidade é condição fundamental ao exercício profissional. Já em relação aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, cabe ressaltar que é obrigatória a observância desses preceitos por parte de todos os contabilistas.

MARIA CLARA CAVALCANTE BUGARIM

Presidente

SUMÁRIO

PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

Princípios Fundamentais de Contabilidade - Resolução CFC nº 750/93	11
Apêndice aos Princípios Fundamentais de Contabilidade – Resolução CFC nº 774/94	17
Apêndice aos Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público – Resolução CFC nº 1.111/07	42
Princípio da Atualização Monetária – Resolução CFC nº 900/01	50

PRERROGATIVAS PROFISSIONAIS DO CONTABILISTA

Prerrogativas do Profissional Contábil – Resolução CFC nº 560/83.....	55
---	----

CÓDIGO DE ÉTICA PROFISSIONAL DO CONTABILISTA

Código de Ética Profissional do Contabilista – CEPC – Resolução CFC nº 803/96	65
Recurso <i>Ex Officio</i> na Área do Processo Ético – Resolução CFC nº 819/97	73

CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS

Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC – Resolução CFC nº 1.055/05..	77
Comitê Gestor da Convergência no Brasil – Resolução CFC nº 1.103/07	84

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

Normas Brasileiras de Contabilidade – Resolução CFC nº 751/93	89
Regras para a Edição das Normas Brasileiras de Contabilidade – Resolução CFC nº 1.106/07	100

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE PROFISSIONAIS

NBC P 1 Normas Profissionais de Auditor Independente – Resolução CFC nº 821/97	104
NBC P 1.2 – Independência – Resolução CFC nº 1.034/05	110
NBC P 1.6 – Sigilo – Resolução CFC nº 1.100/07	133
NBC P 1.8 – Utilização de Trabalhos de Especialistas – Resolução CFC nº 1.023/05.....	136
NBC P 1 – IT 1 – Regulamentação do item 1.9 da NBC P 1 – Resolução CFC nº 851/99.....	143



NBC P 1 – IT 3 – Regulamentação do item 1.4 – Honorários – Resolução CFC nº 976/03.....	146
NBC P 2 Normas Profissionais do Perito – Resolução CFC nº 857/99	152
NBC P 2.1 – Competência Profissional – Resolução CFC nº 1.056/05	155
NBC P 2.3 – Impedimento e Suspeição – Resolução CFC nº 1.050/05	159
NBC P 2.4 – Honorários – Resolução CFC nº 1.057/05	170
NBC P 2.6 – Responsabilidade e Zelo – Resolução CFC nº 1.051/05	180
NBC P 3 Normas Profissionais do Auditor Interno – Resolução CFC nº 781/95.....	185
NBC P 4 Educação Profissional Continuada – Resolução CFC nº 1.074/06....	188
NBC P 5 Exame de Qualificação Técnica – Resolução CFC nº 1.109/07	207
Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) – Resolução CFC nº 1.019/05.....	216

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE TÉCNICAS

NBC T 11 Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis – Resolução CFC nº 820/97.....	221
NBC T 11.3 – Papéis de Trabalho e Documentação da Auditoria – Resolução CFC nº 1.024/05.....	236
NBC T 11.4 – Planejamento da Auditoria – Resolução CFC nº 1.035/05	242
NBC T 11.6 – Relevância na Auditoria – Resolução CFC nº 981/03.....	261
NBC T 11.8 – Supervisão e Controle de Qualidade – Resolução CFC nº 1.036/05	268
NBC T 11.10 – Continuidade Normal das Atividades da Entidade – Resolução CFC nº 1.037/05.....	277
NBC T 11.11 – Amostragem – Resolução CFC nº 1.012/05	286
NBC T 11.12 – Processamento Eletrônico de Dados – Resolução CFC nº 1.029/05	298
NBC T 11.13 – Estimativas Contábeis – Resolução CFC nº 1.038/05.....	306
NBC T 11.14 – Transações com Partes Relacionadas – Resolução CFC nº 1.039/05	315
NBC T 11.15 – Contingências – Resolução CFC nº 1.022/05.....	322
NBC T 11.16 – Transações e Eventos Subseqüentes – Resolução CFC nº 1.040/05.....	332
NBC T 11.17 – Carta de Responsabilidade da Administração – Resolução CFC nº 1.054/05.....	340
NBC T 11 – IT 3 – Fraude e Erro – Resolução CFC nº 836/99	358

NBC T 11 – IT 5 – Parecer dos Auditores Independentes – Resolução	
CFC nº 830/98.....	367
Revisão Limitada das Informações Trimestrais – Resolução CFC nº 678/90 ...	385
NBC T 12 Da Auditoria Interna – Resolução CFC nº 986/03.....	397
NBC T 13 Da Perícia Contábil – Resolução CFC nº 858/99.....	404
NBC T 13.2 – Planejamento da Perícia – Resolução CFC nº 1.021/05.....	408
NBC T 13.6 – Laudo Pericial Contábil – Resolução CFC nº 1.041/05.....	416
NBC T 13.7 – Parecer Pericial Contábil – Resolução CFC nº 985/03.....	422
NBC T 13 – IT 1 – Termo de Diligência – Resolução CFC nº 938/02.....	428
NBC T 13 – IT 3 – Assinatura em Conjunto – Resolução CFC nº 940/02.....	435
NBC T 14 Revisão Externa de Qualidade pelos Pares – Resolução	
CFC nº 1.091/07.....	439

PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

RESOLUÇÃO CFC Nº 750/93

Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC)

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

CONSIDERANDO que a evolução da última década na área da Ciência Contábil reclama a atualização substantiva e adjetiva dos Princípios Fundamentais de Contabilidade a que se refere a Resolução CFC 530/81,

RESOLVE:

CAPÍTULO I

DOS PRINCÍPIOS E DE SUA OBSERVÂNCIA

Art. 1º Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (PFC) os enunciados por esta Resolução.

§ 1º A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§ 2º Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

CAPÍTULO II

DA CONCEITUAÇÃO, DA AMPLITUDE E DA ENUMERAÇÃO

Art. 2º Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades.

Art. 3º São Princípios Fundamentais de Contabilidade:



- I) o da ENTIDADE;
- II) o da CONTINUIDADE;
- III) o da OPORTUNIDADE;
- IV) o do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL;
- V) o da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA;
- VI) o da COMPETÊNCIA; e
- VII) o da PRUDÊNCIA.

SEÇÃO I

O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômicocontábil.

SEÇÃO II

O PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE

Art. 5º A CONTINUIDADE ou não da ENTIDADE, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

§ 1º A CONTINUIDADE influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor ou o vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da ENTIDADE tem prazo determinado, previsto ou previsível.

§ 2º A observância do Princípio da CONTINUIDADE é indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA, por efeito de se relacionar diretamente à

quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado.

SEÇÃO III

O PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE

Art. 6º O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Parágrafo único – Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:

I – desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;

II – o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;

III – o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.

SEÇÃO IV

O PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL

Art. 7º Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.

Parágrafo único – Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I – a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

II – uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter



alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV – os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;

V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.

SEÇÃO V

O PRINCÍPIO DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

Art. 8º Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

Parágrafo único – São resultantes da adoção do Princípio da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA:

I – a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;

II – para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais (art. 7º), é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por conseqüência, o do patrimônio líquido;

III – a atualização monetária não representa nova avaliação, mas, tão-somente, o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores, ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período.

SEÇÃO VI

O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resulta-

do do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidora na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

§ 4º Consideram-se incorridas as despesas:

I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

II – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III – pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

SEÇÃO VII

O PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA

Art. 10. O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.



§ 1º O Princípio da PRUDÊNCIA impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

§ 2º Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da PRUDÊNCIA somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA.

§ 3º A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável.

Art. 11. A inobservância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade constitui infração nas alíneas “c”, “d” e “e” do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946 e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.

Art. 12. Revogada a Resolução CFC nº 530/81, esta Resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 1994.

Brasília, 29 de dezembro de 1993.

CONTADOR IVAN CARLOS GATTI

Presidente

RESOLUÇÃO CFC Nº 774/94

Aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

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

CONSIDERANDO a conveniência de um maior esclarecimento sobre o conteúdo e abrangência dos Princípios Fundamentais de Contabilidade;

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (em anexo).

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

Brasília, 16 de dezembro de 1994.

CONTADOR JOSÉ MARIA MARTINS MENDES

Presidente



APÊNDICE À RESOLUÇÃO SOBRE OS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

INTRODUÇÃO AO APÊNDICE

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade, aprovados pela Resolução CF n.º 750/93, de 29 de dezembro de 1993, requerem, para o seu amplo entendimento pelos usuários da informação contábil e para a perfeita compreensão pelos profissionais da contabilidade, um grau de detalhamento que não é possível abranger nos próprios enunciados.

O Apêndice aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, contendo comentários sobre o conteúdo dos enunciados, é uma forma adequada de melhor compreensão sobre tão importante assunto.

O objetivo, portanto, é explicitar e toda explicitação é simples esclarecimento.

1 – A CONTABILIDADE COMO CONHECIMENTO

1.1 – A Contabilidade como ciência social

A Contabilidade possui objeto próprio – o Patrimônio das Entidades – e consiste em conhecimentos obtidos por metodologia racional, com as condições de generalidade, certeza e busca das causas, em nível qualitativo semelhante às demais ciências sociais. A Resolução alicerça-se na premissa de que a Contabilidade é uma Ciência Social com plena fundamentação epistemológica. Por consequência, todas as demais classificações – método, conjunto de procedimentos, técnica, sistema, arte, para citarmos as mais correntes – referem-se a simples facetas ou aspectos da Contabilidade, usualmente concernentes à sua aplicação prática, na solução de questões concretas.

1.2 – O Patrimônio objeto da Contabilidade

O objeto delimita o campo de abrangência de uma ciência, tanto nas ciências formais quanto nas factuais, das quais fazem parte as ciências sociais.

Na Contabilidade, o objeto é sempre o PATRIMÔNIO de uma Entidade, definido como um conjunto de bens, direitos e de obrigações para com terceiros, pertencente a uma pessoa física, a um conjunto de pessoas, como ocorre nas sociedades informais, ou a uma sociedade ou instituição de qualquer natureza, in-

dependentemente da sua finalidade, que pode, ou não, incluir o lucro. O essencial é que o patrimônio disponha de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes, o que significa que a Entidade dele pode dispor livremente, claro que nos limites estabelecidos pela ordem jurídica e, sob certo aspecto, da racionalidade econômica e administrativa.

O Patrimônio também é objeto de outras ciências sociais – por exemplo, da Economia, da Administração e do Direito – que, entretanto, o estudam sob ângulos diversos daquele da Contabilidade, que o estuda nos seus aspectos quantitativos e qualitativos. A Contabilidade busca, primordialmente, apreender, no sentido mais amplo possível, e entender as mutações sofridas pelo Patrimônio, tendo em mira, muitas vezes, uma visão prospectiva de possíveis variações. As mutações tanto podem decorrer da ação do homem, quanto, embora quase sempre secundariamente, dos efeitos da natureza sobre o patrimônio.

Por aspecto qualitativo do patrimônio entende-se a natureza dos elementos que o compõem como dinheiro, valores a receber ou a pagar expressos em moeda, máquinas, estoques de materiais ou de mercadorias, etc. A delimitação qualitativa desce, em verdade, até o grau de particularização que permita a perfeita compreensão do componente patrimonial. Assim, quando falamos em “máquinas”, ainda estamos a empregar um substantivo coletivo, cuja expressão poderá ser de muita utilidade, em determinadas análises. Mas a Contabilidade, quando aplicada a um patrimônio particular, não se limitará às “máquinas” como categoria, mas, dependendo das necessidades de controle poderá descer a cada máquina em particular e, mais ainda, aos seus pormenores de forma que sua caracterização evite a confusão com quaisquer outras máquinas, mesmo de tipo idêntico.

O atributo quantitativo refere-se à expressão dos componentes patrimoniais em valores, o que demanda que a Contabilidade assumira posição sobre o que seja “Valor”, porquanto os conceitos sobre a matéria são extremamente variados.

Do Patrimônio deriva o conceito de Patrimônio Líquido, mediante a equação considerada como básica na Contabilidade:

$$\text{(Bens + Direitos) – (Obrigações) = Patrimônio Líquido}$$

Quando o resultado da equação é negativo, convencionou-se denominá-lo de “Passivo a Descoberto”.

O Patrimônio Líquido não é uma dívida da Entidade para com seus sócios ou acionistas, pois estes não emprestam recursos para que ela possa ter vida própria, mas, sim, os entregam, para que com eles forme o Patrimônio da Entidade.



O conhecimento que a Contabilidade tem do seu objeto está em constante desenvolvimento, como, aliás, ocorre nas demais ciências em relação aos respectivos objetos. Por esta razão, deve-se aceitar como natural o fato da existência de possíveis componentes do patrimônio cuja apreensão ou avaliação se apresenta difícil ou inviável em determinado momento.

1.3 – Os Princípios Fundamentais de Contabilidade

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam o núcleo central da própria Contabilidade, na sua condição de ciência social, sendo a ela inerentes. Os princípios constituem sempre as vigas-mestras de uma ciência, revestindo-se dos atributos de universalidade e veracidade, conservando validade em qualquer circunstância. No caso da Contabilidade, presente seu objeto, seus Princípios Fundamentais de Contabilidade valem para todos os patrimônios, independentemente das Entidades a que pertencem, as finalidades para as quais são usados, a forma jurídica da qual estão revestidos, sua localização, expressividade e quaisquer outros qualificativos, desde que gozem da condição de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes.

Nos princípios científicos jamais pode haver hierarquização formal, dado que eles são os elementos predominantes na constituição de um corpo orgânico, proposições que se colocam no início de uma dedução, e são deduzidos de outras dentro do sistema. Nas ciências sociais, os princípios se colocam com axiomas, premissas universais e verdadeiras, assim admitidas sem necessidade de demonstração, ultrapassando, pois, a condição de simples conceitos.

O atributo da universalidade permite concluir que os princípios não exigiriam adjetivação, pois sempre, por definição, se referem à Ciência da Contabilidade no seu todo. Dessa forma, o qualificativo “fundamentais” visa, tão-somente, a enfatizar sua magna condição. Esta igualmente elimina a possibilidade de existência de princípios identificados, nos seus enunciados, com técnicas ou procedimentos específicos, com o resultado obtido na aplicação dos princípios propriamente ditos a um patrimônio particularizado.

Assim, não podem existir princípios relativos aos registros, às demonstrações ou à terminologia contábeis, mas somente ao objeto desta, o Patrimônio. Os princípios, na condição de verdades primeiras de uma ciência, jamais serão diretivas de natureza operacional, característica essencial das normas – expressões de direito positivo, que a partir dos princípios, estabelecem ordenamentos sobre o “como fazer”, isto é, técnicas, procedimentos, métodos, critérios, etc., tanto nos

aspectos substantivos, quanto nos formais. Dessa maneira, alcança-se um todo organicamente integrado, em que, com base nas verdades gerais, se chega ao detalhe aplicado, mantidas a harmonia e coerência do conjunto.

Os princípios simplesmente são e, portanto, preexistem às normas, fundamentando e justificando a ação, enquanto aquelas a dirigem na prática.

No caso brasileiro, os princípios estão obrigatoriamente presentes na formulação das Normas Brasileiras de Contabilidade, verdadeiros pilares do sistema de normas, que estabelecerá regras sobre a apreensão, o registro, relato, demonstração e análise das variações sofridas pelo patrimônio, buscando descobrir suas causas, de forma a possibilitar a feitura de prospecções sobre a Entidade e não podem sofrer qualquer restrição na sua observância.

Os princípios refletem o estágio em que se encontra a Ciência da Contabilidade, isto é, a essência dos conhecimentos, doutrinas e teorias que contam com o respaldo da maioria dos estudiosos da Contabilidade. É evidente que, em muitos aspectos, não há como se falar em unanimidade de entendimento, mas até em desacordo sobre muitos temas teórico-doutrinários. Temos uma única ciência, mas diversas doutrinas. Entretanto, cumpre ressaltar que tal situação também ocorre nas demais ciências sociais e, muitas vezes, até mesmo nas ciências ditas exatas.

Em termos de conteúdo, os princípios dizem respeito à caracterização da Entidade e do patrimônio, à avaliação dos componentes deste e ao reconhecimento das mutações e dos seus efeitos diante do Patrimônio Líquido. Como os princípios alcançam o patrimônio na sua globalidade, sua observância nos procedimentos aplicados resultará automaticamente em informações de utilidade para decisões sobre situações concretas. Esta é a razão pela qual os objetivos pragmáticos da Contabilidade são caracterizados pela palavra “informação”.

1.4 – Dos objetivos da Contabilidade

A existência de objetivos específicos não é essencial à caracterização de uma ciência, pois, caso o fosse, inexistiria a ciência “pura”, aquela que se concentra, tão-somente, no seu objeto. Aliás, na própria área contábil, encontramos muitos pesquisadores cuja obra não apresenta qualquer escopo pragmático, concentrando-se na Contabilidade como ciência. De qualquer forma, como já vimos, não há qualquer dificuldade na delimitação dos objetivos da Contabilidade no terreno científico, a partir do seu objeto, que é o Patrimônio, por estarem concentrados na correta representação deste e nas causas das suas mutações.



O objetivo científico da Contabilidade manifesta-se na correta apresentação do Patrimônio e na apreensão e análise das causas das suas mutações. Já sob ótica pragmática, a aplicação da Contabilidade a uma Entidade particularizada, busca prover os usuários com informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas, e outros meios.

O tema, tão claro no quadrante científico, comporta comentários mais minuciosos quando direcionado aos objetivos concretos perseguidos na aplicação da Contabilidade a uma Entidade em particular. Adentramos, no caso, o terreno operacional, regulado pelas normas. Assim, ouve-se com frequência dizer que um dos objetivos da Contabilidade é o acompanhamento da evolução econômica e financeira de uma Entidade. No caso, o adjetivo “econômico” é empregado para designar o processo de formação de resultado, isto é, as mutações quantitativoqualitativas do patrimônio, as que alteram o valor do Patrimônio Líquido, para mais ou para menos, corretamente conhecidas como “receitas” e “despesas”. Já os aspectos qualificados como “financeiros” concernem, em última instância, aos fluxos de caixa.

Cumpra também ressaltar que, na realização do objetivo central da Contabilidade, defrontamo-nos, muitas vezes, com situações nas quais os aspectos jurídico-formais das transações ainda não estão completa ou suficientemente elucidados. Nesses casos, deve-se considerar o efeito mais provável das mutações sobre o patrimônio, quantitativa e qualitativamente, concedendo-se prevalência à substância das transações.

1.5 – Das informações geradas pela Contabilidade

De forma geral, no âmbito dos profissionais e usuários da Contabilidade, os objetivos desta, quando aplicada a uma Entidade particularizada, são identificados com a geração de informações, a serem utilizadas por determinados usuários em decisões que buscam a realização de interesses e objetivos próprios. A precisão das informações demandadas pelos usuários e o próprio desenvolvimento de aplicações práticas da Contabilidade, dependerão, sempre, da observância dos seus Princípios, cuja aplicação à solução de situações concretas deverá considerar o contexto econômico, tecnológico, institucional e social em que os procedimentos serão aplicados.

Isso significa, com grande frequência, o uso de projeções sobre os contextos em causa, o que muitos denominam de visão prospectiva nas aplicações contábeis.

As informações quantitativas que a Contabilidade produz, quando aplicada a uma Entidade, devem possibilitar ao usuário avaliar a situação e as tendências desta, com o menor grau de dificuldade possível. Devem pois, permitir ao usuário, como participe do mundo econômico:

- observar e avaliar o comportamento;
- comparar seus resultados com os de outros períodos ou Entidades;
- avaliar seus resultados à luz dos objetivos estabelecidos;
- projetar seu futuro nos marcos políticos, sociais e econômicos em que se insere.

E tudo isso, para que o usuário possa planejar suas próprias operações.

Os requisitos referidos levam à conclusão de que deve haver consistência nos procedimentos que a Entidade utiliza em diferentes períodos e, tanto quanto possível, também entre Entidades distintas que pertençam a um mesmo mercado, de forma que o usuário possa extrair tendências quanto à vida de uma Entidade e à sua posição em face das demais Entidades ou mesmo do mercado como um todo. Tal desiderato é extremamente incentivado pelo sistema formal de normas, cuja coerência estrutural é garantida pela observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e seus ordenamentos aplicados. Evidentemente o preceito em análise, conhecido por “consistência”, não constitui princípio da Contabilidade, mas regra técnicocomportamental.

Tanto isso é verdade que procedimentos aplicados, mesmo fixados como norma, podem ser alterados em função das necessidades dos usuários ou mesmo da qualidade dos resultados da sua aplicação, enquanto que os princípios que os fundamentam permanecem inalterados.

1.6 – Dos Usuários da Contabilidade

Os usuários tanto podem ser internos como externos e, mais ainda, com interesses diversificados, razão pela qual as informações geradas pela Entidade devem ser amplas e fidedignas e, pelo menos, suficientes para a avaliação da sua situação patrimonial e das mutações sofridas pelo seu patrimônio, permitindo a realização de inferências sobre o seu futuro.

Os usuários internos incluem os administradores de todos os níveis, que usualmente se valem de informações mais aprofundadas e específicas acerca da Entidade, notadamente aquelas relativas ao seu ciclo operacional. Já os usuários externos concentram suas atenções, de forma geral, em aspectos mais genéricos, expressos nas demonstrações contábeis.



Em países com um ativo mercado de capitais, assume importância ímpar a existência de informações corretas, oportunas, suficientes e inteligíveis sobre o patrimônio das Entidades e suas mutações, com vista à adequada avaliação de riscos e oportunidades por parte dos investidores, sempre interessados na segurança dos seus investimentos e em retornos compensadores em relação às demais aplicações. A qualidade dessas informações deve ser assegurada pelo sistema de normas alicerçado nos Princípios Fundamentais, o que torna a Contabilidade em verdadeiro catalisador do mercado de ações.

O tema é vital e, por conseqüência, deve-se manter vigilância sobre o grau em que os objetivos gerais da Contabilidade aplicada a uma atividade particularizada estão sendo alcançados. O entendimento das informações pelos próprios usuários pode levá-los a conclusão da necessidade de valer-se dos trabalhos de profissionais da Contabilidade.

2 – COMENTÁRIOS AOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

A Resolução CFC n.º 750/93 dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, elencando-os em seu art. 3º e conceituando-os nos seus artigos quarto ao dez.

2.1 – O princípio da entidade

“Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por conseqüência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil”.

2.1.1 – A autonomia patrimonial

O cerne do Princípio da ENTIDADE está na autonomia do patrimônio a ela pertencente. O Princípio em exame afirma que o patrimônio deve revestir-se do atributo de autonomia em relação a todos os outros Patrimônios existentes, per-

tencendo a uma Entidade, no sentido de sujeito suscetível à aquisição de direitos e obrigações. A autonomia tem por corolário o fato de que o patrimônio de uma Entidade jamais pode confundir-se com aqueles dos seus sócios ou proprietários. Por conseqüência, a Entidade poderá ser desde uma pessoa física, ou qualquer tipo de sociedade, instituição ou mesmo conjuntos de pessoas, tais como:

- famílias;
- empresas;
- governos, nas diferentes esferas do poder;
- sociedades beneficentes, religiosa, culturais, esportivas, de lazer, técnicas;
- sociedades cooperativas;
- fundos de investimento e outras modalidades afins.

No caso de sociedades, não importa que sejam sociedades de fato ou que estejam revestidas de forma jurídica, embora esta última circunstância seja a mais usual.

O Patrimônio, na sua condição de objeto da Contabilidade, é, no mínimo, aquele juridicamente formalizado como pertencente à Entidade, com ajustes quantitativos e qualitativos realizados em consonância com os princípios da própria Contabilidade. A garantia jurídica da propriedade, embora por vezes suscite interrogações de parte daqueles que não situam a autonomia patrimonial no cerne do Princípio da Entidade, é indissociável desse princípio, pois é a única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo Patrimônio, válida perante terceiros. Cumpre ressaltar que, sem autonomia patrimonial fundada na propriedade, os demais Princípios Fundamentais perdem o seu sentido, pois passariam a referir-se a um universo de limites imprecisos.

A autonomia patrimonial apresenta sentido unívoco. Por conseqüência, o patrimônio pode ser decomposto em partes segundo os mais variados critérios, tanto em termos quantitativos quanto qualitativos. Mas nenhuma classificação, mesmo que dirigida sob ótica setorial, resultará em novas Entidades. Carece, pois, de sentido, a idéia de que as divisões ou departamentos de uma Entidade possam constituir novas Entidades, ou “microentidades”, precisamente por que sempre lhes faltará o atributo da autonomia. A única circunstância em que poderá surgir nova Entidade, será aquela em que a propriedade de parte do patrimônio de uma Entidade, for transferida para outra unidade, eventualmente até criada naquele momento. Mas, no caso, teremos um novo patrimônio autônomo, pertencente a outra Entidade. Na contabilidade aplicada, especialmente nas áreas de custos e de orçamento, trabalha-se, muitas vezes, com controles divisionais, que podem ser extraordinariamente úteis, porém não significam a criação de novas Entidades, precisamente pela ausência de autonomia patrimonial.



2.1.2 – Da soma ou da agregação de patrimônios

O Patrimônio da Entidade corolário de notável importância, notadamente pelas suas repercussões de natureza prática: as somas e agregações de patrimônios de diferentes Entidades não resultam em nova Entidade. Tal fato assume especial relevo por abranger as demonstrações contábeis consolidadas de Entidades pertencentes a um mesmo grupo econômico, isto é, de um conjunto de Entidades sob controle único.

A razão básica é a de que as Entidades cujas demonstrações contábeis são consolidadas mantém sua autonomia patrimonial, pois seus Patrimônios permanecem de sua propriedade. Como não há transferência de propriedade, não pode haver formação de novo patrimônio, condição primeira da existência jurídica de uma Entidade. O segundo ponto a ser considerado é o de que a consolidação se refere às demonstrações contábeis, mantendo-se a observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade no âmbito das Entidades consolidadas, resultando em uma unidade de natureza econômico-contábil, em que os qualificativos ressaltam os dois aspectos de maior relevo: o atributo de controle econômico e a fundamentação contábil da sua estruturação.

As demonstrações contábeis consolidadas, apresentando a posição patrimonial e financeira, resultado das operações, as origens e aplicações de recursos ou os fluxos financeiros de um conjunto de Entidades sob controle único, são peças contábeis de grande valor informativo para determinados usuários, embora isso não elimine o fato de que outras informações possam ser obtidas nas demonstrações que foram consolidadas.

2.2 – O princípio da Continuidade

“**Art. 5º** A CONTINUIDADE ou não da ENTIDADE, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

§ 1º A CONTINUIDADE influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor de vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da ENTIDADE tem prazo determinado, previsto ou previsível.

§ 2º A observância do Princípio da CONTINUIDADE é indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de se constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado”.

2.2.1 – Aspectos conceituais

O Princípio da CONTINUIDADE afirma que o patrimônio da Entidade, na sua composição qualitativa e quantitativa, depende das condições em que provavelmente se desenvolverão as operações da Entidade. A suspensão das suas atividades podem provocar efeitos na utilidade de determinados ativos, com a perda, até mesmo integral de seu valor. A queda no nível de ocupação podem também provocar efeitos semelhantes.

A modificação no estado de coisas citado pode ocorrer por diversas causas, entre as quais ressaltam as seguintes:

a) modificações na conjuntura econômica que provoquem alterações na amplitude do mercado em que atua a Entidade. Exemplo neste sentido é a queda de poder aquisitivo da população, que provoca redução no consumo de bens, o que, a sua vez, resulta na redução do grau de ocupação de muitas Entidades;

b) mudanças de política governamental, como, por exemplo, na área cambial, influenciando diretamente o volume das exportações de determinados ramos econômicos, com efeito direto nos níveis de produção de determinadas Entidades;

c) problemas internos das próprias Entidades, consubstanciados em envelhecimento tecnológico dos seus processos ou produtos, superação mercadológica destes, exigência de proteção ambiental, falta de capital, falta de liquidez, incapacidade administrativa, dissensões entre os controladores da Entidade e outras causas quaisquer que levem a Entidade a perder suas condições de competitividade, sendo gradativamente alijada do mercado;

d) causas naturais ou fortuitas que afetem a manutenção da Entidade no mercado, tais como inundações, incêndios, ausência de materiais primários por quebras de safras.

A situação-limite na aplicação do Princípio da CONTINUIDADE é aquela em que há a completa cessação das atividades da Entidade. Nessa situação, determinados ativos, como, por exemplo, os valores diferidos, deixarão de ostentar tal condição, passando à condição de despesas, em face da impossibilidade de sua recuperação mediante as atividades operacionais usualmente dirigidas à geração de receitas. Mas até mesmo ativos materiais, como estoques, ferramentas ou máquinas, podem ter seu valor modificado substancialmente. As causas da limitação da vida da Entidade não influenciam o conceito da continuidade; entretanto, como constituem informação de interesse para muitos usuários, quase sempre são de divulgação obrigatória, segundo norma específica. No caso de provável cessa-



ção da vida da Entidade, também o passivo é afetado, pois, além do registro das exigibilidades, com fundamentação jurídica, também devem ser contemplados os prováveis desembolsos futuros, advindos da extinção em si.

Na condição de Princípio, em que avulta o atributo da universalidade, a continuidade aplica-se não somente à situação de cessação integral das atividades da Entidade, classificada como situação-limite no parágrafo anterior, mas também àqueles casos em que há modificação no volume de operações, de forma a afetar o valor de alguns componentes patrimoniais, obrigando ao ajuste destes, de maneira a ficarem registrados por valores líquidos de realização.

O Princípio da Continuidade, à semelhança do da Prudência, está intimamente ligado com o da Competência, formando-se uma espécie de trilogia. A razão é simples: a continuidade, como já vimos, diz respeito diretamente ao valor econômico dos bens, ou seja, ao fato de um ativo manter-se nesta condição ou transformar-se, total ou parcialmente quando há previsão de encerramento das atividades da Entidade, com o vencimento antecipado ou o surgimento de exigibilidades. Nesta última circunstância, sua ligação será com o Princípio da Oportunidade.

2.2.2 – O Princípio da Continuidade e a “entidade em marcha”

A denominação “Princípio da Continuidade”, como também a de “entidade em marcha”, ou “going concern”, é encontrada em muitos sistemas de normas no exterior e também na literatura contábil estrangeira, embora o Princípio da Continuidade também parta do pressuposto de que a Entidade deva concretizar seus objetivos continuamente – o que nem sempre significa a geração de riqueza no sentido material –, não se fundamenta na idéia de Entidade em movimento.

O motivo é extremamente singelo, pois uma Entidade com suas atividades reduzidas ou suspensas temporariamente continuará a ser objeto da Contabilidade enquanto dispuser de patrimônio. Isso permanece verdade no caso de a Entidade suspender definitivamente suas atividades. O que haverá, tão-somente, é a repreciação dos componentes patrimoniais, quantitativa e qualitativamente, precisamente em razão dos ditames do Princípio da Continuidade. A normalidade ou não das operações, bem como a vida limitada ou indeterminada, não alcançam o objeto da Contabilidade, o patrimônio, mas, tão-somente, sua composição e valor, isto é, a delimitação quantitativa e qualitativa dos bens, direitos e obrigações.

O próprio uso da receita como parâmetro na formação de juízo sobre a situação de normalidade da Entidade, embora válido na maioria das Entidades, não pode ser universal, pois, em muitas delas, a razão de ser não é a receita, tampouco o resultado.

2.3 – O Princípio da Oportunidade

“**Art. 6º** O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Parágrafo único – Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:

I – desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;

II – o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;

III – o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão”.

2.3.1 – Aspectos conceituais

O Princípio da OPORTUNIDADE exige a apreensão, o registro e o relato de todas as variações sofridas pelo patrimônio de uma Entidade, no momento em que elas ocorrerem. Cumprido tal preceito, chega-se ao acervo máximo de dados primários sobre o patrimônio, fonte de todos os relatos, demonstrações e análises posteriores, ou seja, o Princípio da Oportunidade é a base indispensável à fidedignidade das informações sobre o patrimônio da Entidade, relativas a um determinado período e com o emprego de quaisquer procedimentos técnicos. É o fundamento daquilo que muitos sistemas de normas denominam de “representação fiel” pela informação ou seja, que esta espelhe com precisão e objetividade as transações e eventos a que concerne. Tal tributo é, outrossim, exigível em qualquer circunstância, a começar sempre nos registros contábeis, embora as normas tendem a enfatizá-lo nas demonstrações contábeis.

O Princípio da Oportunidade deve ser observado, como já foi dito, sempre que haja variação patrimonial, cujas origens principais são, de forma geral, as seguintes:

a) transações realizadas com outras Entidades, formalizadas mediante acordo de vontades, independentemente da forma ou da documentação de suporte, como compra ou venda de bens e serviços;



b) eventos de origem externa, de ocorrência alheia à vontade da administração, mas com efeitos sobre o Patrimônio, como modificações nas taxas de câmbio, quebras de clientes, efeitos de catástrofes naturais, etc.;

c) movimentos internos que modificam predominantemente a estrutura qualitativa do Patrimônio, como a transformação de materiais em produtos semifabricados ou destes em produtos prontos, mas também a estrutura quantitativo-qualitativa, como no sucateamento de bens inservíveis.

O Princípio da OPORTUNIDADE abarca dois aspectos distintos, mas complementares: a integridade e a tempestividade, razão pela qual muitos autores preferem denominá-los de Princípio da UNIVERSALIDADE.

O Princípio da OPORTUNIDADE tem sido confundido algumas vezes, com o da COMPETÊNCIA, embora os dois apresentem conteúdos manifestamente diversos. Na oportunidade, o objetivo está na completeza da apreensão das variações, do seu oportuno conhecimento, enquanto, na competência, o fulcro está na qualificação das variações diante do Patrimônio Líquido, isto é, na decisão sobre se estas o alteram ou não. Em síntese, no primeiro caso, temos o conhecimento da variação, e, na competência, a determinação de sua natureza.

2.3.2 – A integridade das variações

A integridade diz respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, isto é, sem qualquer falta ou excesso. Concerne, pois, à completeza da apreensão, que não admite a exclusão de quaisquer variações monetariamente quantificáveis. Como as variações incluem elementos quantitativos e qualitativos, bem como os aspectos físicos pertinentes, e ainda que a avaliação é regida por princípios próprios, a integridade diz respeito fundamentalmente às variações em si. Tal fato não elimina a necessidade do reconhecimento destas, mesmo nos casos em que não há certeza definitiva da sua ocorrência, mas somente alto grau de possibilidade. Bons exemplos neste sentido fornecem as depreciações, pois a vida útil de um bem será sempre uma hipótese, mais ou menos fundada tecnicamente, porquanto dependente de diversos fatores de ocorrência aleatória. Naturalmente, pressupõe-se que, na hipótese do uso de estimativas, estas tenham fundamentação estatística e econômica suficientes.

2.3.3 – A tempestividade do registro

A tempestividade obriga a que as variações sejam registradas no momento em que ocorrerem, mesmo na hipótese de alguma incerteza, na forma relatada no item anterior. Sem o registro no momento da ocorrência, ficarão incompletos os registros

sobre o patrimônio até aquele momento, e, em decorrência, insuficientes quaisquer demonstrações ou relatos, e falseadas as conclusões, diagnósticos e prognósticos.

2.4 – O Princípio do Registro pelo Valor Original

“**Art. 7º** Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da Entidade.

Parágrafo único – Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I – a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

II – uma vez integrados no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV – os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;

V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos”.

2.4.1 – Os elementos essenciais do Princípio

O Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL ordena que os componentes do patrimônio tenham seu registro inicial efetuado pelos valores ocorridos na data das transações havidas com o mundo exterior à Entidade, estabelecendo, pois, a vigia-mestra da avaliação patrimonial: a determinação do valor monetário de um componente do patrimônio.

Ao adotar a idéia de que a avaliação deva ser realizada com fundamento no valor de entrada, o Princípio consagra o uso dos valores monetários decorrentes do consenso entre os agentes econômicos externos e a Entidade – conta-



bilmente, outras Entidades – ou da imposição destes. Não importa, pois, se o preço resultou de livre negociação em condições de razoável igualdade entre as partes, ou de imposição de uma delas, em vista da sua posição de superioridade. Generalizando, o nível dos preços pode derivar de quaisquer das situações estudadas na análise microeconômica.

Pressupõe-se que o valor de troca, aquele decorrente da transação, configure o valor econômico dos ativos no momento da sua ocorrência.

Naturalmente, se, com o passar do tempo, houver a modificação do valor em causa, seja por que razão for, os ajustes serão realizados, mas ao abrigo do Princípio da Competência. Os ajustes somente serão para menos, em razão da essência do próprio Princípio.

A rigorosa observância do princípio em comentário é do mais alto interesse da sociedade como todo e, especificamente, do mercado de capitais, por resultar na unificação da metodologia de avaliação, fator essencial na comparabilidade dos dados, relatos e demonstrações contábeis e, conseqüentemente, na qualidade da informação gerada, impossibilitando critérios alternativos de avaliação.

No caso de doações recebidas pela Entidade, também existe a transação com o mundo exterior e, mais ainda, com efeito quantitativo e qualitativo sobre o patrimônio. Como a doação resulta em inegável aumento do Patrimônio Líquido, cabe o registro pelo valor efetivo da coisa recebida, no momento do recebimento, segundo o valor de mercado. Mantém-se, no caso, intocado o princípio em exame, com a única diferença em relação às situações usuais: uma das partes envolvidas – caso daquela representativa do mundo externo – abre mão da contraprestação, que se transforma em aumento do Patrimônio Líquido da Entidade recebedora da doação. Acessoriamente, pode-se lembrar que o fato de o ativo ter-se originado de doação, não repercute na sua capacidade futura de contribuir à realização dos objetivos da Entidade.

2.4.2 – A expressão em moeda nacional

A expressão do valor dos componentes patrimoniais em moeda nacional decorre da necessidade de homogeneização quantitativa do registro do patrimônio e das suas mutações, a fim de se obter a necessária comparabilidade e se possibilitarem agrupamentos de valores. Ademais, este aspecto particular, no âmbito do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL, visa a afirmar a prevalência

da moeda do País e, conseqüentemente, o registro somente nela. O corolário é o de que quaisquer transações em moeda estrangeira devem ser transformadas em moeda nacional no momento do seu registro.

2.4.3 – A manutenção dos valores originais nas variações internas

O Princípio em análise, como não poderia ser diferente, em termos lógicos, mantém-se plenamente nas variações patrimoniais que ocorrem no interior da Entidade, quando acontece a agregação ou a decomposição de valores. Os agregados de valores – cuja expressão mais usual são os estoques de produtos semifabricados e prontos, os serviços em andamento ou terminados, as culturas em formação, etc. – representam, quantitativamente, o somatório de inúmeras variações patrimoniais qualitativas, formando conjuntos de valores constituídos com base em valores atinentes a insumos de materiais, depreciações, mão-deobra, encargos sociais, energia, serviços de terceiros, tributos, e outros, classes de insumos que, em verdade, representam a consumpção de ativos, como estoques, equipamentos ou, diretamente, recursos pecuniários. Os agregados são, pois, ativos resultantes da transformação de outros ativos, e, em alguns casos, deixam logo tal condição, como aqueles referentes a funções como as de administração geral, comercialização no País, exportação e outras.

A formação dos agregados implica o uso de decomposições, como acontece no caso das depreciações geradas por uma máquina em particular: a transação com o mundo exterior resultou na ativação da máquina, mas a consumpção desta dar-se-á gradativamente, ao longo do tempo, mediante as depreciações. Todavia estas, mesmo quando relativas a um espaço curto de tempo – um mês, por hipótese –, normalmente são alocadas a diversos componentes do patrimônio, como, por exemplo, a diferentes peças de fabricação.

Os fatos mencionados comprovam a importância do princípio em exame na Contabilidade aplicada à área de custos, por constituir-se na diretiva principal de avaliação das variações que ocorrem no ciclo operacional interno das Entidades, em que não existe propriamente a criação de valores, mas a simples redistribuição de valores originais.

Finalmente, cabe ressaltar que os valores originais devem ser ajustados, segundo a sua perda de valor econômico. Porém, mesmo tal ajuste não implica, em essência, modificação do valor original.



2.5 – O Princípio da Atualização Monetária

“Art. 8º Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

Parágrafo único – São resultantes da adoção do Princípio da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA:

I – a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;

II – para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais (art. 7º), é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por conseqüência, o do patrimônio líquido;

III – a atualização monetária não representa nova avaliação, mas, tão somente, o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores, ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período”.

2.5.1 – Aspectos conceituais

O Princípio da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA existe em função do fato de que a moeda – embora universalmente aceita como medida de valor – não representa unidade constante de poder aquisitivo. Por conseqüência, sua expressão formal deve ser ajustada, a fim de que permaneçam substantivamente corretos – isto é, segundo as transações originais – os valores dos componentes patrimoniais e, via de decorrência, o Patrimônio Líquido.

Como se observa, o Princípio em causa constitui seguimento lógico daquele do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL, pois preceitua o ajuste formal dos valores fixados segundo este, buscando a manutenção da substância original, sem que isso implique qualquer modalidade de reavaliação.

Em diversas oportunidades no passado, o princípio foi denominado de “correção monetária”, expressão inadequada, pois ele não estabelece qualquer “correção” de valor, mas apenas atualiza o que, em tese, não deveria ter variado: o poder aquisitivo da moeda. Esta é, aliás, a razão pela qual o princípio, quando aplicado à prática, se manifesta por meio de índice que expressa a modificação da capacidade geral de compra da moeda, e não da variação particular do preço de um bem determinado.

O princípio diz respeito, dada sua condição de universalidade, a todos os componentes patrimoniais e suas mutações, e não somente às demonstrações contábeis, que representam apenas uma das modalidades de expressão concreta da Contabilidade, aplicada a uma entidade em particular. Mas, como as demonstrações contábeis são, em geral, a forma mais usual de comunicação entre a Entidade e o usuário, as normas contábeis alicerçadas no princípio em exame contêm sempre ordenamentos sobre como deve ser realizado o ajuste, o indexador utilizado e a periodicidade de aplicação.

2.5.2 – Dos indexadores da atualização

A atualização monetária deve ser realizada mediante o emprego de meios – indexadores, moedas referenciais, reais ou não – que reflitam a variação apontada por índice geral de preços da economia brasileira. A utilização de um único parâmetro de caráter geral e de forma uniforme por todas as Entidades é indispensável, a fim de que sejam possíveis comparações válidas entre elas.

O uso de indexador único, embora indispensável, não resolve inteiramente o problema da atualização monetária, pois não alcança a questão da fidedignidade de que se reveste o dito indexador, na expressão do poder aquisitivo da moeda. Todavia, no caso, não se trata de questão atinente aos Princípios Contábeis, mas de problema pertencente à Ciência Econômica, no campo teórico-doutrinário, e à política, em termos aplicados.

2.6 – O Princípio da Competência

“**Art. 9º** As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é conseqüência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade



de bens anteriormente pertencentes à entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

§ 4º Consideram-se incorridas as despesas:

I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

II – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III – pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo”.

2.6.1 – As variações patrimoniais e o Princípio da Competência

A compreensão do cerne do Princípio da COMPETÊNCIA está diretamente ligada ao entendimento das variações patrimoniais e sua natureza. Nestas encontramos duas grandes classes: a daquelas que somente modificam a qualidade ou a natureza dos componentes patrimoniais, sem repercutirem no montante do Patrimônio Líquido, e a das que o modificam. As primeiras são denominadas de “qualitativas”, ou “permutativas”, enquanto as segundas são chamadas de “quantitativas”, ou “modificativas”. Cumpre salientar que estas últimas sempre implicam a existência de alterações qualitativas no patrimônio, a fim de que permaneça inalterado o equilíbrio patrimonial.

A competência é o princípio que estabelece quando um determinado componente deixa de integrar o patrimônio, para transformar-se em elemento modificador do Patrimônio Líquido. Da confrontação entre o valor final dos aumentos do Patrimônio Líquido – usualmente denominados “receitas” – e das suas diminuições – normalmente chamadas de “despesas”–, emerge o conceito de “resultado do período”: positivo, se as receitas forem maiores do que as despesas; ou negativo, quando ocorrer o contrário.

Observa-se que o Princípio da Competência não está relacionado com recebimentos ou pagamentos, mas com o reconhecimento das receitas geradas e das despesas incorridas no período. Mesmo com desvinculação temporal das receitas e despesas, respectivamente do recebimento e do desembolso, a longo prazo

ocorre a equalização entre os valores do resultado contábil e o fluxo de caixa derivado das receitas e despesas, em razão dos princípios referentes à avaliação dos componentes patrimoniais.

Quando existem receitas e despesas pertencentes a um exercício anterior, que nele deixarem de ser consideradas por qualquer razão, os componentes ajustes devem ser realizados no exercício em que se evidenciou a omissão.

O Princípio da Competência é aplicado a situações concretas altamente variadas, pois são muito diferenciadas as transações que ocorrem nas Entidades, em função dos objetivos destas. Por esta razão é a competência o princípio que tende a suscitar o maior número de dúvidas na atividade profissional dos contabilistas. Cabe, entretanto, sublinhar que tal fato não resulta em posição de supremacia hierárquica em relação aos demais princípios, pois o status de todos é o mesmo, precisamente pela sua condição científica.

2.6.2 – Alguns comentários sobre as despesas

As despesas, na maioria das vezes, representam consumpção de ativos, que tanto podem ter sido pagos em períodos passados, no próprio período, ou ainda virem a ser pagos no futuro. De outra parte, não é necessário que o desaparecimento do ativo seja integral, pois muitas vezes a consumpção é somente parcial, como no caso das depreciações ou nas perdas de parte do valor de um componente patrimonial do ativo, por aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA à prática, de que nenhum pode permanecer avaliado por valor superior ao de sua recuperação por alienação ou utilização nas operações em caráter corrente. Mas a despesa também pode decorrer do surgimento de uma exigibilidade sem a concomitante geração de um bem ou de um direito, como acontece, por exemplo, nos juros moratórios e nas multas de qualquer natureza.

Entre as despesas do tipo em referência localizam-se também as que se contrapõem a determinada receita, como é o caso dos custos diretos com vendas, nos quais se incluem comissões, impostos e taxas e até “royalties”. A aplicação correta da competência exige mesmo que se provisionem, com base em fundamentação estatística, certas despesas por ocorrer, mas indiscutivelmente ligadas à venda em análise, como as despesas futuras com garantias assumidas em relação a produtos.

Nos casos de Entidades em períodos pré-operacionais, no seu todo ou em algum setor, os custos incorridos são ativados, para se transformarem posteriormente em despesas, quando da geração das receitas, mediante depreciação ou amortização. Tal circunstância está igualmente presente em projetos de pesqui-



sa e desenvolvimento de produtos – muito freqüentes nas indústrias químicas e farmacêuticas, bem como naquelas que empregam alta tecnologia – em que a amortização dos custos ativados é usualmente feita segundo a vida mercadológica estimada dos produtos ligados às citadas pesquisas e projetos.

2.6.3 – Alguns detalhes sobre as receitas e seu reconhecimento

A receita é considerada realizada no momento em que há a venda de bens e direitos da Entidade – entendida a palavra “bem” em sentido amplo, incluindo toda sorte de mercadorias, produtos, serviços, inclusive equipamentos e imóveis –, com a transferência da sua propriedade para terceiros, efetuando estes o pagamento em dinheiro ou assumindo compromisso firme de fazê-lo num prazo qualquer. Normalmente, a transação é formalizada mediante a emissão de nota fiscal ou documento equivalente, em que consta a quantificação e a formalização do valor de venda, pressupostamente o valor de mercado da coisa ou do serviço. Embora esta seja a forma mais usual de geração de receita, também há uma segunda possibilidade, materializada na extinção parcial ou total de uma exigibilidade, como no caso do perdão de multa fiscal, da anistia total ou parcial de uma dívida, da eliminação de passivo pelo desaparecimento do credor, pelo ganho de causa em ação em que se discutia uma dívida ou o seu montante, já devidamente provisionado, ou outras circunstâncias semelhantes. Finalmente, há ainda uma terceira possibilidade: a de geração de novos ativos sem a interveniência de terceiros, como ocorre correntemente no setor pecuário, quando do nascimento de novos animais. A última possibilidade está representada na geração de receitas por doações recebidas, já comentada anteriormente.

Mas as diversas fontes de receitas citadas no parágrafo anterior representam a negativa do reconhecimento da formação destas por valorização dos ativos, porque, na sua essência, o conceito de receita está indissolúvelmente ligado à existência de transação com terceiros, exceção feita à situação referida no final do parágrafo anterior, na qual ela existe, mas de forma indireta. Ademais, aceitar-se, por exemplo, a valorização de estoques significaria o reconhecimento de aumento do Patrimônio Líquido, quando sequer há certeza de que a venda a realizar-se e, mais ainda, por valor consentâneo àquele da reavaliação, configurando-se manifesta afronta ao Princípio da Prudência. Aliás, as valorizações internas trariam no seu bojo sempre um convite à especulação e, conseqüentemente, ao desrespeito a esse princípio.

A receita de serviços deve ser reconhecida de forma proporcional aos serviços efetivamente prestados. Em alguns casos, os princípios contratados prevêm

cláusulas normativas sobre o reconhecimento oficial dos serviços prestados e da receita correspondente. Exemplo neste sentido oferecem as empresas de consultoria, nas quais a cobrança dos serviços é feita segundo as horas-homens de serviços prestados, durante, por exemplo, um mês, embora os trabalhos possam prolongar-se por muitos meses ou até ser por prazo indeterminado. O importante, nestes casos, é a existência de unidade homogênea de medição formalizada contratualmente, além, evidentemente, da medição propriamente dita. As unidades físicas mais comuns estão relacionadas com tempo – principalmente tempo-homem e tempo-máquina –, embora possa ser qualquer outra, como metros cúbicos por tipo de material escavado, metros lineares de avanço na perfuração de poços artesianos, e outros.

Nas Entidades em que a produção demanda largo espaço de tempo, deve ocorrer o reconhecimento guardativo da receita, proporcionalmente ao avanço da obra, quando ocorre a satisfação concomitante dos seguintes requisitos:

- preço do produto é estabelecido mediante contrato, inclusive quanto à correção dos preços, quando houver;
- não há riscos maiores de descumprimento do contrato, tanto de parte do vendedor, quanto do comprador;
- existe estimativa, tecnicamente sustentada, dos custos a serem incorridos.

Assim, no caso de obras de engenharia, em que usualmente estão presentes os três requisitos nos contratos de fornecimento, o reconhecimento da receita não deve ser postergado até o momento da entrega da obra, pois o procedimento redundaria num quadro irreal da formação do resultado, em termos cronológicos.

O caminho correto está na proporcionalização da receita aos esforços despendidos, usualmente expressos por custos – reais ou estimados – ou etapas vencidas.

2.7 – O Princípio da Prudência

“**Art. 10** O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

§ 1º O Princípio da PRUDÊNCIA impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

§ 2º Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da PRUDÊNCIA somentese



aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA.

§ 3º A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável”.

2.7.1 – Aspectos conceituais

A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA – de forma a obter-se o menor Patrimônio Líquido, dentre aqueles possíveis diante de procedimentos alternativos de avaliação – está restrita às variações patrimoniais posteriores às transações originais com o mundo exterior, uma vez que estas deverão decorrer de consenso com os agentes econômicos externos ou da imposição destes. Esta é a razão pela qual a aplicação do Princípio da Prudência ocorrerá concomitantemente com a do Princípio da COMPETÊNCIA, conforme assinalado no parágrafo 2º, quando resultará, sempre, variação patrimonial quantitativa negativa, isto é, redutora do Patrimônio Líquido.

A prudência deve ser observada quando, existindo um ativo ou um passivo já escriturados por determinados valores, segundo os Princípios do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL e da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA, surge dúvida sobre a ainda correção deles. Havendo formas alternativas de se calcularem os novos valores, deve-se optar sempre pelo que for menor do que o inicial, no caso de ativos, e maior, no caso de componentes patrimoniais integrantes do passivo.

Naturalmente, é necessário que as alternativas mencionadas configurem, pelo menos à primeira vista, hipóteses igualmente razoáveis. A provisão para créditos de liquidação duvidosa constitui exemplo da aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA, pois sua constituição determina o ajuste, para menos, de valor decorrente de transações com o mundo exterior, das duplicatas ou de contas a receber. A escolha não está no reconhecimento ou não da provisão, indispensável sempre que houver risco de não-recebimento de alguma parcela, mas, sim, no cálculo do seu montante.

Cabe observar que o atributo da incerteza, à vista no exemplo referido no parágrafo anterior, está presente, com grande frequência, nas situações concretas que demandam a observância do Princípio da PRUDÊNCIA. Em procedimentos institucionalizados, por exemplo, em relação aos “métodos” de avaliação de estoques, o Princípio da PRUDÊNCIA, raramente, encontra aplicação.

No reconhecimento de exigibilidades, o Princípio da PRUDÊNCIA envolve sempre o elemento incerteza em algum grau, pois, havendo certeza, cabe, sim-

plesmente, o reconhecimento delas, segundo o Princípio da OPORTUNIDADE.

Para melhor entendimento da aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA cumpre lembrar que:

- os custos ativados devem ser considerados como despesa no período em que ficar caracterizada a impossibilidade de eles contribuírem para a realização dos objetivos operacionais da Entidade;
- todos os custos relacionados à venda, inclusive aqueles de publicidade, mesmo que institucional, devem ser classificados como despesas;
- os encargos financeiros decorrentes do financiamento de ativos de longa maturação devem ser ativados no período pré-operacional a partir do momento em que o ativo entrar em operação.

2.7.2 – Dos limites da aplicação do Princípio

A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA não deve levar a excessos, a situações classificáveis como manipulações do resultado, com a conseqüente criação de reservas ocultas. Pelo contrário, deve constituir garantia de inexistência de valores artificiais, de interesse de determinadas pessoas, especialmente administradores e controladores, aspecto muito importante nas Entidades integrantes do mercado de capitais.

O comentário inserido no parágrafo anterior ressalta a grande importância das normas concernentes à aplicação da PRUDÊNCIA, com vista a impedir-se a prevalência de juízos puramente pessoais ou por outros interesses.



RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.111/07

Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

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

CONSIDERANDO a conveniência de um maior esclarecimento sobre o conteúdo e abrangência dos Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

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

Brasília, 29 de novembro de 2007.

CONTADORA **MARIA CLARA CAVALCANTE BUGARIM**

Presidente

INTERPRETAÇÃO DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE SOB A PERSPECTIVA DO SETOR PÚBLICO

APÊNDICE II DA RESOLUÇÃO CFC Nº. 750/93 SOBRE OS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

INTRODUÇÃO AO APÊNDICE

O ponto de partida para qualquer área do conhecimento humano deve ser sempre os princípios que a sustentam. Esses princípios espelham a ideologia de determinado sistema, seus postulados básicos e seus fins. Vale dizer, os princípios são eleitos como fundamentos e qualificações essenciais da ordem que institui.

Os princípios possuem o condão de declarar e consolidar os altos valores da vida humana e, por isso, são considerados pedras angulares e vigas-mestras do sistema.

Adicionalmente, as novas demandas sociais estão a exigir um novo padrão de informações geradas pela Contabilidade Pública, e que seus demonstrativos – item essencial das prestações de contas dos gestores públicos – devem ser elaborados de modo a facilitar, por parte dos seus usuários e por toda a sociedade, a adequada interpretação dos fenômenos patrimoniais do setor público, o acompanhamento do processo orçamentário, a análise dos resultados econômicos e o fluxo financeiro.

1 – INTERPRETAÇÃO DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE SOB A PERSPECTIVA DO SETOR PÚBLICO

1.1 – O Princípio da Entidade

1.1.1 – O enunciado do Princípio da Entidade

“**Art. 4º** O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, a um conjunto de pessoas, a uma sociedade ou a uma instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único. O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não



é verdadeira. A soma ou a agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil”.

Perspectivas do Setor Público

O Princípio da Entidade se afirma, para o ente público, pela autonomia e responsabilização do patrimônio a ele pertencente.

A autonomia patrimonial tem origem na destinação social do patrimônio e a responsabilização pela obrigatoriedade da prestação de contas pelos agentes públicos.

1.2 – O Princípio da Continuidade

1.2.1 – O enunciado do Princípio da Continuidade

“**Art. 5º** A CONTINUIDADE, ou não, da ENTIDADE, bem como a sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e da avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

§ 1º A CONTINUIDADE influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor de vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da ENTIDADE tem prazo determinado, previsto ou previsível.

§ 2º A observância do Princípio da CONTINUIDADE é indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de se constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado”.

Perspectivas do Setor Público

No âmbito da entidade pública, a continuidade está vinculada ao estrito cumprimento da destinação social do seu patrimônio, ou seja, a continuidade da entidade se dá enquanto perdurar sua finalidade.

1.3 – O Princípio da Oportunidade

1.3.1 – O enunciado do Princípio da Oportunidade

“**Art. 6º** O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tem-

pestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Parágrafo único. Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:

I – desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;

II – o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;

III – o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão”.

Perspectivas do Setor Público

O Princípio da Oportunidade é base indispensável à integridade e à fidedignidade dos registros contábeis dos atos e dos fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade pública, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público.

A integridade e a fidedignidade dizem respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, independentemente do cumprimento das formalidades legais para sua ocorrência, visando ao completo atendimento da essência sobre a forma.

1.4 – O Princípio do Registro pelo Valor Original

1.4.1 – O enunciado do Princípio do Registro pelo Valor Original

“**Art. 7º** Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da Entidade.

Parágrafo único. Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I – a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos va-



lores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

II – uma vez integrados no patrimônio, o bem, o direito ou a obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV – os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;

V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos”.

Perspectivas do Setor Público

Nos registros dos atos e fatos contábeis será considerado o valor original dos componentes patrimoniais. Valor Original, que ao longo do tempo não se confunde com o custo histórico, corresponde ao valor resultante de consensos de mensuração com agentes internos ou externos, com base em valores de entrada – a exemplo de custo histórico, custo histórico corrigido e custo corrente; ou valores de saída – a exemplo de valor de liquidação, valor de realização, valor presente do fluxo de benefício do ativo e valor justo.

1.5 – O Princípio da Atualização Monetária

1.5.1 – O enunciado do Princípio da Atualização Monetária

“Art. 8º Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis por meio do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

Parágrafo único. *São resultantes da adoção do Princípio da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA:*

I – a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;

II – para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais (art. 7º), é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do patrimônio líquido;

III – a atualização monetária não representa nova avaliação, mas, tão-somente, o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores, ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período”.

Perspectivas do Setor Público

Na hipótese de que o consenso em torno da mensuração dos elementos patrimoniais identifique e defina os valores de aquisição, produção, doação, ou mesmo, valores obtidos mediante outras bases de mensuração, desde que defasadas no tempo, necessita-se de atualizá-lo monetariamente quando a taxa acumulada de inflação no triênio for igual ou superior a 100%, nos termos da Resolução CFC nº. 900/2001.

1.6 – O Princípio da Competência

1.6.1 O enunciado do Princípio da Competência

“**Art. 9º** As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e das despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados;



II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros; no recebimento efetivo de doações e subvenções.

§ 4º Consideram-se incorridas as despesas:

I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

II – *pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;*

III – *pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo”.*

Perspectivas do Setor Público

O Princípio da Competência é aquele que reconhece as transações e os eventos na ocorrência dos respectivos fatos geradores, independentemente do seu pagamento ou recebimento, aplicando-se integralmente ao Setor Público.

Os atos e os fatos que afetam o patrimônio público devem ser contabilizados por competência, e os seus efeitos devem ser evidenciados nas Demonstrações Contábeis do exercício financeiro com o qual se relacionam, complementarmente ao registro orçamentário das receitas e das despesas públicas.

1.7 – O Princípio da Prudência

1.7.1 – O enunciado do Princípio da Prudência

“**Art. 10** O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

§ 1º O Princípio da PRUDÊNCIA impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

§ 2º Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da PRUDÊNCIA somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA.

§ 3º A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável”.

Perspectivas do Setor Público

As estimativas de valores que afetam o patrimônio devem refletir a aplicação de procedimentos de mensuração que prefiram montantes, menores para ativos, entre alternativas igualmente válidas, e valores maiores para passivos.

A prudência deve ser observada quando, existindo um ativo ou um passivo já escriturado por determinados valores, segundo os Princípios do Valor Original e da Atualização Monetária, surgirem possibilidades de novas mensurações.

A aplicação do Princípio da Prudência não deve levar a excessos ou a situações classificáveis como manipulação do resultado, ocultação de passivos, super ou subavaliação de ativos. Pelo contrário, em consonância com os Princípios Constitucionais da Administração Pública, deve constituir garantia de inexistência de valores fictícios, de interesses de grupos ou pessoas, especialmente gestores, ordenadores e controladores.



RESOLUÇÃO CFC Nº 900/01

Dispõe sobre a aplicação do Princípio da Atualização Monetária.

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

CONSIDERANDO que o “Princípio da Atualização Monetária”, conforme o “caput” do art. 8º da Resolução CFC nº 750/83, obriga a que “Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais”;

CONSIDERANDO que a atualização objetiva que “... permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do patrimônio líquido”, segundo o inciso II do parágrafo único do Art. 8º da dita Resolução;

CONSIDERANDO que a aplicação do Princípio, não está atrelada a qualquer parâmetro em termos de nível inflacionário;

CONSIDERANDO que os padrões internacionais de Contabilidade somente requerem a atualização monetária quando a taxa acumulada de inflação no triênio se aproxima ou exceda a 100%;

CONSIDERANDO que a partir da implantação do Plano Real a economia e a moeda brasileira vem apresentando estabilidade;

RESOLVE:

Art. 1º A aplicação do “Princípio da Atualização Monetária” é compulsória quando a inflação acumulada no triênio for de 100% ou mais;

Parágrafo único – A inflação acumulada será calculada com base no Índice Geral de Preços do Mercado (IGPM), apurado mensalmente pela Fundação Getúlio Vargas, por sua aceitação geral e reconhecimento por organismos nacionais e internacionais;

Art. 2º A aplicação compulsória do “Princípio da Atualização Monetária” deverá ser amplamente divulgada nas notas explicativas às demonstrações contábeis;

Art. 3º Quando a taxa inflacionária acumulada no triênio for inferior a 100%, a aplicação do Princípio da Atualização Monetária somente poderá ocorrer em demonstrações contábeis de natureza complementar às demonstrações de natureza corrente, derivadas da escrituração contábil regular.

§ 1º No caso da existência das ditas demonstrações complementares, a atualização deverá ser evidenciada nas respectivas notas explicativas, incluindo a indicação da taxa inflacionária empregada.

§ 2º A Atualização Monetária, neste caso, não originará nenhum registro contábil.

Art. 4º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 22 de março de 2001.

CONTADOR JOSÉ SERAFIM ABRANTES

Presidente

PRERROGATIVAS PROFISSIONAIS DO CONTABILISTA

RESOLUÇÃO CFC Nº 560/83

Dispõe sobre as prerrogativas profissionais de que trata o artigo 25 do Decreto-lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946.

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

CONSIDERANDO os termos do Decreto-lei nº 9.295/46, que em seu artigo 25 estabelece as atribuições dos profissionais da Contabilidade, e que no 36 declara-o órgão ao qual compete decidir, em última instância, as dúvidas suscitadas na interpretação dessas atribuições;

CONSIDERANDO a necessidade de uma revisão das Resoluções CFC nºs 107/58, 115/59 e 404/75, visando a sua adequação às necessidades de um mercado de trabalho dinâmico, e ao saneamento de problemas que se vêm apresentando na aplicação dessas Resoluções;

CONSIDERANDO que a Contabilidade, fundamentando-se em princípios, normas e regras estabelecidos a partir do conhecimento abstrato e do saber empírico, e não a partir de leis naturais, classifica-se entre as ciências humanas e, até mais especificamente, entre as aplicadas, e que a sua condição científica não pode ser negada, já que é irrelevante a discussão existente em relação a todas as ciências ditas “humanas”, sobre se elas são “ciências” no sentido clássico, “disciplinas científicas” ou similares;

CONSIDERANDO ser o patrimônio o objeto fundamental da Contabilidade, afirmação que encontra apoio generalizado entre os autores, chegando alguns a designá-la, simplesmente, por “ciência do patrimônio”, cabe observar que o substantivo “patrimônio” deve ser entendido em sua acepção mais ampla que abrange todos os aspectos quantitativos e qualitativos e suas variações, em todos os tipos de entidades, em todos os tipos de pessoas, físicas ou jurídicas, e que, adotado tal posicionamento, a Contabilidade apresentar-se-á, nos seus alicerces, como teoria de valor, e que até mesmo algumas denominações que parecem estranhas para a maioria, como a contabilidade ecológica, encontrarão guarida automática no conceito adotado;

CONSIDERANDO ter a Contabilidade formas próprias de expressão e se exprime através da apreensão, quantificação, registro, relato, análise e revisão de



fatos e informações sobre o patrimônio das pessoas e entidades, tanto em termos físicos quanto monetários;

CONSIDERANDO não estar cingida ao passado a Contabilidade, concordando com a maioria dos autores com a existência da contabilidade orçamentária ou, mais amplamente, prospectiva, conclusão importantíssima, por conferir um caráter extraordinariamente dinâmico a essa ciência;

CONSIDERANDO que a Contabilidade visa à guarda de informações e ao fornecimento de subsídios para a tomada de decisões, além daquele objetivo clássico da guarda de informações com respeito a determinadas formalidades,

RESOLVE:

CAPÍTULO I

DAS ATRIBUIÇÕES PRIVATIVAS DOS CONTABILISTAS

Art. 1º O exercício das atividades compreendidas na Contabilidade, considerada esta na sua plena amplitude e condição de Ciência Aplicada, constitui prerrogativa, sem exceção, dos contadores e dos técnicos em contabilidade legalmente habilitados, ressalvadas as atribuições privativas dos contadores.

Art. 2º O contabilista pode exercer as suas atividades na condição de profissional liberal ou autônomo, de empregado regido pela CLT, de servidor público, de militar, de sócio de qualquer tipo de sociedade, de diretor ou de conselheiro de quaisquer entidades, ou, em qualquer outra situação jurídica definida pela legislação, exercendo qualquer tipo de função. Essas funções poderão ser as de analista, assessor, assistente, auditor, interno e externo, conselheiro, consultor, controlador de arrecadação, *controller*, educador, escritor ou articulista técnico, escriturador contábil ou fiscal, executor subordinado, fiscal de tributos, legislador, organizador, perito, pesquisador, planejador, professor ou conferencista, redator, revisor.

Essas funções poderão ser exercidas em cargos como os de chefe, subchefe, diretor, responsável, encarregado, supervisor, superintendente, gerente, subgerente, de todas as unidades administrativas onde se processem serviços contábeis. Quanto à titulação, poderá ser de contador, contador de custos, contador departamental, contador de filial, contador fazendário, contador fiscal, contador geral, contador industrial, contador patrimonial, contador público, contador revisor, contador seccional ou setorial, contadoria, técnico em contabilidade, departamento, setor, ou outras semelhantes, expressando o seu trabalho através de aulas, balancetes, balanços, cálculos e suas memórias, certificados, conferências, demonstrações,

laudos periciais, judiciais e extrajudiciais, levantamentos, livros ou teses científicas, livros ou folhas ou fichas escriturados, mapas ou planilhas preenchidas, papéis de trabalho, pareceres, planos de organização ou reorganização, com textos, organogramas, fluxogramas, cronogramas e outros recursos técnicos semelhantes, prestações de contas, projetos, relatórios, e todas as demais formas de expressão, de acordo com as circunstâncias.

Art. 3º São atribuições privativas dos profissionais da contabilidade:

1. avaliação de acervos patrimoniais e verificação de haveres e obrigações, para quaisquer finalidades, inclusive de natureza fiscal;
2. avaliação dos fundos de comércio;
3. apuração do valor patrimonial de participações, quotas ou ações;
4. reavaliações e medição dos efeitos das variações do poder aquisitivo da moeda sobre o patrimônio e o resultado periódico de quaisquer entidades;
5. apuração de haveres e avaliação de direitos e obrigações, do acervo patrimonial de quaisquer entidades, em vista de liquidação, fusão, cisão, expropriação no interesse público, transformação ou incorporação dessas entidades, bem como em razão de entrada, retirada, exclusão ou falecimento de sócios, quotistas ou acionistas;
6. concepção dos planos de determinação das taxas de depreciação e exaustão dos bens materiais e dos de amortização dos valores imateriais, inclusive de valores diferidos;
7. implantação e aplicação dos planos de depreciação, amortização e diferimento, bem como de correções monetárias e reavaliações;
8. regulações judiciais ou extrajudiciais, de avarias grossas ou comuns;
9. escrituração regular, oficial ou não, de todos os fatos relativos aos patrimônios e às variações patrimoniais das entidades, por quaisquer métodos, técnicas ou processos;
10. classificação dos fatos para registros contábeis, por qualquer processo, inclusive computação eletrônica, e respectiva validação dos registros e demonstrações;
11. abertura e encerramento de escritas contábeis;
12. execução dos serviços de escrituração em todas as modalidades específicas, conhecidas por denominações que informam sobre o ramo de atividade, como contabilidade bancária, contabilidade comercial, contabilidade de condomínio, contabilidade industrial, contabilidade imobiliária, contabilidade macroeconômica, contabilidade de seguros, contabilidade de serviços, contabilidade pública, contabilidade hospitalar, contabilidade agrícola, contabilidade pastoril, contabilidade das entidades de fins ideais, contabilidade de transportes, e outras;



13. controle de formalização, guarda, manutenção ou destruição de livros e outros meios de registro contábil, bem como dos documentos relativos à vida patrimonial;
14. elaboração de balancetes e de demonstrações do movimento por contas ou grupos de contas, de forma analítica ou sintética;
15. levantamento de balanços de qualquer tipo ou natureza e para quaisquer finalidades, como balanços patrimoniais, balanços de resultados, balanços de resultados acumulados, balanços de origens e aplicações de recursos, balanços de fundos, balanços financeiros, balanços de capitais, e outros;
16. tradução, em moeda nacional, das demonstrações contábeis originalmente em moeda estrangeira e vice-versa;
17. integração de balanços, inclusive consolidações, também de subsidiárias do exterior;
18. apuração, cálculo e registro de custos, em qualquer sistema ou concepção: custeio por absorção global, total ou parcial; custeio direto, marginal ou variável; custeio por centro de responsabilidade com valores reais, normalizados ou padronizados, históricos ou projetados, com registros em partidas dobradas ou simples, fichas, mapas, planilhas, folhas simples ou formulários contínuos, com processamento manual, mecânico, computadorizado ou outro qualquer, para todas as finalidades, desde a avaliação de estoques até a tomada de decisão sobre a forma mais econômica sobre como, onde, quando e o que produzir e vender;
19. análise de custos e despesas, em qualquer modalidade, em relação a quaisquer funções como a produção, administração, distribuição, transporte, comercialização, exportação, publicidade, e outras, bem como a análise com vistas à racionalização das operações e do uso de equipamentos e materiais, e ainda a otimização do resultado diante do grau de ocupação ou do volume de operações;
20. controle, avaliação e estudo da gestão econômica, financeira e patrimonial das empresas e demais entidades;
21. análise de custos com vistas ao estabelecimento dos preços de venda de mercadorias, produtos ou serviços, bem como de tarifas nos serviços públicos, e a comprovação dos reflexos dos aumentos de custos nos preços de venda, diante de órgãos governamentais;
22. análise de balanços;
23. análise do comportamento das receitas;
24. avaliação do desempenho das entidades e exame das causas de insolvência ou incapacidade de geração de resultado;

25. estudo sobre a destinação do resultado e cálculo do lucro por ação ou outra unidade de capital investido;
26. determinação de capacidade econômico-financeira das entidades, inclusive nos conflitos trabalhistas e de tarifa;
27. elaboração de orçamentos de qualquer tipo, tais como econômicos, financeiros, patrimoniais e de investimentos;
28. programação orçamentária e financeira, e acompanhamento da execução de orçamentos-programa, tanto na parte física quanto na monetária;
29. análise das variações orçamentárias;
30. conciliações de contas;
31. organização dos processos de prestação de contas das entidades e órgãos da administração pública federal, estadual, municipal, dos territórios federais e do Distrito Federal, das autarquias, sociedades de economia mista, empresas públicas e fundações de direito público, a serem julgadas pelos Tribunais, Conselhos de Contas ou órgãos similares;
32. revisões de balanços, contas ou quaisquer demonstrações ou registros contábeis;
33. auditoria interna e operacional;
34. auditoria externa independente;
35. perícias contábeis, judiciais e extrajudiciais;
36. fiscalização tributária que requeira exame ou interpretação de peças contábeis de qualquer natureza;
37. organização dos serviços contábeis quanto à concepção, planejamento e estrutura material, bem como o estabelecimento de fluxogramas de processamento, cronogramas, organogramas, modelos de formulários e similares;
38. planificação das contas, com a descrição das suas funções e do funcionamento dos serviços contábeis;
39. organização e operação dos sistemas de controle interno;
40. organização e operação dos sistemas de controle patrimonial, inclusive quanto à existência e localização física dos bens;
41. organização e operação dos sistemas de controle de materiais, matérias-primas, mercadorias e produtos semifabricados e prontos, bem como dos serviços em andamento;
42. assistência aos conselhos fiscais das entidades, notadamente das sociedades por ações;
43. assistência aos comissários nas concordatas, aos síndicos nas falências, e aos liquidantes de qualquer massa ou acervo patrimonial;



44. magistério das disciplinas compreendidas na Contabilidade, em qualquer nível de ensino, inclusive no de pós-graduação;
45. participação em bancas de exame e em comissões julgadoras de concursos, onde sejam aferidos conhecimentos relativos à Contabilidade;
46. estabelecimento dos princípios e normas técnicas de Contabilidade;
47. declaração de Imposto de Renda, pessoa jurídica;
48. demais atividades inerentes às Ciências Contábeis e suas aplicações.

§ 1º São atribuições privativas dos contadores, observado o disposto no § 2º, as enunciadas neste artigo, sob os números 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 29, 30, 32, 33, 34, 35, 36, 42, 43, além dos 44 e 45, quando se referirem a nível superior.

O item 31 foi excluído do § 1º pela Resolução CFC nº 898/01.

§ 2º Os serviços mencionados neste artigo sob os números 5, 6, 22, 25 e 30 somente poderão ser executados pelos Técnicos em Contabilidade da qual sejam titulares.

Art. 4º O contabilista deverá apor sua assinatura, categoria profissional e número de registro no CRC respectivo, em todo e qualquer trabalho realizado.

CAPÍTULO II

DAS ATIVIDADES COMPARTILHADAS

Art. 5º Consideram-se atividades compartilhadas aquelas cujo exercício é prerrogativa também de outras profissões, entre as quais:

1. elaboração de planos técnicos de financiamento e amortização de empréstimos, incluídos no campo da matemática financeira;
2. elaboração de projetos e estudos sobre operações financeiras e qualquer natureza, inclusive de debêntures, “leasing” e “lease-back”;
3. execução de tarefas no setor financeiro, tanto na área pública quanto privada;
4. elaboração e implantação de planos de organização ou reorganização;
5. organização de escritórios e almoxarifados;
6. organização de quadros administrativos;
7. estudos sobre a natureza e os meios de compra e venda de mercadorias e produtos, bem como o exercício das atividades compreendidas sob os títulos de “mercadologia” e “técnicas comerciais” ou “merceologia”;
8. concepção, redação e encaminhamento, ao Registro Público, de contratos, alterações contratuais, atas, estatutos e outros atos das sociedades civis e comerciais;

9. assessoria fiscal;
10. planejamento tributário;
11. elaboração de cálculos, análises e interpretação de amostragens aleatórias ou probabilísticas;
12. elaboração e análise de projetos, inclusive quanto à viabilidade econômica;
13. análise de circulação de órgãos de imprensa e aferição das pesquisas de opinião pública;
14. pesquisas operacionais;
15. processamento de dados;
16. análise de sistemas de seguros e de fundos de benefícios;
17. assistência aos órgãos administrativos das entidades;
18. exercício de quaisquer funções administrativas;
19. elaboração de orçamentos macroeconômicos.

Art. 6º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, revogadas as Resoluções nºs 107/58, 115/59 e 404/75.

Rio de Janeiro, 28 de outubro de 1983.

CONTADOR JOÃO VERNER JUENEMANN

Presidente

CÓDIGO DE ÉTICA PROFISSIONAL DO CONTABILISTA

RESOLUÇÃO CFC Nº 803/96

*Aprova o Código de Ética Profissional
do Contabilista – CEPC*

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

CONSIDERANDO que o Código de Ética Profissional do Contabilista, aprovado em 1970, representou o alcance de uma meta que se tornou marcante no campo do exercício profissional;

CONSIDERANDO que, decorridos 26 (vinte e seis) anos de vigência do Código de Ética Profissional do Contabilista, a intensificação do relacionamento do profissional da Contabilidade com a sociedade e com o próprio grupo profissional exige uma atualização dos conceitos éticos na área da atividade contábil;

CONSIDERANDO que, nos últimos 5 (cinco) anos, o Conselho Federal de Contabilidade vem colhendo sugestões dos diversos segmentos da comunidade contábil a fim de aprimorar os princípios do Código de Ética Profissional do Contabilista – CEPC;

CONSIDERANDO que os integrantes da Câmara de Ética do Conselho Federal de Contabilidade, após um profundo estudo de todas as sugestões remetidas ao órgão federal, apresentou uma redação final,

RESOLVE:

Art. 1º Fica aprovado o anexo **Código de Ética Profissional do Contabilista**.

Art. 2º Fica revogada a Resolução CFC nº 290/70.

Art. 3º A presente Resolução entra em vigor na data de sua aprovação.

Brasília, 10 de outubro de 1996.

CONTADOR JOSÉ MARIA MARTINS MENDES

Presidente



CÓDIGO DE ÉTICA PROFISSIONAL DO CONTABILISTA

CAPÍTULO I DO OBJETIVO

Art. 1º Este Código de Ética Profissional tem por objetivo fixar a forma pela qual se devem conduzir os contabilistas, quando no exercício profissional.

CAPÍTULO II DOS DEVERES E DAS PROIBIÇÕES

Art. 2º São deveres do contabilista:

I – exercer a profissão com zelo, diligência e honestidade, observada a legislação vigente e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais;

II – guardar sigilo sobre o que souber em razão do exercício profissional lícito, inclusive no âmbito do serviço público, ressalvados os casos previstos em lei ou quando solicitado por autoridades competentes, entre estas os Conselhos Regionais de Contabilidade;

III – zelar pela sua competência exclusiva na orientação técnica dos serviços a seu cargo;

IV – comunicar, desde logo, ao cliente ou empregador, em documento reservado, eventual circunstância adversa que possa influir na decisão daquele que lhe formular consulta ou lhe confiar trabalho, estendendo-se a obrigação a sócios e executores;

V – inteirar-se de todas as circunstâncias, antes de emitir opinião sobre qualquer caso;

VI – renunciar às funções que exerce, logo que se positive falta de confiança por parte do cliente ou empregador, a quem deverá notificar com trinta dias de antecedência, zelando, contudo, para que os interesses dos mesmos não sejam prejudicados, evitando declarações públicas sobre os motivos da renúncia;

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

VIII – manifestar, a qualquer tempo, a existência de impedimento para o exercício da profissão;

IX – ser solidário com os movimentos de defesa da dignidade profissional, seja propugnando por remuneração condigna, seja zelando por condições de trabalho compatíveis com o exercício ético-profissional da Contabilidade e seu aprimoramento técnico.

Art. 3º No desempenho de suas funções, é vedado ao contabilista:

I – anunciar, em qualquer modalidade ou veículo de comunicação, conteúdo que resulte na diminuição do colega, da Organização Contábil ou da classe, sendo sempre admitida a indicação de títulos, especializações, serviços oferecidos, trabalhos realizados e relação de clientes;

II – assumir, direta ou indiretamente, serviços de qualquer natureza, com prejuízo moral ou desprestígio para a classe;

III – auferir qualquer provento em função do exercício profissional que não decorra exclusivamente de sua prática lícita;

IV – assinar documentos ou peças contábeis elaborados por outrem, alheio à sua orientação, supervisão e fiscalização;

V – exercer a profissão, quando impedido, ou facilitar, por qualquer meio, o seu exercício aos não habilitados ou impedidos;

VI – manter Organização Contábil sob forma não autorizada pela legislação pertinente;

VII – valer-se de agenciador de serviços, mediante participação desse nos honorários a receber;

VIII – concorrer para a realização de ato contrário à legislação ou destinado a fraudá-la ou praticar, no exercício da profissão, ato definido como crime ou contravenção;

IX – solicitar ou receber do cliente ou empregador qualquer vantagem que saiba para aplicação ilícita;

X – prejudicar, culposa ou dolosamente, interesse confiado a sua responsabilidade profissional;

XI – recusar-se a prestar contas de quantias que lhe forem, comprovadamente, confiadas;



XII – reter abusivamente livros, papéis ou documentos, comprovadamente confiados à sua guarda;

XIII – aconselhar o cliente ou o empregador contra disposições expressas em lei ou contra os Princípios Fundamentais e as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;

XIV – exercer atividade ou ligar o seu nome a empreendimentos com finalidades ilícitas;

XV – revelar negociação confidenciada pelo cliente ou empregador para acordo ou transação que, comprovadamente, tenha tido conhecimento;

XVI – emitir referência que identifique o cliente ou empregador, com quebra de sigilo profissional, em publicação em que haja menção a trabalho que tenha realizado ou orientado, salvo quando autorizado por eles;

XVII – iludir ou tentar iludir a boa-fé de cliente, empregador ou de terceiros, alterando ou deturpando o exato teor de documentos, bem como fornecendo falsas informações ou elaborando peças contábeis inidôneas;

XVIII – não cumprir, no prazo estabelecido, determinação dos Conselhos Regionais de Contabilidade, depois de regularmente notificado;

XIX – intitular-se com categoria profissional que não possua, na profissão contábil;

XX – elaborar demonstrações contábeis sem observância dos Princípios Fundamentais e das Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;

XXI – renunciar à liberdade profissional, devendo evitar quaisquer restrições ou imposições que possam prejudicar a eficácia e correção de seu trabalho;

XXII – publicar ou distribuir, em seu nome, trabalho científico ou técnico do qual não tenha participado.

Art. 4º O Contabilista poderá publicar relatório, parecer ou trabalho técnico-profissional, assinado e sob sua responsabilidade.

Art. 5º O Contador, quando perito, assistente técnico, auditor ou árbitro, deverá:

I – recusar sua indicação quando reconheça não se achar capacitado em face da especialização requerida;

II – abster-se de interpretações tendenciosas sobre a matéria que constitui

objeto de perícia, mantendo absoluta independência moral e técnica na elaboração do respectivo laudo;

III – abster-se de expender argumentos ou dar a conhecer sua convicção pessoal sobre os direitos de quaisquer das partes interessadas, ou da justiça da causa em que estiver servindo, mantendo seu laudo no âmbito técnico e limitado aos quesitos propostos;

IV – considerar com imparcialidade o pensamento exposto em laudo submetido à sua apreciação;

V – mencionar obrigatoriamente fatos que conheça e repute em condições de exercer efeito sobre peças contábeis objeto de seu trabalho, respeitado o disposto no inciso II do art. 2º;

VI – abster-se de dar parecer ou emitir opinião sem estar suficientemente informado e munido de documentos;

VII – assinalar equívocos ou divergências que encontrar no que concerne à aplicação dos Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo CFC;

VIII – considerar-se impedido para emitir parecer ou elaborar laudos sobre peças contábeis, observando as restrições contidas nas Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;

IX – atender à Fiscalização dos Conselhos Regionais de Contabilidade e Conselho Federal de Contabilidade no sentido de colocar à disposição desses, sempre que solicitado, papéis de trabalho, relatórios e outros documentos que deram origem e orientaram a execução do seu trabalho.

CAPÍTULO III

DO VALOR DOS SERVIÇOS PROFISSIONAIS

Art. 6º O Contabilista deve fixar previamente o valor dos serviços, por contrato escrito, considerados os elementos seguintes:

Art. 6º, caput, com redação dada pela Resolução CFC nº 942/02.

I – a relevância, o vulto, a complexidade e a dificuldade do serviço a executar;

II – o tempo que será consumido para a realização do trabalho;

III – a possibilidade de ficar impedido da realização de outros serviços;



IV – o resultado lícito favorável que para o contratante advirá com o serviço prestado;

V – a peculiaridade de tratar-se de cliente eventual, habitual ou permanente;

VI – o local em que o serviço será prestado.

Art. 7º O Contabilista poderá transferir o contrato de serviços a seu cargo a outro Contabilista, com a anuência do cliente, sempre por escrito.

Art. 7º, caput, com redação dada pela Resolução CFC nº 942/02.

Parágrafo único. O Contabilista poderá transferir parcialmente a execução dos serviços a seu cargo a outro contabilista, mantendo sempre como sua a responsabilidade técnica.

Art. 8º É vedado ao Contabilista oferecer ou disputar serviços profissionais mediante aviltamento de honorários ou em concorrência desleal.

CAPÍTULO IV

DOS DEVERES EM RELAÇÃO AOS COLEGAS E À CLASSE

Art. 9º A conduta do Contabilista com relação aos colegas deve ser pautada nos princípios de consideração, respeito, apreço e solidariedade, em consonância com os postulados de harmonia da classe.

Parágrafo único. O espírito de solidariedade, mesmo na condição de empregado, não induz nem justifica a participação ou conivência com o erro ou com os atos infringentes de normas éticas ou legais que regem o exercício da profissão.

Art. 10 O Contabilista deve, em relação aos colegas, observar as seguintes normas de conduta:

I – abster-se de fazer referências prejudiciais ou de qualquer modo desabonadoras;

II – abster-se da aceitação de encargo profissional em substituição a colega que dele tenha desistido para preservar a dignidade ou os interesses da profissão ou da classe, desde que permaneçam as mesmas condições que ditaram o referido procedimento;

III – jamais apropriar-se de trabalhos, iniciativas ou de soluções encontradas por colegas, que deles não tenha participado, apresentando-os como próprios;

IV – evitar desentendimentos com o colega a que vier a substituir no exercício profissional.

Art. 11 O Contabilista deve, com relação à classe, observar as seguintes normas de conduta:

I – prestar seu concurso moral, intelectual e material, salvo circunstâncias especiais que justifiquem a sua recusa;

II – zelar pelo prestígio da classe, pela dignidade profissional e pelo aperfeiçoamento de suas instituições;

III – aceitar o desempenho de cargo de dirigente nas entidades de classe, admitindo-se a justa recusa;

IV – acatar as resoluções votadas pela classe contábil, inclusive quanto a honorários profissionais;

V – zelar pelo cumprimento deste Código;

VI – não formular juízos depreciativos sobre a classe contábil;

VII – representar perante os órgãos competentes sobre irregularidades comprovadamente ocorridas na administração de entidade da classe contábil;

VIII – jamais utilizar-se de posição ocupada na direção de entidades de classe em benefício próprio ou para proveito pessoal.

CAPÍTULO V

DAS PENALIDADES

Art. 12 A transgressão de preceito deste Código constitui infração ética, sancionada, segundo a gravidade, com a aplicação de uma das seguintes penalidades:

I – advertência reservada;

II – censura reservada;

III – censura pública.

Parágrafo único. Na aplicação das sanções éticas, são consideradas como atenuantes:

I – falta cometida em defesa de prerrogativa profissional;



- II – ausência de punição ética anterior;
- III – prestação de relevantes serviços à Contabilidade.

Art. 13 O julgamento das questões relacionadas à transgressão de preceitos do Código de Ética incumbe, originariamente, aos Conselhos Regionais de Contabilidade, que funcionarão como Tribunais Regionais de Ética e Disciplina, facultado recurso dotado de efeito suspensivo, interposto no prazo de quinze dias para o Conselho Federal de Contabilidade em sua condição de Tribunal Superior de Ética e Disciplina.

Art. 13, caput, com redação dada pela Resolução CFC nº 950/02.

§ 1º O recurso voluntário somente será encaminhado ao Tribunal Superior e Ética e Disciplina se o Tribunal Regional de Ética e Disciplina respectivo mantiver ou reformar parcialmente a decisão.

§ 1º com redação dada pela Resolução CFC nº 950/02.

§ 2º Na hipótese do inciso III do art. 12, o Tribunal Regional de Ética e Disciplina deverá recorrer *ex officio* de sua própria decisão (aplicação de pena de Censura Pública).

§ 2º com redação dada pela Resolução CFC nº 950/02.

§ 3º Quando se tratar de denúncia, o Conselho Regional de Contabilidade comunicará ao denunciante a instauração do processo até trinta dias após esgotado o prazo de defesa.

§ 3º renumerado pela Resolução CFC nº 819/97.

Art. 14 O Contabilista poderá requerer desagravo público ao Conselho Regional de Contabilidade, quando atingido, pública e injustamente, no exercício de sua profissão.

RESOLUÇÃO CFC Nº 819/97

Restabelece o instituto do recurso ex-officio na área do Processo Ético. Altera o § 2º do art. 13 do CEPC. Revoga a Resolução CFC nº 677/90 e dá outras providências.

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

CONSIDERANDO que o julgamento das infrações ao Código de Ética Profissional do Contabilista – CEPC exige prudência na análise do comportamento do Contabilista no campo do exercício profissional, a fim de não se confundir com os valores que definem a infração ao Decreto-lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946;

CONSIDERANDO que na estrutura organizacional do CFC a Câmara de Ética se especializa na apreciação e julgamento dos processos de natureza ética que sobem à instância *ad quem* em grau de recurso;

CONSIDERANDO que, dentre as penas previstas no Código de Ética Profissional do Contabilista – CEPC, a de censura pública é a que merece destaque, em razão de sua publicidade perante a sociedade, extrapolando, por esse motivo, o campo restrito do mundo profissional da Contabilidade, fato esse que pode gerar grave lesão à imagem da profissão;

CONSIDERANDO que, com a instituição da Câmara de Ética no campo estrutural do Conselho Federal de Contabilidade, o melhor caminho será adotar critérios uniformes em termos de aplicação da pena de censura pública, para tanto, restabelecendo-se o instituto do recurso *ex-officio* na área do Processo Ético,

RESOLVE:

Art. 1º Ao § 2º do art. 13 do Código de Ética Profissional do Contabilista – CEPC, aprovado pela Resolução CFC nº 803/96, dê-se a seguinte redação:

“§ 2º Na hipótese do inciso III do art. 12, o Tribunal Regional de Ética Profissional deverá recorrer *ex-officio* de sua própria decisão (aplicação de pena de Censura Pública).”

§ 2º com redação dada pela Resolução CFC nº 950/02.



Art. 2º Renumere-se o atual § 2º do art. 13 do Código de Ética Profissional – CEPC, aprovado pela Resolução CFC nº 803/96, para § 3º.

Art. 3º Para processar e julgar a infração de natureza ética, é competente o Conselho Regional de Contabilidade, investido de sua condição de Tribunal Regional de Ética e Disciplina (TRED) do local de sua ocorrência.

Art. 3º, caput, com redação dada pela Resolução CFC nº 950/02.

Parágrafo único. Quando o CRC do local da infração não for o do registro principal do infrator, serão observadas as seguintes normas:

I – o CRC do local da infração encaminhará cópia da notificação ou do auto de infração ao CRC do registro principal, solicitando as providências e informações necessárias à instauração, instrução e julgamento do processo.

II – o CRC do registro principal, além de atender, em tempo hábil, às solicitações do CRC do local da infração, fornecerá a este todos os elementos de que dispuser no sentido de facilitar seus trabalhos de informação e apuração.

III – de sua decisão condenatória, o TRET interporá, em todos os casos, recurso *ex officio* ao TSET.

IV – ao CRC (TRED) do registro principal do infrator incumbe executar a decisão cuja cópia, acompanhada da Deliberação do TSED sobre o respectivo recurso, lhe será remetida pelo CRC (TRED) do julgamento do processo.

Inciso IV com redação dada pela Resolução CFC nº 950/02.

Art. 4º Revoga-se a Resolução CFC nº 677/90.

Art. 5º Esta Resolução entra em vigor na data de sua assinatura.

Brasília, 20 de novembro de 1997.

CONTADOR JOSÉ SERAFIM ABRANTES

Vice-Presidente para Assuntos Operacionais no Exercício da Presidência

CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.055/05

Cria o COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – (CPC), e dá outras providências.

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

CONSIDERANDO que a crescente importância da internacionalização das normas contábeis vem levando inúmeros países a caminhar para um processo de convergência que tenha como consequência:

a) a redução de riscos nos investimentos internacionais (quer os sob a forma de empréstimo financeiro quer os sob a forma de participação societária), bem como os créditos de natureza comercial, redução de riscos essa derivada de um melhor entendimento das demonstrações contábeis elaboradas pelos diversos países por parte dos investidores, financiadores e fornecedores de crédito;

b) a maior facilidade de comunicação internacional no mundo dos negócios com o uso de uma linguagem contábil bem mais homogênea;

c) a redução do custo do capital que deriva dessa harmonização, o que no caso é de interesse, particularmente, vital para o Brasil;

CONSIDERANDO que a importância crescente da Contabilidade levou à tendência mundial de se contar, no processo de emissão de pronunciamentos contábeis, com a participação não só dos Contadores preparadores das informações dessa natureza e dos seus Auditores Independentes, mas também com a dos usuários dessas informações, como os profissionais de investimentos e órgãos reguladores, dos que fiscalizam esse processo e dos que pesquisam e estudam, academicamente, a Ciência Contábil;

CONSIDERANDO que a confiabilidade nas Demonstrações Contábeis por toda a sociedade interessada torna-se maior quando uma entidade for responsável pelo preparo e pela emissão e divulgação das regras que as regem;

CONSIDERANDO que a tendência da grande maioria dos países desenvolvidos e dos países de economia mais relevantes em desenvolvimento é a da adoção dessa entidade única com a participação de todos esses interessados na informação contábil,



inclusive sendo esse o modelo adotado pelos órgãos internacionais de maior relevância no mundo de hoje, como o IASB – International Accounting Standards Board;

CONSIDERANDO que, no Brasil, diversas entidades representativas desses segmentos de preparadores de informações contábeis, seus auditores, profissionais de investimentos, usuários, fiscalizadores e pesquisadores já vêm trabalhando juntos nesse processo de maneira ainda não totalmente sistematizada e unificada, mas com a acumulação de experiência suficiente para formalizar agora a definitiva implantação de um comitê que as reúna e possa, de maneira central, elaborar pronunciamentos técnicos contábeis;

CONSIDERANDO que algumas dessas entidades, de natureza regulatória governamental, vem demonstrando seu interesse em se beneficiar do processo de elaboração desses pronunciamentos, para posterior deliberação em suas áreas de competência, bem como vem incentivando a criação desse comitê aglutinador dos diversos interessados;

CONSIDERANDO o papel que o Conselho Federal de Contabilidade vem desempenhando nesse processo há muitos anos, sua experiência nesse campo e sua estrutura; e

CONSIDERANDO a confiança nele depositada por essas referidas entidades na criação e na manutenção de um comitê autônomo, democrático e independente e que deverá representar, de maneira mais ampla, os pensamentos e os interesses da coletividade em relação às normas contábeis;

RESOLVE:

CAPÍTULO I

DA CRIAÇÃO E DA COMPOSIÇÃO

Art. 1º Fica criado o COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – (CPC).

Art. 2º O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) será composto pelas seguintes entidades:

- a) ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas;
- b) APIMEC NACIONAL – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais;
- c) BOVESPA – Bolsa de Valores de São Paulo;
- d) CFC – Conselho Federal de Contabilidade;

- e) IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;
- f) FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuarias e Financeiras.

Parágrafo único. Por aprovação de 3/4 (três quartos) das entidades representadas no Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC), outras entidades ou instituições vinculadas a contadores, auditores, analistas de investimentos ou de Demonstrações Contábeis, relacionadas ao mercado financeiro, em geral, ou ao mercado de capitais, em particular, bem como representantes de universidades que possuam cursos de Contabilidade, reconhecidos como de alta qualidade ou institutos de pesquisas na área contábil vinculado a universidades que mantenham tais cursos, poderão vir a ser convidadas a integrar o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC), assim como poderão ser excluídas do CPC, observada a manutenção de equilíbrio entre os setores nele representados.

CAPÍTULO II

DO OBJETIVO

Art. 3º O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Art. 4º É atribuição do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC) estudar, pesquisar, discutir, elaborar e deliberar sobre o conteúdo e a redação de Pronunciamentos Técnicos.

§ 1º O Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC) poderá emitir Orientações e Interpretações, além dos Pronunciamentos Técnicos, sendo que todos poderão ser consubstanciados em Norma Brasileira de Contabilidade pelo CFC e em atos normativos pelos órgãos reguladores brasileiros, visando dirimir dúvidas quanto à implementação desses Pronunciamentos Técnicos.

§ 2º O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) dará ampla divulgação dos documentos que produzir, tanto na etapa de audiência quanto da emissão dos mesmos.

§ 3º A aprovação dos Pronunciamentos Técnicos, das Orientações e de suas



Interpretações dar-se-á, em conformidade com o regulamento interno, mas sempre por, no mínimo, 2/3(dois terços) dos seus membros.

§ 4º Definir suas diretrizes de atuação, sempre em consonância com suas finalidades.

Art. 5º Para o cumprimento de seus objetivos, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) poderá realizar quaisquer atividades que com eles sejam compatíveis e necessárias, entre as quais:

- a) desenvolver e implementar ações educativas, tais como, cursos, simpósios, seminários, congressos, conferências, palestras ou quaisquer outros eventos;
- b) realizar pesquisas;
- c) manter serviço de divulgação e de distribuição de informações, dados, trabalhos, estudos técnicos e documentos relacionados com os seus objetivos;
- d) colaborar ou participar de programas governamentais ou desenvolvidos por instituições privadas ou da sociedade civil que afetem ou sejam afins à sua área de atuação, podendo, para tanto, participar e/ou aceitar assentos em comitês, comissões, câmaras, fóruns, redes e outros;
- e) subsidiar o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nas suas necessidades de firmar convênios, contratos, acordos ou recorrer a quaisquer outras formas de colaboração ou cooperação com pessoas físicas ou jurídicas, públicas ou privadas, nacionais ou estrangeiras, incluindo governamentais, associações de classe, organismos internacionais, setores acadêmicos, organizações não-governamentais e demais instituições assemelhadas;
- f) realizar quais outras atividades ou praticar quaisquer outros atos necessários ao cumprimento de seus objetivos.

Art. 6º O Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC) deverá submeter à audiência pública as minutas dos Pronunciamentos Técnicos.

Parágrafo único. No processo de audiência, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) consultará outras entidades e/ou instituições, como: Secretaria da Receita Federal, agências reguladoras, associações ou institutos profissionais, associações ou federações representativas da indústria, do comércio, da agricultura, do setor financeiro, da área de serviços, de investidores, instituições de ensino e/ou de pesquisa de Contabilidade e outras que tenham interesse direto nas questões definidas nos objetivos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC), devendo, para cada uma delas, haver uma correspondência direta e individualizada.

CAPÍTULO III

DA ADMINISTRAÇÃO E FUNCIONAMENTO

Art. 7º O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) será formado, em sua maioria, por contadores, com registro ativo em Conselho Regional de Contabilidade, todos de ilibada reputação e reconhecido conhecimento técnico na área contábil e de divulgação de informações, eleitos a partir das indicações feitas pelas entidades referidas no art. 2º.

§ 1º As pessoas físicas, com a representação delegada pelas entidades referidas no art. 2º terão autonomia em todas as suas deliberações e votações.

§ 2º Cada entidade indicará 2(dois) membros efetivos para compor o Comitê de Pronunciamentos Contábeis –(CPC).

§ 3º O mandato dos membros do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) será de 4 (quatro) anos, permitindo-se reconduções, encerrando-se com a assinatura do termo de posse do sucessor formalmente indicado pela correspondente entidade.

§ 4º Na primeira indicação de cada entidade, um dos membros terá mandato de 2 (dois) anos.

§ 5º As reuniões do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) instalar-se-ão com a presença de um número superior a 50% (cinquenta por cento) dos seus membros.

Art. 8º O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) elegerá, dentre seus membros, 4 (quatro) Coordenadores, a saber: Coordenador de Operações, Coordenador de Relações Institucionais, Coordenador de Relações Internacionais e Coordenador Técnico, e respectivos Vice-Coordenadores, com mandatos de 2 (dois) anos, permitindo-se reeleições, fixando-lhes a competência em Regimento Interno.

Art. 8º com nova redação dada pela Resolução CFC nº 1.075/06.

Art. 9º Os membros do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) desempenharão suas funções e atribuições sem remuneração.

Art. 10 O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC), em conformidade com o Regimento Interno, poderá nomear Grupos de Trabalho para auxiliá-lo no desempenho de suas atribuições.



CAPÍTULO IV

DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE

Art. 11 Ao Conselho Federal de Contabilidade competirá:

- a) convidar e firmar com as instituições referidas no art. 2º;
- b) fornecer estrutura física, biblioteca, recursos humanos, tecnológicos e outros para o pleno atendimento dos objetivos da presente Resolução que criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC);
- c) dar ampla divulgação das minutas dos Pronunciamentos Técnicos, das suas Interpretações e das Orientações emanadas do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC);
- d) viabilizar a promoção de audiências públicas para discussão das minutas de matéria técnica acima referidas;
- e) firmar convênios visando à adoção dos atos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) pelas instituições interessadas na matéria técnica;
- f) manter os contatos necessários para questionar, quando aplicável, as razões pelas quais uma entidade não aderiu e não aprovou ou aprovou os procedimentos técnicos recomendados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC);
- g) firmar convênios, contratos, acordos ou recorrer a quaisquer outras formas de colaboração ou cooperação para o atendimento ao disposto na presente Resolução;
- h) proceder a divulgação, inclusive por via eletrônica, dos atos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) e editar, no mínimo a cada seis meses, material de divulgação de tais atos;
- i) firmar convênios com os órgãos reguladores contábeis brasileiros para que estes implementem, em suas respectivas áreas de abrangência, os Pronunciamentos Técnicos, as Orientações e as Interpretações emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) e/ou as Normas Brasileiras de Contabilidade, emitidas pelo CFC, deles derivadas; e
- j) fomentar a divulgação dos atos e decisões do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) nas instituições de ensino contábil no Brasil.

CAPÍTULO V

DO PRAZO DE DURAÇÃO

Art. 12. A duração do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) é por prazo indeterminado.

Art. 13. Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 7 de outubro de 2005.

CONTADOR JOSÉ MARTONIO ALVES COELHO

Presidente



RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.103/2007

Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências.

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

CONSIDERANDO o crescente impacto da globalização para a economia do Brasil, onde empresas brasileiras concorrem por negócios e pela captação de recursos financeiros internacionais na forma de capital e financiamento com empresas de segmentos similares localizadas em todo o mundo;

CONSIDERANDO que esse impacto, se conduzido de forma positiva, propicia o desenvolvimento sustentável às economias dos países, que vem sendo apoiado no mundo pela internacionalização das normas de contabilidade e de auditoria;

CONSIDERANDO que o Conselho Federal de Contabilidade junto com outras entidades interessadas tem a possibilidade de contribuir de forma decisiva para esse desenvolvimento sustentável através da reforma contábil e de auditoria que resulte numa maior transparência das informações financeiras utilizadas pelo mercado, bem como no aprimoramento das práticas profissionais;

CONSIDERANDO o papel e a responsabilidade do Conselho Federal de Contabilidade em promover as ações que garantam uma maior valorização da classe profissional;

CONSIDERANDO a crescente e irreversível internacionalização das normas contábeis, que vem levando diversos países ao processo de convergência.

CONSIDERANDO as ações já iniciadas para o processo de convergência com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e a necessidade de estender o escopo dessa convergência às outras áreas, notadamente auditoria,

CONSIDERANDO incluído pela Resolução CFC nº. 1.105/07.

RESOLVE:

CAPÍTULO I

DA CRIAÇÃO E DA COMPOSIÇÃO

Art. 1º Fica criado o Comitê Gestor da Convergência no Brasil.

Art. 2º O Comitê será composto pelas seguintes entidades:

- a) CFC – Conselho Federal de Contabilidade;
- b) IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;
- c) CVM – Comissão de Valores Mobiliários;
- d) BACEN – Banco Central do Brasil.

Parágrafo único. Por aprovação da maioria absoluta das entidades representadas no Comitê, outras entidades ou instituições interessadas na área de contabilidade e auditoria, poderão vir a ser convidadas a integrar o Comitê, observada a manutenção de equilíbrio entre os setores nele representados.

CAPÍTULO II

DO OBJETIVO E ATRIBUIÇÕES

Título do Capítulo II com nova redação dada pela Resolução CFC nº. 1.105/07.

Art. 3º O Comitê tem por objetivo contribuir para o desenvolvimento sustentável do Brasil por meio da reforma contábil e de auditoria que resulte numa maior transparência das informações financeiras utilizadas pelo mercado, bem como no aprimoramento das práticas profissionais, levando-se sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Art. 4º São atribuições do Comitê:

a) Identificar e monitorar as ações a serem implantadas para viabilizar a convergência das normas contábeis e de auditoria, a partir das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) editadas pelo CFC e dos Pronunciamentos de Contabilidade e Auditoria editados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, respectivamente, bem como de assuntos regulatórios no Brasil, com vistas ao seu alinhamento às Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB, às Normas Internacionais de Auditoria e Asseguração emitidas pela IFAC e às melhores práticas internacionais em matéria regulatória.

Alínea “a” do art. 4º com nova redação dada pela Resolução CFC nº. 1.105/07.



b) Realizar os trabalhos visando à convergência contábil até 2010 e a de auditoria a partir daquelas correspondentes ao exercício a ser iniciado em 1º de janeiro de 2009.

c) Definir suas diretrizes de atuação, por regulamento próprio, sempre em consonância com suas finalidades.

d) Acompanhar a agenda do CPC, com o objetivo de alinhar as ações do processo de convergência às necessidades do mercado brasileiro.

A alínea “d” do art. 4º foi incluída pela Resolução CFC nº. 1.105/07.

CAPÍTULO III

DA ADMINISTRAÇÃO E FUNCIONAMENTO

Art. 5º O Comitê será formado, em sua maioria, por contadores, com registro ativo em Conselho Regional de Contabilidade, eleitos a partir das indicações feitas pelas entidades referidas no art. 2º.

§ 1º (Revogado)

O § 1º do art. 5º foi revogado pela Resolução CFC nº. 1.105/07.

§ 2º Cada entidade indicará 2 (dois) membros, sendo 1 efetivo e 1 suplente, para compor o Comitê, podendo ser substituídos a critério de cada entidade.

§ 3º As reuniões do Comitê instalar-se-ão com a presença de no mínimo 50% (cinquenta por cento) dos seus membros.

Art. 6º Os membros do Comitê desempenharão suas funções e atribuições sem remuneração.

Art. 7º O Comitê poderá nomear Grupos de Trabalho para auxiliá-lo no desempenho de suas atribuições e objetivos.

Art. 8º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 28 de setembro de 2007.

CONTADORA MARIA CLARA CAVALCANTE BUGARIM

Presidente

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

RESOLUÇÃO CFC Nº 751/93

Dispõe sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade.

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

CONSIDERANDO ser imperativa a uniformização dos entendimentos e interpretações na contabilidade, tanto de natureza doutrinária quanto aplicada, bem como estabelecer regras ao exercício profissional;

CONSIDERANDO que a concretização destes objetivos deve fundamentar-se nos trabalhos produzidos pela classe contábil, por seus profissionais e entidades;

CONSIDERANDO que os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e das teorias relativas à Ciência da Contabilidade e que constituem os fundamentos das Normas Brasileiras de Contabilidade, que configuram regras objetivas de conduta;

CONSIDERANDO ser necessária a aprovação de uma estrutura básica que estabeleça os itens que compõem as Normas Brasileiras de Contabilidade;

CONSIDERANDO que o Conselho Federal de Contabilidade, com base em estudos do Grupo de Trabalho (GT), constituído com a finalidade de elaborar as Normas Brasileiras de Contabilidade – NBCs, aprovou, em 23 de outubro de 1981, a Resolução CFC nº 529/81, que dispunha sobre as mesmas;

CONSIDERANDO que já foram aprovadas: a Resolução CFC nº 560/83, que dispõe sobre as prerrogativas profissionais; e as Resoluções que tratam das normas profissionais e técnicas, com base na estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade, anteriormente divulgadas,

RESOLVE:

Art. 1º As Normas Brasileiras de Contabilidade estabelecem regras de conduta profissional e procedimentos técnicos a serem observados quando da realização dos trabalhos previstos na Resolução CFC nº 560, de 28 de outubro de 1983, em consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Art. 2º As Normas classificam-se em Profissionais e Técnicas, sendo enumeradas seqüencialmente.

§ 1º As Normas Profissionais estabelecem regras de exercício profissional, caracterizando-se pelo prefixo NBC P.

§ 2º As Normas Técnicas estabelecem conceitos doutrinários, regras e procedimentos aplicados de Contabilidade, caracterizando-se pelo prefixo NBC T.

Art. 3º As Interpretações Técnicas podem ser emitidas para esclarecer o correto entendimento das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

Parágrafo único – As Interpretações Técnicas são identificadas pelo código da NBC a que se referem, seguido de hífen, sigla IT e numeração seqüencial.

Art. 4º Os Comunicados Técnicos, de caráter transitório, podem ser emitidos quando ocorrerem situações que afetem as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

Parágrafo único – Os Comunicados Técnicos são identificados pela sigla CT, seguida de hífen e numeração seqüencial.

Art. 5º A inobservância das Normas Brasileiras de Contabilidade constitui infração disciplinar, sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c”, “d” e “e” do Art. 27, do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, e, quando aplicável, no Código de Ética Profissional do Contabilista.

Art. 6º A estrutura das Normas Profissionais é a seguinte:

NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente

1.1 – Competência Técnico-Profissional

1.2 – Independência

1.3 – Responsabilidade na Execução dos Trabalhos

1.4 – Honorários Profissionais

1.5 – Guarda da Documentação

1.6 – Sigilo

1.7 – Utilização de Trabalho do Auditor Interno

1.8 – Utilização de Trabalho de Especialistas

1.9 – Manutenção dos Líderes de Equipe de Auditoria

NBC P 2 – Normas Profissionais de Perito Contábil

2.1 – Competência Profissional

2.2 – Independência

- 2.3 – Impedimento e Suspeição
- 2.4 – Honorários
- 2.5 – Sigilo
- 2.6 – Responsabilidade e Zelo
- 2.7 – Responsabilidade sobre Trabalho de Terceiros

NBC P 3 – Normas Profissionais de Auditor Interno

NBC P 4 – Normas para a Educação Profissional Continuada

NBC P 5 – Normas para o Exame de Qualificação Técnica

Art. 7º A estrutura das Normas Técnicas é a que segue:

NBC T 1 – Das Características da Informação Contábil

NBC T 2 – Da Escrituração Contábil

- 2.1 – Das Formalidades da Escrituração Contábil
- 2.2 – Da Documentação Contábil
- 2.3 – Da Temporalidade dos Documentos
- 2.4 – Da Retificação de Lançamentos
- 2.5 – Das Contas de Compensação
- 2.6 – Das Filiais
- 2.7 – Dos Balancetes
- 2.8 – Das Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Eletrônica

NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis

- 3.1 – Das Disposições Gerais
- 3.2 – Do Balanço Patrimonial
- 3.3 – Da Demonstração do Resultado
- 3.4 – Da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados
- 3.5 – Da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido



3.6 – Da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

3.7 – Demonstração do Valor Adicionado

3.8 – Demonstração do Fluxo de Caixa

3.9 – Demonstração por Segmentos

Os itens 3.7, 3.8 e 3.9 foram incluídos pela Resolução CFC nº 1.028/05.

NBC T 4 – Da Avaliação Patrimonial

NBC T 5 – Da Atualização Monetária

NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis

NBC T 7 – Conversão da Moeda Estrangeira nas Demonstrações Contábeis

NBC T 8 – Das Demonstrações Contábeis Consolidadas

NBC T 9 – Da Fusão, Incorporação, Cisão, Transformação e Liquidação de Entidades

NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas

10.1 – Empreendimentos de Execução a Longo Prazo

10.2 – Arrendamento Mercantil

10.3 – Consórcios de Vendas

10.4 – Fundações

10.5 – Entidades Imobiliárias

10.6 – Entidades Hoteleiras

10.7 – Entidades Hospitalares

10.8 – Entidades Cooperativas

10.9 – Entidades Financeiras

10.10 – Entidades de Seguros Privados

10.11 – Entidades Concessionárias do Serviço Público

10.12 – Entidades Cooperativas de Crédito

10.13 – Entidades de Esporte Profissional

10.14 – Entidades Rurais

10.15 – Entidades em Conta de Participação

10.16 – Entidades que Recebem Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações

10.17 – Entidades Abertas de Previdência Complementar

- 10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe
- 10.19 – Entidades sem Finalidade de Lucros
- 10.20 – Consórcio de Empresas
- 10.21 – Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde
- 10.22 – Entidades Fechadas de Previdência Complementar

NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis

- 11.1 – Conceituação e Objetivos da Auditoria Independente
- 11.2 – Procedimentos de Auditoria
- 11.3 – Papéis de Trabalho e Documentação da Auditoria
- 11.4 – Planejamento da Auditoria
- 11.5 – Fraude e Erro
- 11.6 – Relevância na Auditoria
- 11.7 – Riscos da Auditoria
- 11.8 – Supervisão e Controle de Qualidade
- 11.9 – Avaliação do Sistema Contábil e do Controle Interno
- 11.10 – Continuidade Normal das Atividades da Entidade
- 11.11 – Amostragem
- 11.12 – Processamento Eletrônico de Dados
- 11.13 – Estimativas Contábeis
- 11.14 – Transações com Partes Relacionadas
- 11.15 – Contingências
- 11.16 – Transações e Eventos Subseqüentes
- 11.17 – Carta de Responsabilidade da Administração
- 11.18 – Parecer dos Auditores Independentes

NBC T 12 – Auditoria Interna

NBC T 13 – Da Perícia Contábil

- 13.1 – Conceituação e Objetivos
- 13.2 – Planejamento
- 13.3 – Procedimentos e Execução
- 13.4 – Diligências
- 13.5 – Papéis de Trabalho
- 13.6 – Laudo Pericial Contábil



13.7 – Parecer Pericial Contábil

NBC T 14 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares

NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental

NBC T 16 – Aspectos Contábeis Específicos da Gestão Governamental

16.1 – Conceituação e Objetivos

16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis

16.3 – Planejamento e seus Instrumentos

16.4 – Transações Governamentais

16.5 – Registro Contábil

16.6 – Demonstrações Contábeis

16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis

16.8 – Controle Interno

16.9 – Reavaliação e Depreciação dos Bens Públicos

NBC T 16 com alteração dada pela Resolução CFC nº 1.028/05.

NBC T 17 – Partes Relacionadas

NBC T 19 – Aspectos Contábeis Específicos

19.1 – Imobilizado

19.2 – Tributos sobre Lucros

19.3 – Planos de Benefícios e Encargos de Aposentadoria a Empregados

19.4 – Incentivos Fiscais, Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações Governamentais

19.5 – Depreciação, Amortização e Exaustão

19.6 – Reavaliação de Ativos

19.7 – Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas

19.8 – Intangíveis

19.9 – Exploração de Recursos Minerais

19.10 – Redução no Valor Recuperável de Ativos

19.11 – Mudanças nas Práticas Contábeis, nas Estimativas e Correção de Erros

19.12 – Eventos Subseqüentes à Data das Demonstrações Contábeis

NBC T 19 com redação dada pela Resolução CFC nº 1.028/05.

NBC T 20 – Contabilidade de Custos

Art. 8º As Normas Profissionais, estruturadas segundo o disposto no Art. 6º, têm os seguintes conteúdos:

NBC P 1 – NORMAS PROFISSIONAIS DE AUDITOR INDEPENDENTE

Estas normas estabelecem as condições de competência técnico–profissional, de independência e de responsabilidade na execução dos trabalhos, de fixação de honorários, de guarda de documentação e sigilo e de utilização do trabalho do auditor interno e de especialistas de outras áreas.

NBC P 2 – NORMAS PROFISSIONAIS DE PERITO CONTÁBIL

Estas normas estabelecem as condições de competência técnico–profissional, de independência e responsabilidade na execução dos trabalhos, de impedimentos, de recusa de trabalho, de fixação de honorários, de sigilo e utilização de trabalho de especialistas.

NBC P 3 – NORMAS PROFISSIONAIS DE AUDITOR INTERNO

Estas normas estabelecem as condições de competência técnico–profissional, de independência e responsabilidade na execução dos trabalhos, da guarda de documentação e sigilo, de cooperação com o auditor independente e utilização do trabalho de especialistas.

NBC P 4 – NORMAS PARA A EDUCAÇÃO PROFISSIONAL CONTINUADA

Estas normas estabelecem as condições para o processo de Educação Profissional Continuada aplicável a auditores independentes.

NBC P 5 – NORMAS PARA O EXAME DE QUALIFICAÇÃO TÉCNICA

Estas normas estabelecem as condições para a Qualificação Técnica dos auditores independentes atuarem nas suas atividades.

Art. 9º As Normas Técnicas estruturadas, segundo o disposto no Art. 7º, têm os seguintes conteúdos:

I – NBC T 1 – DAS CARACTERÍSTICAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

Esta norma compreende a informação que deve estar contida nas Demonstrações Contábeis e outras peças destinadas aos usuários da Contabilidade, devendo ter, entre outras, as características da compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade.



II – NBC T 2 – DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

A escrituração contábil trata da execução dos registros permanentes da entidade e de suas formalidades. As normas da escrituração contábil abrangem os seguintes subitens:

- a) das Formalidades da Escrituração Contábil, que fixam as bases e os critérios a serem observados nos registros;
- b) da Documentação, que compreende as normas que regem os documentos, livros, papéis, registros e outras peças que originam e validam a escrituração contábil;
- c) da Temporalidade dos Documentos, que estabelece os prazos que a entidade deve manter os documentos comprobatórios em seus arquivos;
- d) da Retificação de Lançamentos, que estabelece a conceituação e a identificação das formas de retificação;
- e) das Contas de Compensação, que fixam a obrigação de registrar os fatos relevantes, cujos efeitos possam traduzir-se em modificações futuras no patrimônio da entidade;
- f) da Escrituração Contábil das Filiais, que estabelece conceitos e regras a serem adotados pela Entidade para o registro das transações realizadas pelas filiais; e
- g) do Balancete, que fixa conceitos e regras sobre o conteúdo, finalidade e periodicidade de levantamento do balancete, bem como da responsabilidade do profissional, mormente quando aquele é usado para fins externos;
- h) das Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Eletrônica, que estabelece critérios e procedimentos para a escrituração contábil em forma eletrônica.

III – NBC T 3 – CONCEITO, CONTEÚDO, ESTRUTURA E NOMENCLATURA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Esta norma estabelece os conceitos e as regras sobre o conteúdo, a estrutura e a nomenclatura das demonstrações contábeis de natureza geral.

A norma estabelece o conjunto das demonstrações capaz de propiciar, aos usuários, um grau de revelação suficiente para o entendimento da situação patrimonial e financeira da entidade, do resultado apurado, das origens e aplicações de seus recursos e das mutações do seu patrimônio líquido num determinado período.

IV – NBC T 4 – DA AVALIAÇÃO PATRIMONIAL

Esta norma estabelece as regras de avaliação dos componentes do patrimônio de uma entidade com continuidade prevista nas suas atividades.

V – NBC T 5 – DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

Esta norma concerne ao modo pelo qual a Contabilidade reflete os efeitos da inflação na avaliação dos componentes patrimoniais, de acordo com o Princípio da Atualização Monetária.

VI – NBC T 6 – DA DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Esta norma trata da forma de divulgação das demonstrações contábeis, de maneira a colocá-las à disposição de usuários externos.

VII – NBC T 7 – CONVERSÃO DA MOEDA ESTRANGEIRA NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Esta norma trata dos critérios a serem adotados para incluir as transações em moedas estrangeiras e operações no exterior de uma entidade brasileira em suas Demonstrações Contábeis e como converter as Demonstrações Contábeis para moeda de apresentação (moeda na qual as demonstrações contábeis devem ser apresentadas).

Nova redação dada pela Resolução CFC nº 1.028/05.

VIII – NBC T 8 – DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS

Esta norma estabelece os procedimentos para as Demonstrações Contábeis Consolidadas, aquelas resultantes da integração das Demonstrações Contábeis, segundo o conceituado nas Normas Brasileiras de Contabilidade, de duas ou mais entidades vinculadas por interesses comuns, na qual uma delas tem o comando direto ou indireto das decisões políticas e administrativas do conjunto.

IX – NBC T 9 – DA FUSÃO, INCORPORAÇÃO, CISÃO, TRANSFORMAÇÃO E LIQUIDAÇÃO DE ENTIDADES

Esta norma estabelece os critérios a serem adotados no caso de fusão, incorporação, cisão, transformação e liquidação de entidades, tanto nos aspectos substantivos quanto formais.

X – NBC T 10 – ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS

Esta norma contempla situações especiais inerentes às atividades de cada tipo de entidade, não-abrangidas nas demais normas que compõem as Normas Brasileiras de Contabilidade.



XI – NBC T 11 – NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Esta norma diz respeito ao conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a adequação das demonstrações contábeis e se as mesmas representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada, consoante as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação específica, no que for pertinente.

XII – NBC T 12 – AUDITORIA INTERNA

Estas normas estabelecem os conceitos e as regras gerais de execução dos trabalhos e de emissão de relatórios na auditoria interna, entendida como o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos, contábeis e administrativos da entidade, inclusive quanto às informações físicas geradas.

XIII – NBC T 13 – DA PERÍCIA CONTÁBIL

Estas normas estabelecem os critérios e as regras a serem adotados quando do planejamento e execução da perícia, os procedimentos a serem adotados e a emissão do laudo pericial.

XIV – NBC T 14 – REVISÃO EXTERNA DE QUALIDADE PELOS PARES

Esta norma estabelece os procedimentos a serem adotados para a revisão pelos pares. Constitui-se em processo educacional de acompanhamento e de fiscalização, tendo por objetivo a avaliação dos procedimentos adotados pelos Auditores e Firms de Auditoria, com vistas a assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos.

A norma estabelece os conceitos, os objetivos e a aplicabilidade da revisão externa pelos pares, os critérios e as regras para a administração do programa de revisão, definindo as partes envolvidas, características, forma de composição do comitê responsável pelos controles, suas responsabilidades e atribuições.

Trata, também, sobre a periodicidade e os prazos para a realização da revisão, os objetivos, os procedimentos a serem observados, o conteúdo e a forma dos relatórios a serem apresentados.

XV – NBC T 15 – INFORMAÇÕES DE NATUREZA SOCIAL E AMBIENTAL

Esta norma tem por objetivo estabelecer procedimentos para evidenciar informações de natureza social e ambiental, com vistas a prestar contas à

sociedade pelo uso dos recursos naturais e humanos, demonstrando o grau de responsabilidade social da entidade.

XVI – NBC T 16 – ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS DA GESTÃO GOVERNAMENTAL

Esta norma estabelece procedimentos de registro e elaboração de demonstrações contábeis aplicáveis à gestão governamental.

XVII – NBC T 17 – PARTES RELACIONADAS

Esta norma estabelece os conceitos, os objetivos, a identificação e o tratamento das operações entre partes relacionadas nas entidades.

XVIII – NBC T 19 – ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS

Esta norma estabelece os critérios e os procedimentos específicos não-templados em outras Normas Técnicas.

XIX – NBC T 20 – CONTABILIDADE DE CUSTOS

Esta norma estabelece os critérios e os procedimentos para cálculo, apuração e registro dos custos.

Art. 10 Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 29 de dezembro de 1993.

CONTADOR IVAN CARLOS GATTI

Presidente

Redação dada pela Resolução CFC nº 980/03.

Alterada pela Resolução CFC nº 1.020/05, art. 2º.

Alterada pela Resolução CFC nº 1.028/05.



RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.106/07

Estabelece regras para a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs).

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

CONSIDERANDO que os estilos e as práticas adotadas para a emissão das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) refletem as condutas, os comportamentos e os usos e os costumes do ambiente brasileiro, que, nos anos 80, correspondiam a um ambiente com mínimas interações internacionais;

CONSIDERANDO que o crescente impacto da globalização para a economia do Brasil demanda o alinhamento com padrões que possam ser entendidos universalmente;

CONSIDERANDO que a técnica legislativa utilizada no desenvolvimento das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs), quando comparada com a linguagem utilizada nas normas internacionais pode significar, ou sugerir, a adoção de diferentes procedimentos técnicos no Brasil;

CONSIDERANDO que o estilo de redação usado nas normas internacionais melhor evidencia a capacidade que o profissional deverá ter para avaliar a pertinência e aplicação dos procedimentos estabelecidos, em conformidade com cada circunstância, fazendo com que os procedimentos não sejam entendidos como impositivos para qualquer situação;

CONSIDERANDO que as normas de contabilidade são baseadas nos Princípios Fundamentais de Contabilidade e requerem o exercício do julgamento profissional;

CONSIDERANDO que o atual estilo utilizado nas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) não permite o total alinhamento conceitual requerido às normas internacionais de contabilidade e de auditoria;

CONSIDERANDO a necessidade de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) com as normas internacionais de contabilidade e de auditoria;

CONSIDERANDO que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), criado pelo Conselho Federal de Contabilidade por meio da Resolução CFC nº. 1.055/05, segue os mesmos padrões adotados pelas normas internacionais de contabilidade,

RESOLVE:

Art. 1º As Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) deverão seguir os mesmos padrões de elaboração e estilo utilizados nas normas internacionais.

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

Brasília, 26 de outubro de 2007.

CONTADORA **MARIA CLARA CAVALCANTE BUGARIM**

Presidente

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE PROFISSIONAIS



RESOLUÇÃO CFC Nº 821/97

Aprova a NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente com alterações e dá outras providências.

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

CONSIDERANDO que a constante evolução e a crescente importância da auditoria exigem atualização e aprimoramento das normas endereçadas à sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou processo dessa realização;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Instituto Brasileiro de Contadores, a Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e a Superintendência de Seguros Privados;

CONSIDERANDO que esse trabalho de revisão das normas aprovadas em 1991, visando adequá-las às necessidades decorrentes da evolução da atividade do auditor independente, concluiu o projeto que, para observância pelo universo a que se destina, é editado pela instituição legalmente incumbida de fiscalizar o exercício da profissão;

CONSIDERANDO que esse trabalho evidencia a capacidade de união, retratando a ação conjunta do Conselho Federal de Contabilidade, do Instituto Brasileiro de Contadores, da Comissão de Valores Mobiliários, do Banco Central do Brasil e da Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente, com alterações.

Art. 2º Fica revogada a Resolução CFC nº 701, de 10 de maio de 1991.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

Brasília, 17 de dezembro de 1997.

CONTADOR JOSÉ SERAFIM ABRANTES

Vice-Presidente para Assuntos Operacionais no Exercício da Presidência



NBC P 1 – NORMAS PROFISSIONAIS DE AUDITOR INDEPENDENTE

1.1 – Competência técnico-profissional

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

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

1.1.3 – Antes de aceitar o trabalho, o auditor deverá obter conhecimento preliminar da atividade da entidade a ser auditada, mediante avaliação, junto à administração, da estrutura organizacional, da complexidade das operações e do grau de exigência requerido, para a realização do trabalho de auditoria, de modo a poder avaliar se está capacitado a assumir a responsabilidade pelo trabalho a ser realizado. Esta avaliação deve ficar evidenciada de modo a poder ser comprovado o grau de prudência e zelo na contratação dos serviços.

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

1.2 – Independência

O item 1.2 e seus subitens foram revogados pela Resolução CFC nº 1.034/05

1.3 – Responsabilidades do auditor na execução dos trabalhos

1.3.1 – O auditor deve aplicar o máximo de cuidado e zelo na realização dos trabalhos e na exposição de suas conclusões.

1.3.2 – Ao opinar sobre as demonstrações contábeis, o auditor deve ser imparcial.

1.3.3 – O exame das demonstrações contábeis não tem por objetivo precípua a descoberta de fraudes. Todavia, o auditor independente deve considerar a possibilidade de sua ocorrência.

1.3.4 – Quando eventuais distorções, por fraude ou erro, afetarem as demonstrações contábeis de forma relevante, cabe ao auditor independente, caso não tenha feito ressalva específica em seu parecer, demonstrar, mediante inclusive a exibição de seus papéis de trabalho às entidades referidas no item 1.6.5, que seus exames foram conduzidos de forma a atender às Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis e às presentes normas.

1.4 – Honorários

1.4.1 – O auditor deve estabelecer e documentar seus honorários mediante avaliação dos serviços, considerando os seguintes fatores:

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

1.4.2 – Os honorários deverão constar de carta-proposta ou documento equivalente, elaborados antes do início da execução do trabalho, que também contenham:

- a) a descrição dos serviços a serem realizados, inclusive referências às leis e aos regulamentos aplicáveis ao caso;
- b) que o trabalho será efetuado segundo as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis e as presentes normas;
- c) o prazo estimado para a realização dos serviços;
- d) os relatórios a serem emitidos; e
- e) as condições de pagamento dos honorários.

1.4.3 – A inobservância de qualquer dos temas referidos nos itens 1.4.1 e 1.4.2 constitui infração ao Código de Ética Profissional do Contabilista.



1.5 – Guarda da documentação

1.5.1 – O auditor, para fins de fiscalização do exercício profissional, deve conservar a boa guarda, pelo prazo de 5 (cinco) anos, a partir da data de emissão do seu parecer, de toda a documentação, papéis de trabalho, relatórios e pareceres relacionados com os serviços realizados.

1.6 – Sigilo

O item foi revogado pela Resolução CFC nº 1.100/07.

1.7 – Responsabilidade pela utilização do trabalho do auditor interno

1.7.1 – A responsabilidade do auditor não será modificada, mesmo quando o contador, na função de auditor interno, contribuir para a realização dos trabalhos.

1.8 – Responsabilidade pela utilização do trabalho de especialistas

O item 1.8.1 foi revogado pela Resolução CFC nº 1.023/05.

1.9 – Informações anuais aos Conselhos Regionais de Contabilidade

1.9.1 – O auditor deverá enviar, até 30 de junho de cada ano, ao Conselho Regional de Contabilidade, na forma a ser regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade:

a) as informações sobre os seus clientes, cuja sede seja a da jurisdição do respectivo Conselho, e que o objeto do trabalho seja a auditoria independente, realizada em demonstrações contábeis relativas ao exercício encerrado até o dia 31 de dezembro do ano anterior;

b) a relação dos nomes do seu pessoal técnico existente em 31 de dezembro do ano anterior; e

c) a relação de seus clientes cujos honorários representem mais de 10% do seu faturamento anual, bem como os casos onde o faturamento de outros serviços prestados aos mesmos clientes de auditoria ultrapassarem, na média dos últimos 3 anos, os honorários dos serviços de auditoria.

1.9.2 – Quando solicitado, o auditor deverá disponibilizar e fornecer, no prazo de trinta dias, a relação de seus clientes e outras informações necessárias à fiscalização da atividade de auditoria independente.

1.9.3 – A relação de clientes, referida no item 1.9.2, deverá identificar as companhias abertas, instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, fundos de investimento, entidades autorizadas a funcionar pela Susep – Superintendência de Seguros Privados, administradoras de consórcio, entidades fechadas de previdência privada, empresas estatais (federais, estaduais e municipais), empresas públicas, sociedade por ações de capital fechado com mais de 100 acionistas e as sociedades limitadas que tenham o controle societário, direto ou indireto, das entidades referidas neste item.

1.9.4 – As informações prestadas aos Conselhos Regionais de Contabilidade serão resguardadas pelo sigilo, nos termos previstos nestas normas.

1.10 – Educação continuada

1.10.1 – O auditor independente, no exercício de sua atividade, deverá comprovar a participação em programa de educação continuada, na forma a ser regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade.

1.11 – Exame de Competência Profissional

1.11.1 – O auditor independente, para poder exercer sua atividade, deverá submeter-se a exame de competência profissional, na forma a ser regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade.

1.12 – Manutenção dos líderes da equipe de auditoria

1.12.1 – A utilização dos mesmos profissionais de liderança (sócio, diretor e gerente) na equipe de auditoria, numa mesma entidade auditada, por longo período, pode criar a perda da objetividade e do ceticismo, necessários na auditoria. O risco dessa perda deve ser eliminado adotando-se a rotação, a cada intervalo menor ou igual a cinco anos consecutivos, das lideranças da equipe de trabalho de auditoria, que somente devem retornar à referida equipe no intervalo mínimo de três anos.

O item 1.12 e seu subitem foram incluídos pela Resolução CFC nº 965/03.



RESOLUÇÃO CFC Nº 1.034/05

Aprova a NBC P 1.2 – Independência

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e as suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil, que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observados quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO a constante evolução e a crescente importância da auditoria, que exige atualização e aprimoramento das normas endereçadas a sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou o processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Estudo para Auditoria instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, em conjunto com o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, atendendo ao que está disposto no Art. 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, que recebeu nova redação pela Resolução CFC nº 980, de 24 de outubro de 2003, elaborou a NBC P 1.2 - Independência;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil (BCB), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC P 1.2 - Independência.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 2006, revogando as disposições em contrário, em especial o item 1.2 – Independência da NBC P

1 – Normas Profissionais de Auditor Independente, aprovada pela Resolução CFC nº 821/97, publicada no DOU em 21 de janeiro de 1998, Seção 1, páginas 49 a 50, bem como a regulamentação do mesmo item de que trata a Resolução CFC nº 961/03, publicada no DOU em 4 de junho de 2003, Seção 1, páginas 123 a 125.

Brasília, 26 de agosto de 2005.

CONTADOR JOSÉ MARTONIO ALVES COELHO

Presidente



NBC P 1 – NORMAS PROFISSIONAIS DO AUDITOR INDEPENDENTE

NBC P 1.2 – INDEPENDÊNCIA

1.2.1 – DEFINIÇÕES

1.2.1.1 – Esta norma estabelece condições e procedimentos para cumprimento dos requisitos de independência profissional nos trabalhos de auditoria.

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

1.2.1.3 – Entidade de auditoria por rede é aquela sob controle, administração, razão social ou nome fantasia comuns, inclusive por associação.

1.2.1.4 – Entidade auditada é aquela na qual uma entidade de auditoria realiza trabalho de auditoria das Demonstrações Contábeis com o objetivo de emissão de parecer ou formação de juízo sobre estas. Quando a entidade auditada é emissora de ações negociadas em bolsa de valores, a entidade auditada inclui sempre suas entidades relacionadas.

1.2.1.5 – Entidade relacionada é aquela que tem uma das seguintes relações com a entidade auditada:

a) entidade que tem controle direto ou indireto sobre a entidade auditada, desde que a entidade auditada seja relevante para essa entidade;

b) entidade com interesse financeiro direto na entidade auditada, desde que tal entidade tenha influência significativa sobre a entidade auditada e o interesse na entidade auditada seja relevante para essa entidade;

c) entidade sobre a qual a entidade auditada tenha controle direto ou indireto;

d) entidade na qual a entidade auditada, ou uma entidade a esta relacionada, tenha um interesse financeiro direto que lhe proporcione influência significativa, ou seja, preponderância nas deliberações sociais, sobre essa entidade e o interesse seja relevante para a entidade auditada e sua entidade relacionada; e

e) entidade sob controle comum ao da entidade auditada desde que essa entidade e a entidade auditada sejam, ambas, relevantes para a entidade controladora.

1.2.1.6 – Equipe de auditoria são:

- a) todos os profissionais que participam do trabalho de auditoria;
- b) todas as outras pessoas da entidade de auditoria capazes de influir, diretamente, sobre o resultado do trabalho de auditoria, incluindo:
 - b.1) aquelas que recomendam a remuneração do sócio do trabalho de auditoria no âmbito da realização do trabalho de auditoria, ou que são responsáveis diretas pela supervisão ou gerenciamento daquele profissional. Isso inclui todas as pessoas que ocupem cargos superiores ao sócio-líder do trabalho, sucessivamente, até o presidente da entidade de auditoria;
 - b.2) aquelas que dão consultoria de cunho técnico ou setorial sobre questões, transações ou fatos relativos ao trabalho de auditoria; e
 - b.3) aquelas que efetuam o controle de qualidade do trabalho de auditoria.
- c) todas as pessoas de uma entidade de auditoria por rede capazes de influir, diretamente, sobre o resultado do trabalho de auditoria.

1.2.1.7 – Membros imediatos da família são o cônjuge e todos os dependentes, financeiramente, dos membros da equipe de auditoria.

1.2.2 – CONCEITOS

1.2.2.1 – A condição de independência é fundamental e óbvia para o exercício da atividade de auditoria independente. Entende-se como independência o estado no qual as obrigações ou os interesses da entidade de auditoria são, suficientemente, isentos dos interesses das entidades auditadas para permitir que os serviços sejam prestados com objetividade.

Em suma, é a capacidade que a entidade de auditoria tem de julgar e atuar com integridade e objetividade, permitindo a emissão de relatórios ou pareceres imparciais em relação à entidade auditada, aos acionistas, aos sócios, aos quotistas, aos cooperados e a todas as demais partes que possam estar relacionadas com o seu trabalho.

1.2.2.2 – A independência exige:

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



vel que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional de uma entidade de auditoria ou de um membro da equipe de auditoria ficaram comprometidos.

1.2.2.3 – Independência pode ser afetada por ameaças de interesse próprio, auto-revisão, defesa de interesses da entidade auditada, familiaridade e intimidação.

1.2.2.4 – Ameaça de interesse próprio ocorre quando uma entidade de auditoria ou um membro da equipe de auditoria poderia auferir benefícios de um interesse financeiro na entidade auditada, ou outro conflito de interesse próprio com essa entidade auditada.

1.2.2.5 – Ameaça de auto-revisão ocorre quando o resultado de um trabalho anterior precisa ser reanalisado ao serem tiradas conclusões sobre o trabalho de auditoria ou quando um membro da equipe de auditoria era, anteriormente, administrador ou diretor da entidade auditada, ou era um funcionário cujo cargo lhe permitia exercer influência direta e importante sobre o objeto do trabalho de auditoria.

1.2.2.6 – Ameaça de defesa de interesses da entidade auditada ocorre quando a entidade de auditoria ou um membro da equipe de auditoria defendem ou parecem defender a posição ou a opinião da entidade auditada, a ponto de poderem comprometer ou darem a impressão de comprometer a objetividade. Pode ser o caso da entidade de auditoria ou membro da equipe de auditoria que subordina seu julgamento ao da entidade auditada.

1.2.2.7 – Ameaça de familiaridade ocorre quando, em virtude de um relacionamento estreito com uma entidade auditada, com seus administradores, com diretores ou com funcionários, uma entidade de auditoria ou membro da equipe de auditoria passam a se identificar, demasiadamente, com os interesses da entidade auditada.

1.2.2.8 – Ameaça de intimidação ocorre quando um membro da equipe de auditoria encontra obstáculos para agir, objetivamente, e com ceticismo profissional devido a ameaças, reais ou percebidas, por parte de administradores, diretores ou funcionários de uma entidade auditada.

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

1.2.2.10 – Quando são identificadas ameaças, exceto aquelas, claramente, insignificantes, devem ser definidas e aplicadas salvaguardas adequadas para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Essa decisão deve ser docu-

mentada. A natureza das salvaguardas a aplicar varia conforme as circunstâncias. Sempre se deve considerar o que um terceiro bem informado, tendo conhecimento de todas as informações pertinentes, incluindo as salvaguardas aplicadas, concluiria, numa avaliação razoável, ser inaceitável.

A consideração do auditor é afetada por questões como a importância da ameaça, a natureza do trabalho de auditoria, os usuários previstos do relatório e a estrutura da entidade de auditoria.

1.2.2.11 – As entidades de auditoria devem instituir políticas e procedimentos relativos às comunicações de independência com os organismos de governança da entidade auditada. No caso da auditoria de entidades registradas em bolsas de valores, a entidade de auditoria deve comunicar, formalmente, ao menos uma vez por ano, todos os relacionamentos e as outras questões entre a entidade de auditoria, as entidades de auditoria por rede e a entidade auditada que, de acordo com o julgamento profissional da entidade de auditoria, podem ser consideradas, em uma perspectiva razoável, como afetando a independência. Os assuntos a serem comunicados variam em cada caso e devem ser decididos pela entidade de auditoria, mas devem, em geral, tratar dos assuntos relevantes expostos nesta norma.

1.2.3 – PERDA DE INDEPENDÊNCIA

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

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

1.2.3.2.1 – Interesses financeiros diretos são aqueles sobre os quais o detentor tem controle, seja em ações, debêntures ou em outros títulos e valores mobiliários.

1.2.3.2.2 – Interesses financeiros indiretos são aqueles sobre os quais o detentor não tem controle algum, ou seja, são interesses em empresas ou outras entidades, mantidas por titular beneficiário mediante um plano de investimento global, sucessão, fideicomisso, fundo comum de investimento ou entidade financeira sobre os quais a pessoa não detém o controle nem exerce influência signi-



ficativa. A relevância de um interesse financeiro indireto deve ser considerada no contexto da entidade auditada, do trabalho e do patrimônio líquido do indivíduo em questão. Um interesse financeiro indireto é considerado relevante se seu valor for superior a 5% do patrimônio líquido da pessoa. Para esse fim, deve ser adicionado o patrimônio líquido dos membros imediatos da família.

1.2.3.3 – Se a entidade de auditoria, um membro da equipe de auditoria ou o responsável técnico do trabalho de auditoria ou outros membros dentro da entidade de auditoria, em nível gerencial, que possam influenciar o resultado dos trabalhos, ou um membro imediato da família destas pessoas tiver um interesse financeiro direto ou um interesse financeiro indireto relevante na entidade auditada, está caracterizada a perda de independência.

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

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

1.2.3.5 – No caso de sócio da entidade de auditoria ou membro imediato de sua família, as ações de que tratam as alíneas “a” e “b” acima devem ser tomadas antes do início dos trabalhos.

1.2.3.6 – A violação inadvertida no tocante a interesse financeiro em uma entidade auditada não prejudicaria a independência da entidade de auditoria, da entidade de auditoria por rede ou de um membro da equipe de auditoria se:

- a) a entidade de auditoria e a entidade de auditoria por rede têm políticas e procedimentos instituídos que requerem que todos os profissionais informem, prontamente, à entidade de auditoria quaisquer violações resultantes da compra, da herança ou de outra forma de aquisição de um interesse financeiro na entidade auditada;
- b) a entidade de auditoria e a entidade de auditoria por rede informam, prontamente, o profissional que o interesse financeiro deve ser alienado; e
- c) a alienação for efetuada quando da identificação do problema, ou o profissional é afastado da equipe de auditoria.

1.2.3.7 – Quando ocorrer uma violação inadvertida no tocante a um interesse

financeiro na entidade auditada, a entidade de auditoria deve considerar se devem ser aplicadas salvaguardas que podem ser:

- a) obtenção da participação de um auditor adicional que não tenha feito parte do trabalho de auditoria para revisar o trabalho feito pelo membro da equipe de auditoria; ou
- b) exclusão da pessoa da tomada de decisões importantes referentes ao trabalho de auditoria.

1.2.3.8 – A perda de independência pode-se dar ainda por:

- a) operações de créditos e garantias com a entidade auditada;
- b) relacionamentos comerciais com a entidade auditada;
- c) relacionamentos familiares e pessoais com a entidade auditada;
- d) atuação como administrador ou diretor de entidade auditada.

1.2.4 – OPERAÇÕES DE CRÉDITOS E GARANTIAS

1.2.4.1 – A entidade de auditoria, sócios, membros da equipe e membros imediatos da família destas pessoas não podem ter operações relevantes de operações de créditos ou garantia de operações de créditos com instituições financeiras que sejam entidade auditada. As seguintes transações são permitidas, se realizadas dentro dos requisitos e das condições oferecidos a terceiros:

- a) operações de créditos para aquisição de veículo;
- b) arrendamento de veículo;
- c) saldos em cartão de crédito que não superem 20 salários-mínimos; e d) operações de créditos para aquisição de imóveis, com garantia.

1.2.4.2 – Caso o empréstimo não seja feito em condições normais de crédito para quaisquer das partes, é necessária uma das seguintes ações para impedir

a caracterização da perda de independência:

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

1.2.4.3 – É, expressamente, proibida para entidades de auditoria, sócios, membros da equipe e membros da família destas pessoas a obtenção de operações de créditos por meio de entidades auditadas.



1.2.4.4 – Não devem ser considerados, para efeito de independência, as operações de créditos contratados em período anterior ao relacionamento do auditor independente com a instituição financeira, ou antes, que o profissional faça parte da equipe de auditoria, desde que tenha sido contratado em condições de mercado e mantidos os prazos e as condições originais.

1.2.4.5 – Se a entidade de auditoria ou um membro da equipe de auditoria conceder empréstimo a uma entidade auditada que não seja um banco ou instituição semelhante, ou garantir um empréstimo tomado por essa entidade auditada, a ameaça de interesse próprio criada seria tão importante que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável, a menos que o empréstimo ou a garantia fosse irrelevante tanto para a entidade de auditoria ou membro da equipe de auditoria como para a entidade auditada.

1.2.5 – RELACIONAMENTOS COMERCIAIS COM A ENTIDADE AUDITADA

1.2.5.1 – As transações comerciais da entidade de auditoria, de sócios e membros da equipe de auditoria com uma entidade auditada devem ser feitas dentro do curso normal de negócios e na mesma condição com terceiros. No entanto, essas operações não podem ser de tal dimensão que criem uma ameaça de interesse próprio.

1.2.5.2 – Relacionamentos comerciais em condições diferenciadas, privilegiadas e relevantes com entidades auditadas afetam a independência do auditor e, nesses casos, deve ser adotada uma das seguintes ações:

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

1.2.6 – RELACIONAMENTOS FAMILIARES E PESSOAIS

1.2.6.1 – A perda de independência está sujeita a uma série de fatores, entre eles as responsabilidades do membro da equipe de auditoria no trabalho, a proximidade do relacionamento e o papel do membro da família ou de relacionamento pessoal na entidade auditada.

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

- a) exercem influência significativa sobre as políticas operacionais, financeiras

ou contábeis. Em geral, diz respeito a uma pessoa que tem funções como presidente, diretor, administrador, gerente geral de uma entidade auditada;

b) exercem influência nas Demonstrações Contábeis da entidade auditada. Em geral, diz respeito a funções consideradas críticas no ambiente contábil como *controller*, gerente de contabilidade, contador; e

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

1.2.7 – VÍNCULOS EMPREGATÍCIOS OU SIMILARES POR ADMINISTRADORES, EXECUTIVOS OU EMPREGADOS DA ENTIDADE AUDITADA MANTIDOS, ANTERIORMENTE, COM A ENTIDADE DE AUDITORIA

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

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

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

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

1.2.7.3 – Nos casos estabelecidos na alínea “k” do item 1.2.10.6, as seguintes condições devem ser observadas:



a) a pessoa em questão não tem nenhum benefício da entidade de auditoria, a menos que, em razão de acordos feitos anteriormente e de montantes prefixados; além disso, o valor devido à pessoa pela entidade de auditoria não deve ser de importância que possa ameaçar a independência da entidade de auditoria; e

b) a pessoa não participa e não aparenta participar dos negócios ou das atividades da entidade de auditoria.

1.2.7.4 – Constitui-se conflito de interesse e possível perda de independência da entidade de auditoria quando um sócio ou um membro da equipe de auditoria possa estar em processo de negociação para ingressar na entidade auditada. Essa ameaça é reduzida a um nível aceitável mediante a aplicação de todas as seguintes ações:

a) manter políticas e procedimentos no sentido de exigir que a pessoa envolvida com a entidade auditada, quanto ao seu possível ingresso como executivo ou empregado de tal entidade, notifique a entidade de auditoria sobre tal circunstância no momento inicial do processo;

b) não designar sócio ou membro da equipe que esteja em processo de negociação com a entidade auditada; e

c) avaliar a necessidade de realizar uma revisão, independentemente, de todos os julgamentos significativos feitos por aquela pessoa enquanto participava do trabalho.

1.2.7.5 – Membros da entidade de auditoria que, anteriormente, eram administradores, executivos ou empregados da entidade auditada – a atuação como membro da equipe de auditoria de um ex-administrador, um executivo ou um empregado da entidade auditada, consideradas determinadas circunstâncias, caracteriza-se como perda de independência da entidade de auditoria. Isso se aplica, particularmente, no caso em que um membro da equipe tenha que reportar, por exemplo, sobre elementos das Demonstrações Contábeis que ele mesmo tenha preparado, ou ajudado a preparar, enquanto atuando na entidade auditada.

1.2.7.6 – Se, durante o período coberto pela auditoria, um membro da equipe de auditoria tenha atuado como administrador ou como executivo da entidade auditada ou tenha sido um empregado ocupando posição que lhe permitisse exercer influência direta e significativa no objeto da auditoria, a ameaça à perda de independência é tão significativa que nenhuma salvaguarda pode reduzi-la a um nível aceitável. Conseqüentemente, tais indivíduos não devem ser designados como membros da equipe de auditoria.

1.2.7.7 – Se, durante período, imediatamente, anterior ao período coberto pela auditoria, um membro da equipe de auditoria tenha atuado como administrador ou como executivo da entidade auditada ou tenha sido um empregado, ocupando

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

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

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

- a) envolvimento de um outro profissional para revisar o trabalho executado pelo indivíduo enquanto membro da equipe de auditoria; ou
- b) discussão do assunto com os órgãos de governança corporativa da entidade auditada.

1.2.8 – ATUANDO COMO ADMINISTRADOR OU DIRETOR DE ENTIDADES AUDITADAS

1.2.8.1 – Se um sócio ou um membro da entidade de auditoria atuar também como diretor, membro do conselho de administração, conselho fiscal ou executivo da entidade auditada, a ameaça criada à perda de independência é de tal magnitude que não existe salvaguarda ou ação a ser aplicada que possa impedir o conflito de interesse. E, neste caso, a realização do trabalho deve ser recusada.

1.2.9 – ROTAÇÃO DOS LÍDERES DE EQUIPE DE AUDITORIA

1.2.9.1 – Visando possibilitar contínua renovação da objetividade e do ceticismo do auditor, necessários na auditoria, é requerida a rotação dos responsáveis técnicos pelos trabalhos na entidade auditada.



1.2.9.2 – Alguns fatores que podem influenciar a objetividade e o ceticismo do auditor são:

a) tempo que o profissional faz parte da equipe de auditoria. O risco de perda da objetividade e do ceticismo pode ocorrer com o passar dos anos; e

b) função do profissional na equipe de auditoria. O risco de perda da objetividade e do ceticismo é maior no pessoal de liderança da equipe, ou seja, os responsáveis técnicos. Neste aspecto, entende-se que as demais funções da equipe de auditoria, ou seja, as funções de gerente, sênior ou encarregado e assistentes dedicam-se a realizar os trabalhos de auditoria e não a tomar decisões-chave. Adicionalmente, os trabalhos executados por estes últimos são revisados pelos membros mais experientes da equipe de auditoria e as conclusões obtidas são por estes corroboradas.

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

a) rotação do pessoal de liderança da equipe de auditoria a intervalos menores ou iguais a cinco anos consecutivos; e

b) intervalo mínimo de três anos para o retorno do pessoal de liderança à equipe.

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

1.2.10 – PRESTAÇÃO DE OUTROS SERVIÇOS

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

1.2.10.2 – As entidades auditadas valorizam os serviços proporcionados por essas entidades de auditoria quando estas possuem um bom entendimento do negócio e contribuem com conhecimento e capacitação em outras áreas.

Além disso, muitas vezes, a prestação desses outros serviços, não de auditoria, proporcionam às equipes de auditoria desenvolvimento de conhecimentos relativos

aos negócios e operações da entidade auditada, que são proveitosos para o próprio trabalho de auditoria.

1.2.10.3 – A prestação desses outros serviços, entretanto, não pode criarmearameaças à independência da entidade de auditoria ou de membros da equipe de auditoria.

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

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

1.2.10.5 – Conseqüentemente, é necessário avaliar se a realização desses outros serviços pode vir a criar conflitos de interesses e, por conseguinte, possível perda de independência.

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

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

h.1) a execução, para uma entidade auditada, de serviços como a preparação de registros contábeis ou elaboração de Demonstrações Contábeis caracteriza-se como conflito de interesse e, conseqüentemente, perda de independência;

h.2) cabe à administração da entidade auditada providenciar, por intermédio de seu corpo de profissionais ou de contabilista independente, a manutenção dos registros contábeis e a elaboração de Demonstrações Contábeis, embora a entidade auditada possa solicitar assistência à entidade de auditoria;

h.3) porém, se a entidade de auditoria e o pessoal que presta assistência à entidade auditada tomarem decisões gerenciais, surge o conflito de interesses e, também neste caso, ocorre a perda da independência;

h.4) conseqüentemente, o pessoal da entidade de auditoria não deve tomar tais decisões. São exemplos de decisões gerenciais:

- h.4.1) escriturar registros contábeis;



h.4.2) apurar ou alterar lançamentos em diários ou a classificação de contas ou operações ou outros registros contábeis sem obtenção da aprovação expressa da entidade auditada;

h.4.3) autorizar ou aprovar operações; e

h.4.4) preparar documento fonte de dados (inclusive decisões sobre premissas de avaliações) ou fazer alterações em tais documentos ou dados;

h.5) para os exemplos acima, não há nenhuma providência de salvaguarda para garantir a independência da entidade de auditoria, a não ser a recusa dos serviços de assistência à entidade auditada ou a recusa da realização da auditoria;

i) serviços de avaliação de empresas e reavaliação de ativos;

i.1) uma avaliação econômico-financeira compreende a formulação de premissas relativas a acontecimentos futuros, a aplicação de determinadas metodologias e técnicas e a combinação de ambas para calcular um determinado valor, ou intervalo de valores, para um ativo, um passivo ou uma entidade como um todo;

i.2) pode ser criada uma ameaça de auto-revisão quando uma entidade de auditoria ou uma entidade de auditoria por rede fizerem uma avaliação para uma entidade auditada que deva ser incorporada às Demonstrações Contábeis da entidade auditada. Neste caso, pode ser estabelecido o conflito de interesses quando uma entidade de auditoria fizer uma avaliação para uma entidade auditada, inclusive controladas, coligadas ou pertencentes ao mesmo grupo econômico a que deva ser incorporada, fusionada, cindida ou utilizada para a integralização de capital, caracterizando, assim, a perda de independência;

i.3) se o serviço de avaliação envolver questões relevantes para as Demonstrações Contábeis e um grau significativo de subjetividade, a ameaça de auto-revisão não pode ser reduzida a um nível aceitável mediante a aplicação de nenhuma salvaguarda. Dessa forma, tais serviços de avaliação não devem ser prestados ou, alternativamente, o trabalho de auditoria deve ser recusado;

i.4) a realização de serviços de avaliação que não são, nem separadamente nem em conjunto, relevantes para as Demonstrações Contábeis, e que não sejam utilizados na determinação de valores relevantes nas Demonstrações Contábeis ou que não envolvem um grau significativo de subjetividade, pode criar uma ameaça de auto-revisão capaz de ser reduzida a um nível aceitável mediante a aplicação de salvaguardas. Essas salvaguardas podem ser:

i.4.1) obter a participação de um auditor adicional que não tenha sido membro da equipe de auditoria para revisar o trabalho feito ou opinar conforme necessário;

i.4.2) confirmar com a entidade auditada o entendimento desta sobre as premissas de avaliação e a metodologia a serem usadas, e obter aprovação para seu uso;

i.4.3) obter da entidade auditada uma declaração de aceitação de responsabili-

dade pelos resultados do trabalho realizado pela entidade de auditoria; e

i.4.4) tomar providências para que o pessoal que prestar tais serviços não participe do trabalho de auditoria;

i.5) o mesmo ocorre com os serviços de avaliação a valor de reposição, de mercado ou similar para fins de reavaliação de ativos, para a constituição de reserva no patrimônio líquido da entidade auditada ou para qualquer outra forma de registro contábil;

i.6) a entidade de auditoria não deve realizar avaliações ou reavaliações para entidades auditadas nas quais o resultado, a valor de mercado ou a valor econômico, tenha, direta ou indiretamente, reflexos relevantes nas Demonstrações Contábeis que estiver auditando. Não há, portanto, para esses casos, nenhuma ação de salvaguarda que impeça a perda de independência, por não poder auditar o seu próprio trabalho, que não seja a recusa dos serviços de avaliação ou a renúncia à realização da auditoria. Conseqüentemente, no exercício seguinte, após as Demonstrações Contábeis terem sido auditadas por outro auditor independente, a entidade de auditoria que, atuando como especialista, efetuou a avaliação pode ser contratada sem quebra de independência, desde que o outro auditor independente não tenha compartilhado em seu parecer responsabilidade sobre o resultado da avaliação efetuada;

i.7) a emissão de laudo de avaliação a valores contábeis, apesar de se diferenciar de relatório de auditoria e acarretar responsabilidades profissionais distintas ao profissional que o elabora, é formulada com base na auditoria de um balanço patrimonial, pois tem como objeto o patrimônio mensurado de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, portanto, não configura a incompatibilidade ou o conflito de interesses com a prática da auditoria independente e, assim sendo, não resulta em perda de independência;

j) serviços de assistência tributária, fiscal e parafiscal;

j.1) é comum a entidade de auditoria ser solicitada a prestar serviços de consultoria tributária, fiscal e parafiscal a uma entidade auditada. Tais serviços compreendem uma gama variada de tipos, incluindo:

j.1.1) o cumprimento das leis e das normas;

j.1.2) a emissão de cartas-consultas;

j.1.3) a assistência técnica na solução de divergências quanto a impostos e contribuições; e

j.1.4) o planejamento tributário;

j.2) esses trabalhos não são, geralmente, considerados ameaças à independência da entidade de auditoria, pois não caracterizam a perda real ou suposta da sua objetividade e da sua integridade;



j.3) planejamento tributário é a atividade que auxilia a administração dos tributos, projeta os atos e fatos administrativos ou relacionados com a melhor abordagem no tratamento a ser dado a determinado produto ou serviço da entidade auditada, com o objetivo de mensurar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis, maximizando vantagens e reduzindo riscos, se efetuado em bases estritamente científicas;

j.4) entretanto, quando o denominado e já conceituado planejamento tributário é realizado sem levar em consideração bases estritamente científicas e não estiver amparado legalmente e suportado por documentação hábil e idônea, pode nascer a figura da fraude, do ato simulado ou dissimulado, podendo, nesse momento, proporcionar conflito de interesse e, portanto, a perda de independência da entidade de auditoria. Incluem-se, nesse contexto, os ditos planejamentos tributários que não tenham sido avaliados por consultores jurídicos externos e apresentando risco para a entidade auditada, ainda que haja a concordância e o consentimento da administração da entidade auditada. Geralmente, os honorários dos serviços de planejamento tributário cobrados pela entidade de auditoria, nestes casos, incluem importante parcela variável proporcional ao benefício conseguido pela entidade auditada. A forma de cobrança de honorários, entretanto, não é o fator determinante para a interpretação da perda de independência. Para estes casos, não há ação de salvaguarda a ser tomada pela entidade de auditoria que não seja a recusa da prestação do serviço de planejamento tributário ou a renúncia da realização dos trabalhos de auditoria independente;

j.5) não constituem perda de independência os serviços prestados pela entidade de auditoria relacionados com a resposta de solicitação de análise e conclusão sobre estruturação tributária elaborada pela administração da entidade auditada ou por terceiros por ela contratados;

k) serviços de auditoria interna à entidade auditada;

k.1) conflitos de interesse podem ser gerados pela prestação, pela entidade de auditoria independente, de serviços de auditoria interna a uma entidade auditada;

k.2) os serviços de auditoria interna realizados por uma entidade de auditoria são, geralmente, decorrentes da terceirização do departamento de auditoria interna ou da solicitação dos chamados trabalhos especiais de auditoria;

k.3) em certos casos, o cuidado na manutenção de determinadas salvaguardas a seguir listadas impede a existência do conflito de interesses e, por conseguinte, a perda de independência:

k.3.1) assegurar que o pessoal da entidade de auditoria não atue e nem pareça atuar em uma condição equivalente à de um membro da administração da entidade auditada;

k.3.2) assegurar que a entidade auditada reconheça sua responsabilidade por instituir, manter e monitorar o sistema de controle interno;

k.3.3) assegurar que a entidade auditada designe um funcionário competente, preferivelmente da alta administração, para ser o responsável pelas atividades de auditoria interna;

k.3.4) assegurar que a entidade auditada seja responsável por avaliar e determinar quais as recomendações da entidade de auditoria que devam ser implementadas;

k.3.5) assegurar que a entidade auditada avalie a adequação dos procedimentos de auditoria interna executados e as conclusões resultantes mediante a obtenção de relatórios da entidade de auditoria e a tomada de decisões com base nesses relatórios; e

k.3.6) assegurar que as conclusões e as recomendações decorrentes da atividade de auditoria interna sejam devidamente informadas aos responsáveis pela entidade auditada;

k.4) nos casos em que órgãos reguladores específicos de setores da atividade econômica restrinja a execução de trabalhos de auditoria interna, pela entidade de auditoria independente, esta deve atender àquela regulamentação;

l) serviços de consultoria de sistemas de informação computadorizados;

l.1) caracteriza-se como conflito de interesse a prestação pela entidade de auditoria de serviços que envolvam o desenho e a implementação de sistemas de informações usados para gerar a informação contábil da entidade auditada, incluindo os serviços de remodelamento dos sistemas contábeis de qualquer natureza, como financeiro e de custos;

l.2) não há, portanto, para esses casos, nenhuma ação de salvaguarda que impeça a perda de independência que não seja a recusa dos serviços citados ou a renúncia à realização da auditoria;

l.3) constituem-se trabalhos da especialidade da entidade de auditoria e parte integrante de seus exames, portanto sem caracterizar perda de independência, os serviços do tipo:

l.3.1) diagnóstico substanciado em procedimentos de análise e crítica, desenvolvidos em um desenho já definido no qual especialistas da entidade de auditoria podem identificar riscos de sistemas, falhas de fluxo de informações e pontos de melhoria para aprimoramento do atual desenho;

l.3.2) assistência na revisão da configuração do sistema de controles internos e de informações, na qual o procedimento visa a eliminar erros ou conflitos identificados nos sistemas; e

l.3.3) elaboração de relatórios específicos sobre a qualidade dos controles internos e de informação da entidade auditada;



m) serviços de apoio em litígios, perícia judicial ou extrajudicial:

m.1) caracteriza-se como conflito de interesse a prestação, pela entidade de auditoria independente ou profissional pessoa física pertencente ao seu quadro, de serviços que envolvam a atividade de perito nas esferas judicial ou extrajudicial (esferas administrativas ou juízo privado—arbitragem);

m.2) não há, portanto, para esses casos, nenhuma ação de salvaguarda que impeça a perda de independência que não seja a recusa dos serviços citados ou a renúncia à realização da auditoria;

n) serviços de finanças corporativas e assemelhados:

n.1) a prestação de serviços, consultoria ou assistência de finanças corporativas a uma entidade auditada pode criar ameaças à independência por poder representar defesa de interesses da entidade auditada ou da revisão do próprio trabalho. No caso de alguns serviços de finanças corporativas, as ameaças à independência criadas são tão importantes que nenhuma salvaguarda pode ser aplicada para reduzi-las a um nível aceitável. Por exemplo, a promoção, a negociação ou a subscrição de ações de uma entidade auditada não é compatível com a prestação de serviços de auditoria. Ademais, comprometer a entidade auditada com os termos de uma transação ou realizar a transação em nome da entidade auditada criaria uma ameaça à independência tão importante que nenhuma salvaguarda pode reduzi-la a um nível aceitável. No caso de uma entidade auditada, a prestação dos serviços de finanças corporativas mencionados acima por uma entidade de auditoria ou entidade de auditoria por rede cria uma ameaça à independência tão importante que nenhuma salvaguarda pode reduzi-la a um nível aceitável;

n.2) outros serviços de finanças corporativas podem criar ameaças à independência do auditor por poder representar defesa do interesse da entidade auditada ou revisão do próprio trabalho. No entanto, pode haver salvaguardas para reduzir tais ameaças a um nível aceitável. Exemplos de tais serviços incluem auxiliar a entidade auditada a traçar estratégias societárias, auxiliar na identificação ou apresentar um cliente a possíveis fontes de capital que satisfaçam às especificações ou aos critérios da entidade auditada, e prestar consultoria de estruturação e auxiliar a entidade auditada a analisar os efeitos contábeis das transações propostas. As salvaguardas a serem consideradas incluem:

n.2.1) políticas e procedimentos para proibir as pessoas que auxiliam a entidade auditada a tomar decisões gerenciais em seu nome;

n.2.2) utilização de profissionais não-integrantes da equipe de auditoria para prestar os serviços; e

n.2.3) uma pessoa no nível apropriado de gerência da entidade auditada assu-

ma, efetiva e formalmente, a função de coordenação do assunto e que se encarregue em tomar as decisões-chave;

n.3) não se incluem, nesses casos, os trabalhos da entidade de auditoria limitados à sua competência profissional, tais como:

n.3.1) diagnóstico das diferenças de práticas contábeis entre países;

n.3.2) assessoria na identificação de controles para fins de levantamento de dados financeiros; e

n.3.3) aplicação de procedimentos de auditoria sobre os ajustes de diferenças entre as práticas contábeis;

n.4) a emissão de carta de conforto, geralmente comum em processos de captação de recursos com emissão de títulos, também se incorpora a procedimentos que se integram à função do auditor independente e, portanto, não constitui perda de independência;

o) serviços de seleção de executivos:

o.1) o recrutamento de membros da administração para a entidade auditada pode criar ameaças atuais ou futuras de conflito de interesses e, por conseguinte, perda de independência. A ameaça depende de fatores, tais como:

o.1.1) a importância da função da pessoa a ser recrutada; e

o.1.2) a natureza da assistência solicitada;

o.2) em geral, a entidade de auditoria pode prestar serviços como a seleção de profissionais e recomendar sua adequação ao cargo na entidade auditada. Além disso, a entidade de auditoria pode elaborar uma relação sintética de candidatos para entrevista, desde que ela seja feita com base em critérios especificados pela entidade auditada; e

o.3) de qualquer modo, em todos os casos, a entidade de auditoria não deve tomar decisões gerenciais e a decisão de quem contratar deve ser deixada a cargo da entidade auditada.

1.2.11 – PRESENTES E BRINDES

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



1.2.12 – LITÍGIOS EM CURSO OU IMINENTES

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

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

1.2.12.2 – Uma vez avaliada a importância da ameaça, devem ser aplicadas as seguintes ações, para reduzi-la a um nível aceitável:

- a) informar aos níveis superiores da entidade auditada, por exemplo: conselho de administração, conselho fiscal e assembleia de acionista e acionistas controladores, a extensão e a natureza do litígio;
- b) informar, se aplicável, aos órgãos reguladores competentes a extensão e a natureza do litígio;
- c) se o litígio envolver um membro da equipe de auditoria, afastar aquela pessoa do trabalho de auditoria; ou
- d) envolver outro auditor da entidade de auditoria, não-integrante da equipe, para revisar o trabalho feito ou opinar conforme necessário.

1.2.12.3 – Se essas ações não reduzirem a ameaça ao conflito de interesse a um nível adequado, a única alternativa é recusar o trabalho de auditoria.

1.2.13 – INCOMPATIBILIDADE OU INCONSISTÊNCIA DO VALOR DOS HONORÁRIOS

1.2.13.1 – Honorários contingenciais, conforme definido na NBC P 1.4 – Honorários Profissionais, não devem ser praticados por gerar conflitos de interesses e, por consequência, perda de independência e, dessa forma, a entidade de auditoria não deve estabelecer honorários contingenciais relacionados a serviços de audito-

ria prestados para a entidade auditada, suas coligadas, controladas, controladoras ou integrantes do mesmo grupo econômico.

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

1.2.13.3 – Para que se caracterize a dependência financeira, é necessário que o conjunto dos honorários de serviços prestados à entidade auditada, ou seja, os de auditoria e os demais, seja relevante dentro do total de honorários da entidade de auditoria.

1.2.13.4 – Considera-se como conjunto de honorários relevante aquele que represente 25% (vinte e cinco por cento), ou mais, do total de honorários da entidade de auditoria.

1.2.14 – OUTRAS SITUAÇÕES

1.2.14.1 – Conforme explanado no início desta Norma, os exemplos de perda de independência citados não são exaustivos. Assim sendo, outras situações podem ensejar o conflito de interesses e a perda de independência. Por este motivo, a entidade de auditoria deve, permanentemente, avaliar se ela se encontra em situação que possa ensejar o conflito de interesse e aparentar a perda de independência e, como parte dessa análise, verificar as possibilidades de aplicação de salvaguardas e, não sendo possível, renunciar o trabalho de auditoria ou outros trabalhos ou atividades que possam estar produzindo o conflito de interesses e a perda de independência.

1.2.15 – REQUISITOS FORMAIS DE CONTROLE

1.2.15.1 – A NBC T 11.8 – Supervisão e Controle de Qualidade determina aos auditores independentes serem necessárias a implementação e a manutenção de regras e procedimentos de supervisão e controle interno de qualidade que garantam a qualidade dos serviços prestados.

1.2.15.2 – Assim, os requisitos formais mínimos para a verificação do cumprimento dos aspectos desta Norma estão a seguir indicados.



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

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

1.2.15.4 – A formalização deve ser um processo anual, por meio eletrônico ou não, contendo uma declaração formal de todos os profissionais da entidade de auditoria quanto à existência, ou não, de tais vinculações com a entidade auditada. Em caso de declarações positivas, deverá haver a anotação das providências tomadas, tais como: *não fará parte da equipe de trabalho na empresa auditada x.*

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

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

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

1.2.15.8 – Estabelecimento permanente de treinamento sobre o conteúdo desta Norma no Programa de Educação Profissional Continuada.

1.2.16 – SANÇÕES

1.2.16.1 – A inobservância desta Norma constitui infração disciplinar, sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c”, “d” e “e” do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, e ao Código de Ética Profissional do Contabilista.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.100/07

Aprova a NBC P 1.6 – Sigilo.

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

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC P 1.6 – Sigilo.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, revogando as disposições em contrário, em especial o item 1.6 – Sigilo da NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente, norma aprovada pela Resolução CFC nº. 821/97, publicada no Diário Oficial da União, em 21 de janeiro de 1998, Seção 1, páginas 49 e 50, bem como a regulamentação do mesmo item de que trata a Resolução CFC nº. 961/03, publicada no Diário Oficial da União, em 4 de junho de 2003, Seção 1, páginas 123 a 125.

Brasília, 24 de agosto de 2007.

CONTADORA MARIA CLARA CAVALCANTE BUGARIM

Presidente



NBC P 1 – NORMAS PROFISSIONAIS DO AUDITOR INDEPENDENTE

NBC P 1.6 – SIGILO

1.6.1 – DISPOSIÇÕES GERAIS

1.6.1.1 – Esta norma estabelece as diretrizes a serem empregadas pelo Auditor Independente sobre questões de sigilo profissional nos trabalhos de auditoria.

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

1.6.2 – DEVER DO SIGILO

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

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

1.6.2.2 – O Auditor Independente deve respeitar e assegurar o sigilo relativamente às informações obtidas durante o seu trabalho na entidade auditada, não as divulgando, sob nenhuma circunstância, salvo as contempladas na legislação vigente, bem como nas Normas Brasileiras de Contabilidade.

1.6.2.3 – O Auditor Independente, quando previamente autorizado por escrito, pela entidade auditada, deve fornecer as informações que por aquela foram julgadas necessárias ao trabalho do Auditor Independente que o suceder, as quais serviram de base para emissão do último Parecer de Auditoria por ele emitido.

1.6.2.4 – O Auditor Independente, quando solicitado, por escrito e fundamentadamente, pelo Conselho Federal de Contabilidade e Conselhos Regionais de Contabilidade, deve exibir as informações obtidas durante o seu trabalho, incluindo a fase de pré-contratação dos serviços, a documentação, papéis de trabalho, relató-

rios e pareceres, de modo a demonstrar que o trabalho foi realizado de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, da presente norma e das demais normas legais aplicáveis.

1.6.2.4.1 – Os contadores designados pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelos Conselhos Regionais de Contabilidade para efetuarem a fiscalização do exercício profissional devem ter a mesma formação técnico-profissional requerida ao Auditor Independente para o trabalho por ele realizado e assumirão compromisso de sigilo profissional semelhante.

1.6.2.4.2 – Os organismos profissionais citados no *caput* assumirão a responsabilidade civil por perdas e danos que vierem a ser causados em decorrência da quebra de sigilo pelos profissionais por eles designados para o exame dos trabalhos desenvolvidos pelos Auditores Independentes.

1.6.2.5 – O Auditor Independente, sob pena de infringir o sigilo profissional, somente deve divulgar aos demais terceiros informações sobre a entidade auditada ou sobre o trabalho por ele realizado, caso seja autorizado, por escrito, pela administração da entidade com poderes para tanto, que contenha, de forma clara e objetiva, os limites das informações a serem fornecidas.

1.6.2.6 – O dever de manter o sigilo prevalece:

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

b) para os contadores designados pelos organismos referidos no item 1.6.2.4*, mesmo após o término do vínculo empregatício ou funcional; e

**Retificação publicada no DOU, em 19/9/2007, seção 1, página 91, onde se lê: 1.6.2.5, leia-se: 1.6.2.4.*

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

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

1.6.3 – DAS SANÇÕES

1.6.3.1 – A inobservância desta Norma constitui infração ao Código de Ética Profissional do Contabilista e, quando aplicável, está sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c”, “d” e “e” do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946.



RESOLUÇÃO CFC Nº 1.023/05

Aprova a NBC P 1.8 – Utilização de Trabalhos de Especialistas.

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil, que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO a constante evolução e a crescente importância da auditoria, que exige atualização e aprimoramento das normas endereçadas a sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou o processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Estudo para Auditoria instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, em conjunto com o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, atendendo ao que está disposto no Art. 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, que recebeu nova redação pela Resolução CFC nº 980, de 24 de outubro de 2003, elaborou a NBC P 1.8 – Utilização de Trabalhos de Especialistas;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil (Bacen), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC P 1.8 – Utilização de Trabalhos de Especialistas.

Art. 2º Esta Resolução entrará em vigor na data de sua publicação, quando ficará revogado o item 1.8 da NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente, publicada no DOU em 21 de janeiro de 1998, seção 1, páginas 49 e 50.

Brasília, 15 de abril de 2005.

CONTADOR **ANTÔNIO CARLOS DÓRO**

Vice-presidente de Administração no exercício da Presidência



NBC P 1 - NORMAS PROFISSIONAIS DE AUDITOR INDEPENDENTE

NBC P 1.8 – UTILIZAÇÃO DE TRABALHOS DE ESPECIALISTAS

1.8.1 – CONSIDERAÇÕES GERAIS

1.8.1.1 – Esta norma estabelece as condições e procedimentos para utilização de especialistas, pelo auditor independente, como parte da evidência de seus trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis.

1.8.1.2 – Ao utilizar-se de trabalhos executados por outros especialistas legalmente habilitados, o auditor independente deve obter evidência suficiente de que tais trabalhos são adequados para fins de sua auditoria.

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

1.8.1.4 – A formação e experiência do auditor independente lhe permite possuir conhecimentos sobre os negócios em geral, mas não se espera que ele tenha capacidade para agir em áreas alheias à sua competência profissional.

1.8.1.5 – Um especialista pode ser:

- a) contratado pela entidade auditada;
- b) contratado pelo auditor independente;
- c) empregado pela entidade auditada; ou
- d) empregado pelo auditor independente.

1.8.1.6 – Quando o auditor independente faz uso de especialistas que sejam seus empregados, estes devem ser considerados como tal e não como auxiliares do processo de auditoria, com a conseqüente necessidade de supervisão. Assim, nessas circunstâncias, o auditor independente necessita aplicar os procedimentos previstos nesta norma, mas não necessita avaliar sua competência profissional a cada trabalho onde estes se envolvam.

1.8.2 – NECESSIDADE DE USO DE TRABALHO DE ESPECIALISTA

1.8.2.1 – Durante a auditoria, o auditor independente pode necessitar obter, em

conjunto com a entidade auditada ou de forma independente, evidências para dar suporte às suas conclusões. Exemplos dessas evidências, na forma de relatórios, opiniões ou declarações de especialistas são:

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

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

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

1.8.3 – COMPETÊNCIA PROFISSIONAL E OBJETIVIDADE DO ESPECIALISTA

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

- a) se o especialista tem certificação profissional, licença ou registro no órgão de classe que se lhe aplica; e
- b) a experiência e reputação no assunto em que o auditor busca evidência de auditoria.

1.8.3.2 – O auditor também deve avaliar a objetividade do especialista. O risco de que a objetividade do especialista seja prejudicada aumenta quando:

- a) o especialista é empregado da entidade auditada; ou



b) o especialista é, de alguma forma, relacionado à entidade auditada, como por exemplo ser financeiramente dependente desta ou detendo investimento na mesma.

1.8.3.3 – Se o auditor tiver dúvidas quanto à competência profissional ou objetividade do especialista, deve discutir suas opiniões com a administração da entidade auditada e considerar a necessidade de aplicar procedimentos adicionais de auditoria ou buscar evidências junto a outros especialistas de sua confiança.

1.8.4. ALCANCE DO TRABALHO DO ESPECIALISTA

1.8.4.1 – O auditor independente deve obter evidência adequada de que o alcance do trabalho do especialista é suficiente para fins de sua auditoria.

Tal evidência pode ser obtida por meio de revisão dos termos de contratação geralmente fornecidos pela entidade auditada ao especialista ou contrato entre as partes. Tais termos geralmente cobrem assuntos, tais como:

- a) objetivo e alcance do trabalho do especialista;
- b) descrição dos assuntos específicos que o auditor independente espera que o especialista cubra em seu trabalho;
- c) o uso pretendido, por parte do auditor independente, do trabalho do especialista incluindo a eventual possibilidade de divulgação a terceiros de sua identidade e envolvimento;
- d) o nível de acesso a registros e arquivos a serem utilizados pelo especialista, bem como eventuais requisitos de confidencialidade;
- e) esclarecimentos sobre eventuais relacionamentos entre a entidade auditada e o especialista, se houver;
- f) informação sobre premissas e métodos a serem empregados pelo especialista e sua consistência com aqueles empregados em períodos anteriores.

1.8.4.2 – Caso esses assuntos não estejam claramente informados em comunicação formal ao especialista, o auditor independente deve considerar formular tal comunicação diretamente ao especialista como forma de obter evidência apropriada para seus fins.

1.8.5 – AVALIANDO O TRABALHO DO ESPECIALISTA

1.8.5.1 – O auditor independente deve avaliar a qualidade e suficiência do trabalho do especialista como parte da evidência de auditoria relacionada ao item

da demonstração contábil sob análise. Isso envolve uma avaliação sobre se a substância das conclusões do especialista foi adequadamente refletida nas demonstrações contábeis ou fornece suporte adequado para as mesmas. Além disso, deve concluir sobre:

- a) a fonte de dados utilizada pelo especialista;
- b) as premissas e métodos utilizados e sua consistência com períodos anteriores;
- c) os resultados do trabalho do especialista à luz de seu conhecimento geral sobre os negócios e dos resultados e outros procedimentos de auditoria que tenha aplicado.

1.8.5.2 – Ao analisar se a fonte de dados utilizada pelo especialista é a mais apropriada nas circunstâncias, o auditor independente deve utilizar os seguintes procedimentos:

- a) indagar ao especialista se os procedimentos aplicados por este último são, no seu julgamento, suficientes para garantir que a fonte de dados é confiável e relevante; e
- b) revisar ou testar na extensão necessária a fonte de dados utilizada pelo especialista.

1.8.5.3 – A responsabilidade quanto à qualidade e propriedade das premissas e métodos utilizados é do especialista. O auditor independente não tem a mesma capacitação que o especialista e assim, nem sempre estará em posição para questioná-lo quanto ao trabalho efetuado. Entretanto, o auditor independente deve compreender as premissas e métodos utilizados para poder avaliar se, baseado no seu conhecimento da entidade auditada e nos resultados de outros procedimentos de auditoria, são adequados às circunstâncias.

1.8.5.4 – Se os resultados do trabalho do especialista não fornecer suficiente evidência de auditoria ou se não forem consistentes com outras evidências possuídas pelo auditor independente, este último deve tomar devidas providências. Tais providências podem incluir discussão com a administração da entidade auditada e com o especialista; aplicação de procedimentos de auditoria adicionais; contratação de um outro especialista; ou modificação de seu parecer.

1.8.6 – REFERÊNCIA AO ESPECIALISTA NO PARECER DO AUDITOR

Item 1.8.6 alterado pela Resolução CFC nº 1.042/05.

1.8.6.1 – A responsabilidade do auditor fica restrita à sua competência profissional.



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

1.8.6.3 – Em situações onde especialista legalmente habilitado for contratado pela entidade auditada, sem vínculo empregatício, para executar serviços que tenham efeitos relevantes nas demonstrações contábeis, este fato deve ser divulgado nas demonstrações contábeis e o auditor, ao emitir o parecer de forma diferente ao mencionado no item 1.8.6.2, pode fazer referência ao trabalho do especialista.

1.8.7 – DAS SANÇÕES

1.8.7.1 – A inobservância desta Norma constitui infração ao Código de Ética Profissional do Contabilista e quando aplicável, sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c”, “d” e “e” do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946.

RESOLUÇÃO CFC Nº 851/99

Aprova a NBC P 1 – IT 1 – Regulamentação do item 1.9 da NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente.

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

CONSIDERANDO a necessidade de explicitar o item 1.9 da NBC P 01 – Normas Profissionais de Auditor Independente, revisadas em 17 de dezembro de 1997 e aprovadas pela Resolução CFC nº 821/97;

CONSIDERANDO a decisão da Câmara Técnica, aprovada pelo Plenário do Conselho Federal de Contabilidade, no dia 28 do mês de julho de 1999,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC P 1 – IT 1 – Regulamentação do item 1.9 da NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente, aprovadas pela Resolução CFC nº 821/97, de 17.12.97.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

Brasília, 13 de agosto de 1999.

CONTADOR JOSÉ SERAFIM ABRANTES

Presidente



INTERPRETAÇÃO TÉCNICA NBC P 1 – IT 1

REGULAMENTAÇÃO DO ITEM 1.9

Essa Interpretação Técnica (IT) visa a explicitar o item 1.9 da Resolução CFC nº 821, de 17 de dezembro de 1997, que aprovou a NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente.

1 – INFORMAÇÕES SOBRE OS CLIENTES DE AUDITORIA

1.1 – Denominação ou razão social.

1.2 – Endereço completo.

1.3 – Contabilista responsável pelas Demonstrações Contábeis.

1.4 – Sócio/Auditor responsável técnico pelos trabalhos.

1.5 – Informação se os honorários cobrados do cliente representam mais de 10% do faturamento anual da empresa ou do auditor autônomo.

1.6 – Informar a categoria na qual a entidade auditada se enquadra:

- Cia. aberta;
- instituição financeira;
- outras autorizadas a funcionar pelo Banco Central;
- fundo de investimento;
- entidade autorizada a funcionar pela Susep;
- administração de consórcio;
- entidade de previdência privada;
- empresa estatal – federal/estadual/municipal;
- empresa pública;
- sociedade por ações de capital fechado, com mais de 100 acionistas;
- sociedade por quotas de responsabilidade limitada, que tenha o seu controle societário direto ou indireto de alguma entidade do tipo enumerado nos itens anteriores.

1.7 – Patrimônio líquido da entidade auditada na data das Demonstrações Contábeis.

2 – INFORMAÇÕES SOBRE O PESSOAL TÉCNICO EXISTENTE EM 31/12 DO ANO ANTERIOR

2.1 – Nome.

2.2 – Profissão, categoria profissional e registro no Conselho Regional da profissão correspondente.

2.3 – Posição hierárquica na empresa ou no escritório (sócio, diretor, gerente, assistente, sênior, júnior, etc.).

2.4 – Área de atuação no trabalho de auditoria.

3 – INFORMAÇÕES SOBRE O FATURAMENTO

3.1 – Informar se o faturamento de outros serviços, que não os de auditoria, ultrapassou, no exercício objeto das informações, aos honorários de serviços de auditoria a média dos últimos 3 anos.

4 – INFORMAÇÕES PRESTADAS AOS REGIONAIS

4.1 – As informações poderão ser fornecidas em papel timbrado da empresa da auditoria ou auditor autônomo, ou em meio magnético, utilizando disquete 3/4 1.44Mb, utilizando Planilha Eletrônica compatível com o Windows 97 ou superior, utilizando, na mesma Pasta de Trabalho, uma Planilha para cada uma das 3 informações acima. Em qualquer das formas apresentadas, deverá vir junto ofício endereçado ao CRC, assinado pelo responsável técnico que se responsabiliza pela veracidade das informações.

Texto retificado no Diário Oficial da União nº 58, de 24-3-00, seção 1, página 17.

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



RESOLUÇÃO CFC Nº 976/03

Aprova a NBC P 1 – IT 3 – Regulamentação do item 1.4 – Honorários, da NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente.

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

CONSIDERANDO que os Princípios Fundamentais de Contabilidade, estabelecidos mediante as Resoluções CFC nº 750/93 e nº 774/94, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas por ocasião da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a constante evolução e a crescente importância da auditoria, exigem atualização e aprimoramento das normas endereçadas à sua regência, para manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada para fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Estudo para Auditoria instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, em conjunto com o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – Ibracon, atendendo ao que está disposto no artigo 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou a Interpretação Técnica em epígrafe para explicitar o item 1.4 – Honorários, da NBC P 1 – Normas Profissionais do Auditor Independente, aprovada pela Resolução CFC nº 821, de 17 de dezembro de 1997;

CONSIDERANDO que por tratar-se de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade, em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação e do Desporto, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a Interpretação Técnica assim discriminada: NBC P 1 – IT 3 – Regulamentação do item 1.4 – Honorários.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

Brasília, 22 de agosto de 2003.

CONTADOR ALCEDINO GOMES BARBOSA

Presidente



NBC P 1 – IT 3 – REGULAMENTAÇÃO DO ITEM 1.4 – HONORÁRIOS

Esta Interpretação Técnica (IT) visa explicitar o item 1.4 – Honorários, da NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente.

Disposições Gerais

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

2 – Ao estabelecer honorários para a realização dos trabalhos, o auditor independente deve considerar diversos fatores; entre eles, destacam-se os mencionados a seguir:

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

Estabelecimento de Honorários

3 – A determinação do valor dos honorários é fator preponderante para a imagem da atividade de auditoria, além de outras implicações e aspectos a seguir abordados:

3.1 – O estabelecimento dos honorários de auditoria pode, em determinados casos, ferir a ética, produzir o conflito de interesses e até se caracterizar como perda de independência. As NBC P 1.2 – Independência e 1.6 - Sigilo tratam de forma específica deste assunto.

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

3.3 – O exercício da atividade de auditoria independente requer do profissional uma série de exigências: além da formação do curso superior em Ciências Contábeis, o Exame de Suficiência, o registro no Conselho Regional de Contabilidade, o exame de qualificação técnica, a educação profissional continuada obrigatória, além de outros conhecimentos correlatos.

3.4 – Analogamente, o auditor necessita investir significativamente em tecnologia, tanto em programas aplicativos, para automatizar a execução e a documentação dos trabalhos, quanto em equipamentos e sistemas.

3.5 – Em complemento, o auditor independente tem custos para conduzir seu programa interno de qualidade, em todos os níveis, como estabelecido pela NBC T 11.8 – Supervisão e Controle de Qualidade, e contratar auditores independentes para conduzir a revisão externa de qualidade.

3.6 – Não é admitida a cobrança de honorários que não leve em conta todo o investimento mencionado.

3.7 – O estabelecimento de honorários inferiores àqueles que considerem os aspectos acima caracterizar-se-á como comportamento inadequado do auditor independente, constituindo infração ao Código de Ética Profissional do Contabilista.

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

3.9 – Honorários contingenciais são aqueles calculados em uma base pre-determinada com relação ao desfecho ou ao resultado de uma transação ou trabalho executado.

3.10 – Os honorários não serão considerados como sendo contingentes se forem estabelecidos por decisão judicial ou contratados por entidade de direito público interno ou externo, que não seja a entidade sob exame, e que o auditor independente contratado não seja o da entidade auditada, suas coligadas, controladas, controladoras ou integrantes do mesmo grupo econômico. Entretanto, mesmo nessa situação, os honorários deverão conter parte fixa em montante suficien-



te para remunerar, condigna ou integralmente, todo o trabalho, considerando os aspectos citados nos itens 3.2 a 3.6, e deverão ser cobrados independentemente do resultado do trabalho.

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

3.12 – No caso de mudança de auditor independente, por qualquer razão, o auditor independente que ingressa como postulante a auditor do cliente não deve tratar a mudança unicamente como uma oportunidade de ampliar sua carteira de clientes e apresentar proposta de valor incompatível com a natureza do trabalho que está sendo contratado ou, substancialmente, inferior àquele do auditor independente que está sendo substituído. Neste caso, ao contrário, o auditor independente, além de levar em consideração todos os aspectos mencionados nesta Interpretação Técnica, deve ainda, especialmente no caso de cliente com operações sofisticadas, considerar nos seus honorários oscustos necessários para o desenvolvimento de programas, metodologias e treinamentos específicos.

Carta-Proposta e Aspectos da Determinação de Honorários

4 – Devem constar da documentação da formação dos honorários os aspectos mencionados a seguir:

a) o tempo que se espera despende na familiarização das atividades do cliente e do mercado em que atua, no conhecimento e avaliação dos controles internos operacionais e das práticas contábeis do cliente, no desenvolvimento de programas de trabalho e aplicativos de sistema eletrônico de dados, avaliações de riscos, definições de amostragem, na realização de verificações substantivas, na elaboração, discussão e emissão de relatórios e outros aspectos necessários ao trabalho de auditoria; e

b) o nível técnico do pessoal a ser utilizado e os honorários por hora de cada categoria; e a memória final de cálculo dos honorários.

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

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



RESOLUÇÃO CFC Nº 857/99

Reformula a NBC P 2, denominando-a Normas Profissionais do Perito.

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

CONSIDERANDO a necessidade de reformulação da NBC P 2 – Normas Profissionais de Perito Contábil, frente aos aspectos técnicos da norma aprovada pela Resolução CFC nº 733, de 22 de outubro de 1992;

CONSIDERANDO que o Grupo de Estudo de Perícia Contábil recebeu inúmeras colaborações coletadas dos Contabilistas que participaram das Audiências Públicas realizadas em diversos Estados e Capital do País;

CONSIDERANDO que o Grupo de Estudo de Perícia Contábil obteve, do Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, a aprovação de sua proposta de reformulação da NBC P 2 – Normas Profissionais de Perito Contábil;

CONSIDERANDO a decisão da Câmara Técnica no Relatório nº 061/99, de 20 de outubro de 1999, aprovado pelo Plenário deste Conselho Federal de Contabilidade,

RESOLVE:

Art. 1º Reformular o teor da NBC P 2 – Normas Profissionais do Perito Contábil, conforme anexo a esta Resolução.

Art. 2º Denominar a referida norma de NBC P 2 – Normas Profissionais do Perito.

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

Brasília, 21 de outubro de 1999.

CONTADOR **JOSÉ SERAFIM ABRANTES**

Presidente

NBC P 2 – NORMAS PROFISSIONAIS DO PERITO

2.1 – CONCEITO

2.1.1 – Perito é o Contador regularmente registrado em Conselho Regional de Contabilidade, que exerce a atividade pericial de forma pessoal, devendo ser profundo conhecedor, por suas qualidades e experiência, da matéria periciada.

2.2 – COMPETÊNCIA TÉCNICO-PROFISSIONAL

O item 2.2 e seus subitens foram revogados pela Resolução CFC nº 1.056/05.

2.3 – INDEPENDÊNCIA

2.3.1 – O perito-contador e o perito-contador assistente devem evitar e denunciar qualquer interferência que possa constrangê-los em seu trabalho, não admitindo, em nenhuma hipótese, subordinar sua apreciação a qualquer fato, pessoa, situação ou efeito que possam comprometer sua independência.

2.4 – IMPEDIMENTO

O item 2.4 e seus subitens foram revogados pela Resolução CFC nº 1.050/05.

2.5 – HONORÁRIOS

O item 2.5 e seus subitens foram revogados pela Resolução CFC nº 1.057/05.

2.6 – SIGILO

2.6.1 – O perito-contador e o perito-contador assistente, em obediência ao Código de Ética Profissional do Contabilista, devem respeitar e assegurar o sigilo do que apurarem durante a execução de seu trabalho, proibida a sua divulgação, salvo quando houver obrigação legal de fazê-lo. Este dever perdura depois de entregue o laudo pericial contábil ou o parecer pericial contábil.

2.6.1.1 – O dever de sigilo subsiste mesmo na hipótese de o profissional se desligar do trabalho antes de tê-lo concluído.



2.6.1.2 – É permitido ao perito-contador e ao perito-contador assistente esclarecer o conteúdo do laudo pericial contábil e do parecer pericial contábil somente em defesa da sua conduta técnica profissional, podendo, para esse fim, requerer autorização a quem de direito.

2.7 – RESPONSABILIDADE E ZELO

O item 2.7 e seus subitens foram revogados pela Resolução CFC nº 1.051/05.

2.8 – UTILIZAÇÃO DE TRABALHO DE ESPECIALISTA

2.8.1 – O perito-contador e o perito-contador assistente podem valer-se de especialistas de outras áreas para a realização do trabalho, desde que parte da matéria objeto da perícia assim o requeira.

2.8.2 – O perito-contador pode requerer ao juiz a indicação de especialistas de outras áreas que se fizerem necessários para a execução de trabalhos específicos.

2.9 – EDUCAÇÃO CONTINUADA

2.9.1 – O perito-contador e o perito-contador assistente, no exercício de suas atividades, devem comprovar a sua participação em programa de educação continuada, na forma a ser regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.056/05

Aprova a NBC P 2.1 – Competência Profissional

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e as suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a constante evolução e a crescente importância da perícia exigem atualização e aprimoramento das normas endereçadas à sua regência para manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou o processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada para fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Estudo sobre Perícia Contábil, atendendo ao disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, que recebeu nova redação pela Resolução CFC nº 980, de 24 de outubro de 2003, elaborou a NBC P 2.1 – Competência Profissional;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil (BCB), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC P 2.1 – Competência Profissional.



Art. 2º Esta Resolução entrará em vigor a partir de 1º de janeiro de 2006, revogando as disposições em contrário, em especial o item 2.2 – Competência Técnico-Profissional, da NBC P 2 – Normas Profissionais do Perito, aprovada pela Resolução CFC nº 857/99, publicada no DOU em 21 de outubro de 1999, Seção 1, páginas 46 e 47.

Brasília, 25 de novembro de 2005.

CONTADOR JOSÉ MARTONIO ALVES COELHO

Presidente

NBC P 2 – NORMAS PROFISSIONAIS DO PERITO

NBC P 2.1 – COMPETÊNCIA PROFISSIONAL

2.1.1 – CONSIDERAÇÕES INICIAIS

2.1.1.1 – Esta norma estabelece os itens relativos à competência profissional do Contador na função de perito-contador e de perito-contador assistente.

2.1.1.2 – Competência profissional pressupõe ao perito-contador e ao perito-contador- assistente demonstrar capacidade para pesquisar, examinar, analisar, sintetizar e fundamentar a prova no laudo pericial e no parecer pericial contábil.

2.1.1.3 – Para tanto, devem manter adequado nível de competência profissional, pelo conhecimento atualizado da Contabilidade, das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, da legislação relativa à profissão contábil e das normas jurídicas, especialmente as aplicáveis à perícia, atualizando-se, permanentemente, mediante programas de capacitação, treinamento, educação continuada e especialização, e realizando seus trabalhos com a observância da equidade.

2.1.1.4 – Realizar seus trabalhos com a observância da equidade significa que o perito-contador e o perito-contador assistente devem atuar com igualdade de direitos, adotando os preceitos legais e técnicos inerentes à profissão contábil.

2.1.1.5 – O espírito de solidariedade do perito-contador e do perito-contador assistente não induz nem justifica a participação ou a conivência com erros ou atos infringentes às normas profissionais e éticas que regem o exercício da profissão, devendo estar vinculado à busca da verdade fática a fim de esclarecer o objeto da perícia de forma técnica e imparcial.

2.1.2 – HABILITAÇÃO PROFISSIONAL

2.1.2.1 – O perito-contador e o perito-contador assistente devem comprovar sua habilitação profissional mediante apresentação de certidão específica, emitida por Conselho Regional de Contabilidade, na forma a ser regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade.

2.1.2.2 – Enquanto não houver regulamentação do item precedente por parte do Conselho Federal de Contabilidade, o perito-contador e o perito-contador assistente



devem requerer Certidão de Habilitação Profissional no Conselho Regional de Contabilidade com fins específicos de comprovar sua habilitação legal, registro profissional e regularidade. A certidão deverá ser juntada no processo no primeiro momento que o perito-contador ou o perito-contador assistente se manifestarem nos autos.

2.1.2.3 – A nomeação, a contratação e a escolha do perito-contador, ou a indicação do perito-contador assistente para o exercício da função pericial contábil, em processo judicial, devem ser consideradas como distinção e reconhecimento da capacidade e honorabilidade do Contador, devendo este escusar ou renunciar os serviços sempre que reconhecer não ter competência ou não dispor de estrutura profissional para desenvolvê-los, contemplada a utilização do serviço de especialistas de outras áreas, quando parte do objeto da perícia assim o requerer.

2.1.2.4 – A utilização de serviços de especialistas de outras áreas, quando parte do objeto da perícia assim o requerer, não implica presunção de incapacidade do perito-contador e do perito-contador assistente, devendo tal fato ser, formalmente, relatado no Laudo Pericial Contábil ou no Parecer Pericial Contábil para conhecimento do julgador, das partes ou dos contratantes.

2.1.2.5 – A indicação ou a contratação para o exercício da atribuição de perito-contador assistente, em processo extrajudicial, devem ser consideradas como distinção e reconhecimento da capacidade e da honorabilidade do Contador, devendo este recusar os serviços sempre que reconhecer não estar capacitado a desenvolvê-los, contemplada a utilização de serviços de especialistas de outras áreas, quando parte do objeto do seu trabalho assim o requerer.

2.1.2.6 – A indicação ou a contratação de perito-contador assistente ocorrem quando as partes ou contratantes necessitarem comprovar algo que depende de conhecimento técnico específico, razão pela qual o contador só deverá aceitar o encargo se reconhecer estar capacitado com conhecimento técnico suficiente, discernimento e irrestrita independência para a realização do trabalho.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.050/05

Aprova a NBC P 2.3 – Impedimento e Suspeição

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e as suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a constante evolução e a crescente importância da perícia exigem atualização e aprimoramento das normas endereçadas à sua regência para manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou o processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada para fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Estudo sobre Perícia Contábil e o Grupo de Trabalho instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade em conjunto com o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, atendendo ao disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, que recebeu nova redação pela Resolução CFC nº 980, de 24 de outubro de 2003, elaborou a NBC P 2.3 – Impedimento e Suspeição;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil (BCB), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC P 2.3 – Impedimento e Suspeição.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 2006,



revogando as disposições em contrário, em especial o item 2.4 – Impedimento da NBC P 2 – Normas Profissionais do Perito, aprovada pela Resolução CFC nº 857, de 21 de outubro de 1999, publicada no DOU em 29 de outubro de 1999, Seção 1, páginas 46 e 47.

Brasília, 7 de outubro de 2005.

CONTADOR JOSÉ MARTONIO ALVES COELHO

Presidente

NBC P 2 – NORMAS PROFISSIONAIS DO PERITO

NBC P 2.3 – IMPEDIMENTO E SUSPEIÇÃO

2.3.1 – CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS

2.3.1.1 – Esta Norma explicita os conflitos de interesses motivadores dos impedimentos e das suspeições a que estão sujeitos o perito-contador e o perito-contador assistente nos termos da legislação vigente e do Código de Ética Profissional do Contabilista.

2.3.1.2 – Perito-contador nomeado é o designado pelo juiz em perícia contábil judicial; contratado é o que atua em perícia contábil extrajudicial; e escolhido é o que exerce sua função em perícia contábil arbitral.

2.3.1.3 – Perito-contador assistente é o indicado pela parte em perícias contábeis, em processos judiciais, extrajudiciais e arbitrais.

2.3.2 – IMPEDIMENTO

2.3.2.1 – São situações fáticas ou circunstanciais que impossibilitam o perito-contador e o perito-contador assistente de exercerem, regularmente, suas funções ou realizar atividade pericial em processo judicial, extrajudicial e arbitral.

2.3.2.2 – Quando nomeado em juízo, o perito-contador deve dirigir-lhe petição, no prazo legal, justificando a escusa e o motivo do impedimento.

2.3.2.3 – Quando indicado pela parte contratante, não aceitando o encargo, o perito-contador assistente deve comunicar ao juízo e à parte, por escrito, a recusa, devidamente justificada.

2.3.2.4 – Para que o perito-contador e o perito-contador assistente possam exercer suas atividades com isenção e sem qualquer interferência de terceiros, é fator determinante que os mesmos se declarem impedidos, após, nomeado, contratados, escolhidos ou indicados quando ocorrerem as situações previstas nesta Norma.

2.3.3 – IMPEDIMENTO LEGAL

2.3.3.1 – O perito-contador, nomeado, contratado ou escolhido deve se declarar



impedido quando não puder exercer suas atividades com imparcialidade e sem qualquer interferência de terceiros, ocorrendo pelo menos uma das seguintes situações:

- a) for parte do processo;
- b) tiver atuado como perito-contador assistente ou prestado depoimento como testemunha no processo;
- c) tiver cônjuge ou parente seu, consanguíneo ou afim, em linha reta ou em linha colateral até o terceiro grau, postulando no processo;
- d) tiver interesse, direto ou indireto, mediato ou imediato, por si, por seu cônjuge ou parente, consanguíneo ou afim, em linha reta ou em linha colateral até o terceiro grau, no resultado do trabalho pericial;
- e) exercer cargo ou função incompatível com a atividade de perito-contador, em função de impedimentos legais ou estatutários;
- f) receber dádivas de interessados no processo;
- g) subministrar meios para atender às despesas do litígio; e
- h) receber quaisquer valores e benefícios, bens ou coisas sem autorização ou conhecimento do juízo.

2.3.4 – IMPEDIMENTO TÉCNICO

2.3.4.1 – O impedimento por motivos técnicos a ser declarado pelo perito-contador ou pelo perito-contador assistente decorre da autonomia e da independência que ambos devem possuir para ter condições de desenvolver de forma isenta o seu trabalho. São motivos de impedimento técnico:

- a) a matéria em litígio não ser de sua especialidade;
- b) constatar que os recursos humanos e materiais de sua estrutura profissional não permitem assumir o encargo; cumprir os prazos nos trabalhos em que o perito-contador for nomeado, contratado ou escolhido; ou em que o perito-contador assistente for indicado;
- c) ter o perito-contador assistente atuado para a outra parte litigante na condição de consultor técnico ou contador responsável, direto ou indireto em atividade contábil ou em processo no qual o objeto de perícia seja semelhante àquele da discussão.

2.3.5 – SUSPEIÇÃO

2.3.5.1 – O perito-contador pode declarar-se suspeito quando, após, nomeado, contratado ou escolhido verificar a ocorrência de situações que venha suscitar

suspeição em função da sua imparcialidade ou independência e, desta maneira, comprometer o resultado do seu trabalho em relação à decisão.

2.3.5.2 – Os casos de suspeição aos quais estão sujeitos o perito-contador são os seguintes:

- a) ser amigo íntimo de qualquer das partes;
- b) ser inimigo capital de qualquer das partes;
- c) ser devedor ou credor de qualquer das partes, dos seus cônjuges, de parentes destes em linha reta ou em linha colateral até o terceiro grau;
- d) ser herdeiro presuntivo ou donatário de alguma das partes ou dos seus cônjuges;
- e) ser empregador de alguma das partes;
- f) aconselhar, de alguma forma, parte envolvida no litígio acerca do objeto da discussão;
- g) houver qualquer interesse no julgamento da causa em favor de alguma das partes; e
- h) declarar-se suspeito por motivo de foro íntimo, ficando isento, neste caso, de declinar os motivos.

2.3.6 – MODELOS

2.3.6.1 – Em anexo, são apresentados modelos de declaração de situações de impedimento e suspeição para serem utilizados para comunicação da escusa antes da nomeação ou da renúncia após nomeação ou contratação.



MODELO Nº 01 – ESCUSA EM PERÍCIA JUDICIAL
(IMPEDIMENTO – PERITO-CONTADOR)

Excelentíssimo(a) Senhor(a) Doutor(a) Juiz(a)

Autor:

Réu:

Ação:

Processo nº:

....., Contador(a) registrado(a) no CRC, na condição de perito-contador nomeado no processo acima referido, vem à presença de Vossa Excelência comunicar, nos termos do art. do Código de Processo Civil (citar nº do item do Impedimento Legal, Técnico ou Suspeição) e da Norma Brasileira de Contabilidade NBC P 2.3 – Impedimento e Suspeição, do Conselho Federal de Contabilidade, o seu impedimento para a produção da prova pericial contábil, pelos motivos esclarecidos a seguir:

Obs.: Tais motivos são somente aqueles insertos no art. do CPC e nos itens do Impedimento Legal ou Impedimento Técnico da NBC P 2.3 – Impedimento e Suspeição. Termos em que pede deferimento.

....., de de

Nome do perito-contador

Registro no CRC

MODELO Nº 02 - RENÚNCIA EM PERÍCIA ARBITRAL
(IMPEDIMENTO PERITO-CONTADOR)

Senhor(a) Presidente(a) da Câmara..... ou do Tribunal Arbitral.....

Requerente:

Requerido:

Ação:

Processo nº:

....., Contador(a) registrado(a) no CRC, na condição de Perito-Contador escolhido no processo acima referido, vem à presença dessa Egrégia Câmara ou Egrégio Tribunal comunicar nos termos do item (citar nº do item do Impedimento Legal, Técnico ou Suspeição), da NBC P 2.3 – Impedimento e Suspeição, do Conselho Federal de Contabilidade, o seu impedimento para a produção da prova pericial contábil pelos motivos esclarecidos a seguir:

Obs.: Tais motivos são somente aqueles insertos nos itens do Impedimento Legal ou Impedimento Técnico, da NBC P 2.3 – Impedimento e Suspeição.

Certo da sua compreensão agradeço antecipadamente.

....., de de

Nome do perito-contador

Registro no CRC



MODELO Nº 03 - RENÚNCIA EM PERÍCIA EXTRAJUDICIAL
(IMPEDIMENTO PERITO-CONTADOR)

Senhor(a).....

(Ou endereçado a empresa)

Assunto:

Referência:

....., Contador(a) registrado(a) no CRC, na condição de perito-contador contratado para execução da perícia, vem pela presente comunicar, nos termos do item (citar nº do item do Impedimento Legal, Técnico ou Suspeição) da NBC P 2.3 – Impedimento e Suspeição, do Conselho Federal de Contabilidade, o seu impedimento no desenvolvimento do trabalho pericial contratado (citar o assunto ou referência) pelos motivos esclarecidos a seguir:

Obs.: Tais motivos são somente aqueles insertos nos itens do Impedimento Legal ou Impedimento Técnico, da NBC P 2.3 – Impedimento e Suspeição.

Certo da sua compreensão agradeço antecipadamente.

....., de de

Nome do perito-contador

Registro no CRC

MODELO Nº 04 – RENÚNCIA À INDICAÇÃO EM PERÍCIA JUDICIAL
(IMPEDIMENTO PERITO-CONTADOR ASSISTENTE)

Excelentíssimo(a) Senhor(a) Doutor(a) Juiz(a)

Autor:

Réu:

Ação:

Processo nº:

....., Contador(a) registrado(a) no CRC, na condição de perito-contador assistente indicado pela parte (requerente ou requerido) no processo acima referido, vem à presença de Vossa Excelência comunicar, nos termos da Norma Brasileira de Contabilidade NBC P 2.3 – Impedimento e Suspeição, do Conselho Federal de Contabilidade, o seu impedimento na assistência da produção da prova pericial contábil, pelos motivos esclarecidos a seguir:

Obs.: Tais motivos são somente aqueles insertos no item Impedimento Técnico da NBC P 2.3 – Impedimento e Suspeição.

Termos em que pede deferimento.

....., de de

Nome do perito-contador

Registro no CRC



MODELO N° 05 – RENÚNCIA À INDICAÇÃO EM PERÍCIA ARBITRAL
(IMPEDIMENTO PERITO-CONTADOR ASSISTENTE)

Senhor(a) Presidente(a) da Câmara ou do Tribunal Arbitral.....

Requerente:

Requerido:

Ação:

Processo n°:

....., Contador(a) registrado(a) no CRC, na condição de perito-contador assistente indicado pela parte (requerente ou requerido) no processo acima referido, vem à presença dessa Egrégia Câmara ou Egrégio Tribunal, comunicar nos termos do item (citar n° do item do Impedimento Legal ou Impedimento Técnico), da NBC P 2.3 – Impedimento e Suspeição, do Conselho Federal de Contabilidade, o seu impedimento na assistência da produção da prova pericial contábil, cuja participação foi homologada por esse Juízo Arbitral pelos motivos esclarecidos a seguir:

Obs.: Tais motivos são somente aqueles insertos nos itens do Impedimento Legal ou Impedimento Técnico, da NBC P 2.3 – Impedimento e Suspeição.

Certo da sua compreensão agradeço antecipadamente.

....., de de

Nome do perito-contador

Registro no CRC

MODELO N° 06
RENÚNCIA EM ASSISTÊNCIA EM PERÍCIA EXTRAJUDICIAL
(IMPEDIMENTO PERITO-CONTADOR ASSISTENTE)

Senhor(a).....

(Ou endereçado a empresa)

Assunto:

Referência:

....., Contador(a) registrado(a) no CRC, na condição de perito-contador assistente, indicado pela parte (requerente ou requerida) no processo acima referido vem pela presente comunicar, nos termos do item (citar n° do item do Impedimento Legal ou Impedimento Técnico) da NBC P 2.3 – Impedimento e Suspeição, do Conselho Federal de Contabilidade, o seu impedimento na assistência da produção da prova pericial contábil pelos motivos esclarecidos a seguir:

Obs.: Tais motivos são somente aqueles insertos nos itens do Impedimento Legal ou Impedimento Técnico, da NBC P 2.3 – Impedimento e Suspeição.

Certo da sua compreensão agradeço antecipadamente.

....., de de

Nome do perito-contador

Registro no CRC



RESOLUÇÃO CFC Nº 1.057/05

Aprova a NBC P 2.4 – Honorários

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e as suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a constante evolução e a crescente importância da perícia exigem atualização e aprimoramento das normas endereçadas à sua regência para manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou o processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada para fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Estudo sobre Perícia Contábil, atendendo ao disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, que recebeu nova redação pela Resolução CFC nº 980, de 24 de outubro de 2003, elaborou a NBC P 2.4 - Honorários;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil (BCB), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC P 2.4 – Honorários.

Art. 2º Esta Resolução entrará em vigor a partir de 1º de janeiro de 2006, revogando as disposições em contrário, em especial o item 2.5 – Honorários, da NBC P 2 – Normas Profissionais do Perito, aprovada pela Resolução CFC nº 857/99, publicada no DOU em 21 de outubro de 1999, Seção 1, páginas 46 e 47.

Brasília, 25 de novembro de 2005.

CONTADOR JOSÉ MARTONIO ALVES COELHO

Presidente



NBC P 2 – NORMAS PROFISSIONAIS DO PERITO

NBC P 2.4 – HONORÁRIOS

2.4.1 – CONSIDERAÇÕES INICIAIS

2.4.1.1 – Esta norma profissional tem por objetivo explicitar os critérios a serem considerados na elaboração da proposta de honorários do peritocontador para propor seus honorários mediante avaliação dos serviços, considerando-se: a relevância, o vulto, o risco, a complexidade, a quantidade de horas, o pessoal técnico, o prazo estabelecido, a forma de recebimento e os laudos interprofissionais, entre outros fatores.

2.4.1.1.1 – A relevância é entendida como a importância da perícia no contexto social e sua essencialidade para dirimir as dúvidas de caráter técnico contábil, suscitadas em demanda judicial ou extrajudicial.

2.4.1.1.2 – O vulto está relacionado ao valor da causa no que se refere ao objeto da perícia; à dimensão determinada pelo volume de trabalho; e à abrangência pelas áreas de conhecimento técnico envolvidas.

2.4.1.1.3 – O risco compreende a possibilidade de os honorários periciais não serem integralmente recebidos, o tempo necessário ao recebimento, bem como a antecipação das despesas necessárias à execução do trabalho. Igualmente, devem ser levadas em consideração as implicações cíveis, penais, profissionais e outras de caráter específico a que poderá estar sujeito o peritocontador.

2.4.1.1.4 – A complexidade está relacionada à dificuldade técnica para a realização do trabalho pericial em decorrência do grau de especialização exigido; à dificuldade em obter os elementos necessários para a fundamentação do laudo pericial contábil; e ao tempo transcorrido entre o fato a ser periciado e a realização da perícia. Deve ser considerado também o ineditismo da matéria periciada.

2.4.1.1.5 – As horas estimadas para a realização de cada fase do trabalho é o tempo despendido para a realização da perícia, mensurado em horas trabalhadas pelo perito-contador, quando aplicável.

2.4.1.1.6 – O pessoal técnico é formado pelos auxiliares que integram a equipe de trabalho do perito-contador, estando os mesmos sob sua orientação direta e inteira responsabilidade.

2.4.1.1.7 – O prazo determinado nas perícias judiciais ou contratado nas extrajudiciais deve ser levado em conta nos orçamentos de honorários, considerando-se eventual exigüidade do tempo que requeira dedicação exclusiva do perito-contador e da sua equipe para a consecução do trabalho.

2.4.1.1.8 – O prazo médio habitual de liquidação compreende o tempo necessário para recebimento dos honorários.

2.4.1.1.9 – A forma de reajuste e de parcelamento dos honorários, se houver.

2.4.1.1.10 – Os laudos interprofissionais e outros inerentes ao trabalho são peças técnicas executadas por perito qualificado e habilitado na forma definida no Código de Processo Civil e de acordo com o Conselho Profissional ao qual estiver vinculado.

2.4.2 – ELABORAÇÃO DE ORÇAMENTO

2.4.2.1 – O perito-contador deve elaborar o orçamento de honorários, observando o disposto no item 2.4.1 e seus subitens, estimando, quando possível, o número de horas para a realização do trabalho, por etapa e por qualificação dos profissionais (auxiliares, assistentes, seniores, etc.) da seguinte forma:

- a) retirada e entrega dos autos;
- b) leitura e interpretação do processo;
- c) abertura de papéis de trabalho;
- d) elaboração de petições e/ou correspondências para solicitar informações e documentos;
- e) realização de diligências e exame de documentos;
- f) pesquisa e exame de livros e documentos técnicos;
- g) realização de cálculos, simulações e análises de resultados;
- h) laudos interprofissionais;
- i) preparação de anexos e montagem do laudo;
- j) reuniões com perito-contadores assistentes, quando for o caso;
- k) reuniões com as partes e/ou com terceiros, quando for o caso;
- l) redação do laudo;
- m) revisão final.

2.4.3 – QUESITOS SUPLEMENTARES

2.4.3.1 – O perito-contador deve, em seu orçamento, ressaltar que este não contempla os honorários relativos a quesitos suplementares e, se estes forem for-



mulados pelo juiz e/ou pelas partes, poderá haver incidência de honorários complementares a serem requeridos, observando os mesmos critérios adotados para elaboração do orçamento anterior.

2.4.4 – QUESITOS DE ESCLARECIMENTOS

2.4.4.1 – O oferecimento de respostas aos quesitos de esclarecimentos formulados pelo juiz e/ou pelas partes não ensejará novos honorários periciais, uma vez que se referem à obtenção de detalhes do trabalho realizado e não de novo trabalho.

2.4.4.2 – O perito-contador deve analisar com zelo os quesitos de esclarecimentos, uma vez que as partes podem formulá-los com essa denominação, mas serem quesitos suplementares, situação em que o trabalho deve ser remunerado na forma prevista no item 2.4.3 e seus subitens.

2.4.5 – REQUERIMENTO DOS HONORÁRIOS

2.4.5.1 – O perito-contador apresentará seu orçamento ao juízo da vara onde tramita o feito, mediante petição fundamentada, podendo conter o orçamento ou este constituir-se em um documento anexo da petição.

2.4.5.2 – O perito-contador assistente explicitará o seu orçamento no contrato que, obrigatoriamente, celebrará com o seu cliente, observando as normas estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, no que couber.

2.4.5.2.1 – O perito-contador assistente deverá estabelecer, mediante “Contrato Particular de Prestação de Serviços Profissionais de Perícia Contábil”, o objeto, as obrigações das partes e os honorários profissionais, podendo, para tanto, utilizar-se dos parâmetros estabelecidos nesta Norma com relação aos honorários do perito-contador. O perito-contador assistente deverá adotar, no mínimo, o modelo constante nesta norma referente ao seu contrato de prestação de serviços.

2.4.5.3 – O perito-contador escolhido para perícia em arbitragem explicitará o seu orçamento no contrato que, obrigatoriamente, celebrará com a Câmara de Mediação e Arbitragem ou com o Tribunal Arbitral que o contratou, na forma desta Norma.

2.4.6 – LEVANTAMENTO DOS HONORÁRIOS

2.4.6.1 – O perito-contador requererá o levantamento dos honorários periciais,

previamente depositados, na mesma petição em que requer a juntada do laudo pericial aos autos.

2.4.7 – EXECUÇÃO DE HONORÁRIOS PERICIAIS

2.4.7.1 – Quando os honorários periciais forem aprovados por decisão judicial, estes podem ser executados, judicialmente, pelo perito-contador em conformidade com os dispositivos do Código de Processo Civil em vigor.

2.4.8 – DESPESAS SUPERVENIENTES NA EXECUÇÃO DA PERÍCIA

2.4.8.1 – Nos casos em que houver necessidade de desembolso para despesas supervenientes, tais como viagens e estadas, para a realização de outras diligências, o perito requererá ao juízo o pagamento das despesas, apresentando o respectivo orçamento, desde que não estejam contempladas na proposta inicial de honorários.



MODELO DE PETIÇÃO DE HONORÁRIOS PERICIAIS CONTÁBEIS

EXCELENTÍSSIMO SENHOR DOUTOR JUIZ _____
_____ DA (especificar a vara) VARA _____ DA _____ (COMARCA, CIRCUNSCRIÇÃO, SE-
ÇÃO JUDICIÁRIA), (especificar Cidade e Estado)

Processo nº:

Ação:

Autor/Requerente:

Réu/Requerido:

Perito:

....., perito-contador (a), habilitado (a) nos termos do artigo 145 do Código de Processo Civil, conforme certidão do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de (identificar o Estado), cópia anexa, estabelecido na rua, (especificar o endereço completo do escritório do perito), tendo sido nomeado nos autos do processo mencionado, vem à presença de Vossa Excelência apresentar proposta de honorários para a execução dos trabalhos periciais na forma que segue:

Para elaboração desta proposta, foram considerados: a relevância, o vulto, o risco e a complexidade dos serviços a executar; as horas estimadas para a realização de cada fase do trabalho; a qualificação do pessoal técnico que irá participar da execução dos serviços e o prazo fixado. (Acrescentar os laudos interprofissionais e outros inerentes ao trabalho, se for o caso).

HONORÁRIOS PERICIAIS			
CUSTO DA PERÍCIA ESPECIFICAÇÃO DO TRABALHO	HORAS		TOTAL
	PREVISTAS	R\$/HORA	R\$
Retirada e entrega dos autos			
Leitura e interpretação do processo			
Planejamento dos trabalhos periciais			
Abertura de papéis de trabalho			
Elaboração de petições e/ou correspondências para solicitar informações e documentos			
Realização de diligências e exame de documentos			
Pesquisa e exame de livros e documentos técnicos			
Realização de cálculos, simulações e análises de resultados			
Laudos Interprofissionais			
Preparação de anexos e montagem do Laudo			
Reuniões com perito-contadores assistentes, quando for o caso			
Reuniões com as partes e/ou com terceiros, quando for o caso			
Redação do laudo			
Revisão final			
TOTAL			

Os honorários propostos para a realização da perícia levou em consideração o valor da hora sugerido pela (Sindicato, Associação, Federação, etc.) que é de R\$ _____ (por extenso), por hora trabalhada, totalizando R\$ ____ (por extenso).

É importante comunicar que, do valor acima, haverá ainda a responsabilidade do perito quanto ao pagamento dos impostos e dos encargos referentes ao *quantum* dos honorários periciais.

O valor desta proposta de honorários não remunera o perito para responder Quesitos Suplementares, art. 425 do Código de Processo Civil, fato que, ocorrendo, garante ao profissional oferecer nova proposta de honorários na forma deste documento.

Por último, requer de Vossa Excelência aprovação da presente proposta de honorários, e na forma dos artigos 19 e 33 do Código de Processo Civil, determinação do depósito prévio, para início da prova pericial.

Termos em que pede Deferimento,

Cidade e data.

Nome completo

Perito Contador CRC nº



MODELO DE PETIÇÃO DE JUNTADA DE LAUDO PERICIAL CONTÁBIL E PEDIDO DE LEVANTAMENTO DE HONORÁRIOS

EXCELENTÍSSIMO SENHOR DOUTOR JUIZ _____
DA (especificar a vara) VARA _____ DA _____ (COMARCA, CIRCUNSCRI-
ÇÃO, SEÇÃO JUDICIÁRIA), (especificar Cidade e Estado)

Processo nº:

Ação:

Autor/Requerente:

Réu/Requerido:

Perito:

....., Perito Contador (a), nomeado e qualificado nos autos acima identi-
ficado, vem, respeitosamente, requerer a V.Exa., a juntada do Laudo Pericial Contábil anexo,
que contém (quantidade de folhas e quantidade dos demais documentos anexos), bem como o
levantamento de seus honorários periciais, previamente depositados (citar número das folhas).

Termos em que pede Deferimento, Cidade e data.

Nome completo

Perito Contador CRC nº

MODELO DE JUNTADA DE LAUDO TRABALHISTA E PEDIDO DE ARBITRAMENTO DE HONORÁRIOS

EXCELENTÍSSIMO SENHOR DOUTOR JUIZ TITULAR DA (especificar a Vara)
VARA DO TRABALHO (especificar Cidade e Estado)

Processo N°:

Reclamante:

Reclamado:

....., perito-contador (a), habilitado (a) nos termos do artigo 145 do Código de Processo Civil, conforme certidão do Conselho Regional de Contabilidade do Estado (identificar o Estado), cópia anexa, nomeado nos autos acima identificado, vem, respeitosamente, requerer a V.Exa., a juntada do Laudo Pericial Contábil anexo, e o arbitramento de seus honorários, estimados em R\$, devidamente atualizados desde a presente data.

Na oportunidade, apresenta votos de elevada estima e distinta consideração.

Termos em que pede Deferimento,

Cidade e data.

Nome completo

Perito Contador CRC n°



RESOLUÇÃO CFC Nº 1.051/05

Aprova a NBC P 2.6 – Responsabilidade e Zelo

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e as suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a constante evolução e a crescente importância da perícia exigem atualização e aprimoramento das normas endereçadas à sua regência para manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou o processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada para fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Estudo sobre Perícia Contábil e o Grupo de Trabalho instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade em conjunto com o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, atendendo ao disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, que recebeu nova redação pela Resolução CFC nº 980, de 24 de outubro de 2003, elaborou a NBC P 2.6 – Responsabilidade e Zelo;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil (BCB), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC P 2.6 – Responsabilidade e Zelo.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 2006, revogando as disposições em contrário, em especial o item 2.7 – Responsabilidade e Zelo, da NBC P 2 – Normas Profissionais do Perito, aprovada pela Resolução CFC nº 857, de 21 de outubro de 1999, publicada no DOU em 29 de outubro de 1999, Seção 1, páginas 46 e 47.

Brasília, 7 de outubro de 2005.

CONTADOR JOSÉ MARTONIO ALVES COELHO

Presidente



NBC P 2 – NORMAS PROFISSIONAIS DO PERITO

NBC P 2.6 – RESPONSABILIDADE E ZELO

2.6.1 – CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS

2.6.1.1 – Esta Norma estabelece procedimentos inerentes à responsabilidade e zelo do perito.

2.6.1.2 – O perito-contador e o perito-contador assistente devem conhecer as responsabilidades sociais, éticas, profissionais e legais, às quais estão sujeitos no momento em que aceitam o encargo para a execução de perícias contábeis judiciais, extrajudiciais e arbitrais.

2.6.1.3 – O termo “responsabilidade” refere-se à obrigação do perito-contador e do perito-contador assistente em respeitar os princípios da moral, da ética e do direito, atuando com lealdade, idoneidade e honestidade no desempenho de suas atividades, sob pena de responder civil, criminal, ética e profissionalmente por seus atos.

2.6.1.4 – O termo “zelo” para o perito-contador refere-se ao cuidado que o mesmo deve dispensar na execução de suas tarefas, em relação a sua conduta, documentos, prazos, tratamento dispensado às autoridades, aos integrantes da lide e aos demais profissionais, de forma que sua pessoa seja respeitada, seu trabalho levado a bom termo e, conseqüentemente, seu laudo digno de fé pública.

2.6.1.5 – O termo “zelo” para o perito-contador assistente refere-se ao cuidado que o mesmo deve dispensar na execução de suas tarefas, em relação a sua conduta, documentos, prazos, tratamento dispensado às autoridades, aos integrantes da lide e aos demais profissionais, de forma que sua pessoa seja respeitada, seu trabalho levado a bom termo e, conseqüentemente, seu parecer tenha credibilidade.

2.6.2 – RESPONSABILIDADE E ÉTICA

2.6.2.1 – A responsabilidade do perito-contador e do perito-contador assistente decorre da influência relevante que o resultado de sua atuação pode produzir para solução da lide.

2.6.2.2 – A responsabilidade ética do perito-contador e do perito-contador assistente decorre da necessidade do cumprimento dos princípios éticos, em especial, os estabelecidos no Código de Ética Profissional do Contabilista e nesta Norma.

2.6.3 – RESPONSABILIDADE CIVIL E PENAL

2.6.3.1 – A legislação civil determina responsabilidades e penalidades para o profissional que exerce a função de perito-contador, as quais consistem em multa, indenização e inabilitação.

2.6.3.2 – A legislação penal estabelece penas de multa, detenção e reclusão para os profissionais que exercem a atividade pericial que vierem a descumprir as normas legais.

2.6.4 – RESPONSABILIDADE PROFISSIONAL

2.6.4.1 – A responsabilidade profissional do perito-contador e do perito-contador assistente na realização dos trabalhos periciais compreende:

a) cumprir os prazos fixados pelo juiz em perícia judicial e nos termos contratados em perícia extrajudicial e arbitral;

b) assumir a responsabilidade pessoal por todas as informações fornecidas, quesitos respondidos, procedimentos adotados, diligências realizadas, valores apurados e conclusões apresentadas no Laudo Pericial Contábil e no Parecer Pericial Contábil;

c) prestar os esclarecimentos determinados pelo juiz, respeitados os prazos legais;

d) prestar os esclarecimentos necessários de forma oportuna, respeitando o contrato e o objeto da perícia quando se tratar de perícia extrajudicial, bem como as normas do juízo arbitral.

2.6.4.2 – A transparência e o respeito recíproco entre o perito-contador e o perito-contador assistente pressupõem tratamento impessoal, restringindo os trabalhos, exclusivamente, ao conteúdo técnico.

2.6.4.3 – O perito-contador e o perito-contador assistente são responsáveis pelos trabalhos da sua equipe técnica, a qual compreende os auxiliares para execução do trabalho complementar do laudo pericial contábil e/ou parecer pericial contábil, tais como: digitação em geral, pesquisas e análises contábeis, cálculos matemáticos e trabalhistas e pesquisas de legislações pertinentes.

2.6.4.4 – O perito-contador e o perito-contador assistente, são responsáveis também pelos trabalhos realizados por especialista contratado para a realização de parte da perícia que exija conhecimento específico em outras áreas do conhecimento humano. Tal obrigação assumida pelo perito perante o julgador ou contratante não exime o especialista contratado da responsabilidade pelo trabalho



executado. São exemplos de trabalho de especialista: programador de computador para desenvolvimento de programas para perícias, inclusive para liquidação de sentenças em ações trabalhistas, apuração de haveres, aferição de diferenças do Sistema Financeiro de Habitação; atuários; especialista contábil em partes específicas da perícia, entre outros.

2.6.4.5 – O perito-contador e o perito-contador assistente, ao contratarem os serviços de profissionais de outras profissões regulamentadas, devem certificar-se de que os mesmos se encontram em situação regular no seu conselho profissional. São exemplos de laudos interprofissionais para subsidiar a perícia contábil:

- a) de engenharia para avaliação de bens do ativo imobilizado;
- b) de medicina para subsidiar a perícia contábil em cálculo de indenização de perdas e danos causado por acidente do trabalho ou para apuração de danos emergentes ou lucros cessantes;
- c) de perito criminal em documentoscopia para reconhecer a autenticidade ou a falsidade de documentos;
- d) de gemologia para avaliação de jóias, pedras preciosas, semi-preciosas com o fim de apurar valores para avaliação patrimonial;
- e) de especialista em obras de artes com o fim de apurar valores para avaliação patrimonial.

2.6.4.6 – No caso de perícia judicial, o prazo estabelecido para a conclusão dos trabalhos, fixado pelo juiz, deve ser cumprido pelo perito-contador como forma de não obstar a celeridade processual. O perito-contador assistente deve cumprir o prazo fixado em lei, para suas manifestações sobre o laudo pericial, de forma a não prejudicar a parte que o indicou.

2.6.4.7 – Sempre que não for possível concluir o laudo pericial contábil no prazo determinado pelo juiz, deve o perito-contador requerer a sua dilação antes de vencido aquele, apresentando os motivos que ensejaram a solicitação.

2.6.4.8 – Em se tratando de perícia extrajudicial, o perito contador e o perito contador-assistente devem estipular, de comum acordo com a parte contratante, os prazos necessários para a execução dos trabalhos, junto com a proposta de honorários e com a descrição dos serviços a executar.

2.6.4.9 – A realização de diligências para busca de provas, quando necessária, é de responsabilidade exclusiva do perito-contador ou do perito contador assistente.

RESOLUÇÃO CFC Nº 781/95

Aprova NBC P 3 – Normas Profissionais do Auditor Interno.

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, **CONSIDERANDO** o que a Resolução CFC nº 780/95, e 24 de março de 1995, aprovou a NBC T 12 – Da Auditoria Interna;

CONSIDERANDO a estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade, prevista na Resolução CFC nº 751/93, de 29 de dezembro de 1993;

CONSIDERANDO os resultados dos estudos e dos debates promovidos pelo Grupo de Estudo, instituído pela Portaria CFC nº 2/95,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC P 3 – Normas Profissionais do Auditor Interno.

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

Brasília, 24 de março de 1995.

CONTADOR JOSÉ MARIA MARTINS MENDES

Presidente



NBC P 3 – NORMAS PROFISSIONAIS DO AUDITOR INTERNO

3.1 – COMPETÊNCIA TÉCNICO-PROFISSIONAL

3.1.1 – O Contador, na função de auditor interno, deve manter o seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação aplicável à Entidade.

3.2 – AUTONOMIA PROFISSIONAL

3.2.1 – O auditor interno, não obstante sua posição funcional, deve preservar sua autonomia profissional.

3.3 – RESPONSABILIDADE DO AUDITOR INTERNO NA EXECUÇÃO DOS TRABALHOS

3.3.1 – O auditor interno deve ter o máximo de cuidado, imparcialidade e zelo na realização dos trabalhos e na exposição das conclusões.

3.3.2 – A amplitude do trabalho do auditor interno e sua responsabilidade estão limitadas à sua área de atuação.

3.3.3 – A utilização da equipe técnica supõe razoável segurança de que o trabalho venha a ser executado por pessoas com capacitação profissional e treinamento, requeridas nas circunstâncias.

3.3.4 – Cabe também ao auditor interno, quando solicitado, prestar assessoria ao Conselho Fiscal ou órgãos equivalentes.

3.4 – RELACIONAMENTO COM PROFISSIONAIS DE OUTRAS ÁREAS

3.4.1 – O auditor interno pode realizar trabalhos de forma compartilhada com profissionais de outras áreas, situação em que a equipe fará a divisão de tarefas, segundo a habilitação técnica e legal dos seus participantes.

3.5 – SIGILO

3.5.1 – O auditor interno deve respeitar o sigilo relativamente às informações obtidas durante o seu trabalho, não as divulgando para terceiros, sob nenhuma circunstância, sem autorização expressa da Entidade em que atua.

3.5.2 – O dever de manter o sigilo continua depois de terminado o vínculo empregatício ou contratual.

3.6 – COOPERAÇÃO COM O AUDITOR INDEPENDENTE

3.6.1 – O auditor interno, quando previamente estabelecido com a administração da entidade em que atua, e no âmbito de planejamento conjunto do trabalho a realizar, deve apresentar os seus papéis de trabalho ao auditor independente e entregar-lhe cópias, quando este entender necessário.



RESOLUÇÃO CFC nº 1.074/06

Dá nova redação à NBC P 4 – Norma para a Educação Profissional Continuada.

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

CONSIDERANDO que ao Conselho Federal de Contabilidade compete a adoção de procedimentos que resultem na melhor forma de elaborar seus atos normativos;

CONSIDERANDO que a NBC P 4 sofreu várias alterações desde a sua edição em 2002 e que a melhor técnica legislativa concede a possibilidade de consolidação das normas que dispõem sobre matérias correlatas;

CONSIDERANDO a necessidade de alteração e adequação às novas diretrizes técnicas da aplicabilidade da contabilidade e do ensino,

RESOLVE:

Art. 1º Dar nova redação à NBC P 4, que dispõe sobre a Norma para a Educação Profissional Continuada.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, revogando-se as disposições em contrário, especialmente as Resoluções CFC nºs 945/02, 995/04, 1.014/05 e 1.060/05.

Brasília, 23 de junho de 2006.

CONTADORA **MARIA CLARA CAVALCANTE BUGARIM**

Presidente

NBC P 4 – NORMA PARA A EDUCAÇÃO PROFISSIONAL CONTINUADA

4.1 – OBJETO

4.1.1 – Educação Profissional Continuada é a atividade programada, formal e reconhecida que o contador, na função de Auditor Independente, com registro em Conselho Regional de Contabilidade, inscrito no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI), e aquele com cadastro na Comissão de Valores Mobiliários (CVM), aqui denominado Auditor Independente, e os demais contadores que compõem o seu quadro funcional técnico devem cumprir, com o objetivo de manter, atualizar e expandir seus conhecimentos para o exercício profissional.

4.1.1.1 – O Auditor Independente pessoa física e os sócios que representam sociedade de auditoria independente na CVM, nos termos do inciso IX do art. 6º da Instrução CVM nº 308/99, são os responsáveis perante o Conselho Federal de Contabilidade pelo cumprimento da presente norma, pelos demais contadores não-cadastrados na CVM, que compõem o seu quadro funcional técnico.

4.1.2 – Esta Norma tem por objetivo regulamentar as atividades que o Auditor Independente e os demais contadores que compõem o seu quadro funcional técnico devem cumprir com relação às exigências da Educação Profissional Continuada e às ações que o Conselho Federal de Contabilidade promove para facilitar, controlar e fiscalizar o seu cumprimento.

4.2 – AUDITORES INDEPENDENTES

4.2.1 – O Auditor Independente e os demais contadores que compõem o seu quadro funcional técnico devem cumprir 96 pontos de Educação Profissional Continuada por triênio calendário, definido o primeiro triênio para o período de 2006 a 2008, e os pontos calculados conforme Tabelas do Anexo I desta Resolução.

4.2.1.1 – Para fins de cumprimento da pontuação definida no item 4.2.1, é obrigatória a comprovação de, no mínimo, 20 pontos em cada ano do triênio.

4.2.1.2 – A pontuação requerida no item 4.2.1 será proporcional ao início das atividades ou à obtenção do registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) no triênio.



4.2.2 – As Tabelas de Pontuação, quando alteradas, devem ser publicadas até 31 de dezembro do ano anterior ao de sua vigência.

4.2.3 – As atividades de Educação Profissional Continuada que se enquadrem nas Tabelas de Pontuação (Anexo I), quando realizadas no exterior, são comprovadas no Conselho Regional da jurisdição do seu registro profissional, mediante documento emitido pela entidade realizadora, oficialmente traduzido para a língua portuguesa.

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

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

4.2.4.1.1 – A comunicação a que se refere o caput não exime o profissional de qualquer esclarecimento ou comprovação que se façam necessários em decorrência de ação fiscalizatória posterior.

4.2.4.2 – Os documentos comprobatórios das atividades constantes do relatório previsto no caput deste item devem ser mantidos pelo Auditor Independente e pelos demais contadores que compõem o quadro funcional técnico, à disposição da Fiscalização do Conselho Regional de Contabilidade, até a entrega do relatório do ano subsequente.

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

4.3 – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE

4.3.1 – O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) constitui a Comissão de Educação Profissional Continuada (CEPC-CFC) com a finalidade de coordenar os ditames constantes do item 4.3.2 desta Resolução em reuniões cujo cronograma é estabelecido na primeira reunião de cada exercício, podendo ser alterado em decorrência de fatos supervenientes.

4.3.1.1 – Integram a Comissão de Educação Profissional Continuada os vice-presidentes de Desenvolvimento Profissional, contadores dos cinco Conselhos Regionais de Contabilidade que reúnem o maior número de contadores registrados e ativos e cinco membros Contadores, indicados pelo CFC e IBRACON, incluindo profissionais que atuem na área acadêmica e/ou auditoria independente, aprovados pelo Plenário do CFC.

4.3.1.2 – O mandato dos membros contadores da CEPC-CFC, aprovados pelo Plenário do CFC, é de dois anos, permitida a recondução.

4.3.2 – A CEPC-CFC tem as atribuições a seguir especificadas.

4.3.2.1 – Estudar, de forma permanente, novas disposições que permitam melhorar o cumprimento dos objetivos desta Resolução, propondo-as ao presidente do CFC para encaminhamento ao Plenário.

4.3.2.2 – Propor ao presidente do CFC a ampla e a imediata divulgação de qualquer modificação desta Resolução.

4.3.2.3 – Estabelecer e divulgar todas as diretrizes e os procedimentos necessários para o cumprimento e para a implementação desta Norma, em especial os itens 4.6, 4.7 e Anexo II, pelos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs), pelos contadores e pelos Auditores Independentes definidos no item 4.1 e pelas capacitadoras, inclusive prestando esclarecimentos quanto à aplicação desta Resolução.

4.3.2.4 – Analisar os pedidos de reconhecimento de eventos, como congressos, convenções e seminários nacionais e internacionais, inclusive aqueles promovidos pelos CRCs como os de Educação Profissional Continuada, com antecedência mínima de 30 dias da realização do evento.

4.3.2.5 – Analisar e homologar os documentos encaminhados pelas Câmaras de Desenvolvimento Profissional ou pelas Comissões de Educação Profissional Continuada dos CRCs que aprovaram o credenciamento das capacitadoras e dos cursos, previstos no item 4.7 e no art. 2º do Anexo II desta Norma, inclusive solicitando para análise, quando entender necessário, os respectivos processos de credenciamento, no prazo máximo de 30 dias do protocolo do pedido no CFC.

4.3.2.6 – Compilar as informações contidas nos relatórios recebidos dos CRCs, encaminhando-as ao presidente do CFC para divulgação.

4.3.2.7 – Encaminhar ao presidente do Conselho Federal de Contabilidade a lista das capacitadoras para a devida divulgação.



4.4 – CONSELHOS REGIONAIS

4.4.1 – Os CRCs têm a responsabilidade de incentivar a implementação de atividades que permitam ao Auditor Independente e aos demais contadores que compõem o seu quadro funcional técnico o cumprimento desta Resolução, de acordo com o estabelecido pelo CFC.

4.4.2 – As Câmaras de Desenvolvimento Profissional dos CRCs ou as Comissões de Educação Profissional Continuada têm as seguintes atribuições em relação a esta Resolução:

- a) receber os pedidos de credenciamento das instituições definidas no item 4.6.2 a serem reconhecidas como capacitadoras, emitindo pareceres e encaminhando-os ao presidente do CRC, que os enviará à CEPC-CFC para homologação;
- b) propor programa de divulgação dos procedimentos estabelecidos nesta Resolução;
- c) prestar esclarecimentos quanto à aplicação desta Resolução, com base nas diretivas estabelecidas pela CEPC-CFC;
- d) receber de cada Auditor Independente e dos demais contadores que compõem o seu quadro funcional técnico o relatório anual sobre as atividades realizadas e, quando for o caso, a documentação que as comprovem;
- e) encaminhar à CEPC-CFC informações e estatísticas sobre o cumprimento desta Resolução pelos Auditores Independentes e contadores que compõem o seu quadro funcional técnico;
- f) elaborar, até 31 de março de cada ano, relatório sobre as atividades desenvolvidas por Auditor Independente e pelos demais contadores que compõem o seu quadro funcional técnico, encaminhando-o ao presidente do CFC, e notificar o profissional;
- g) receber, analisar e emitir parecer quanto aos eventos e às atividades apresentados pelas capacitadoras, inclusive quanto à atribuição de pontos de Educação Profissional Continuada válidos para fins de atendimento desta Norma, até 30 dias do protocolo do pedido no CRC, encaminhando-o para a homologação da CEPC-CFC até 30 dias antes da realização das reuniões previstas no item 4.3.1;
- h) verificar, por meio do Departamento de Fiscalização do Regional, a efetiva realização dos cursos, na forma em que foram homologados.

4.4.2.1 – Independentemente da existência da Câmara de Desenvolvimento Profissional ou da constituição da CEPC-CRC, o relatório anual deverá ser entre-

que no respectivo Conselho Regional, para posterior encaminhamento ao Conselho Federal de Contabilidade, nos termos desta Resolução.

4.4.3 – Os CRCs que não dispuserem de Câmara de Desenvolvimento Profissional devem criar CEPC-CRC com as atribuições previstas neste item.

4.4.4 – A CEPC-CRC, quando constituída, deve ser formada por, no mínimo, 3 contadores e coordenada por um deles.

4.4.5 – O CRC pode requisitar ao Auditor Independente e aos demais contadores que compõem o seu quadro funcional técnico a apresentação dos documentos que comprovem as atividades constantes do seu relatório anual, referido no item 4.2.4.

4.5 – SANÇÕES

4.5.1 – O não-cumprimento, pelos Auditores Independentes ou pelos demais contadores que compõem o seu quadro funcional técnico, das disposições desta Resolução, constitui infração ao art. 2º, Inciso I, e art. 11, Inciso IV do Código de Ética Profissional do Contabilista.

4.6 – CAPACITADORAS

4.6.1 – Capacitadora é a entidade que exerce atividades de Educação Profissional Continuada consoante as diretrizes desta Resolução.

4.6.2 – As capacitadoras classificam-se em:

- a) Conselho Federal de Contabilidade (CFC);
- b) Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs);
- c) IBRACON - Instituto de Auditores Independentes do Brasil;
- d) instituições de ensino superior credenciadas pelo MEC;
- e) instituições de especialização ou desenvolvimento profissional que ofereçam cursos ao público em geral;
- f) federações, sindicatos e associações da classe contábil;
- g) empresas de auditoria independente que propiciem capacitação profissional; e
- h) autoridades supervisoras.

4.6.3 – Para o registro e o controle das capacitadoras devem ser observadas, no mínimo, as disposições estabelecidas nas Diretrizes para o Registro das Capacitadoras, constantes no Anexo II desta Resolução.



4.6.4 – O CFC, os CRCs, as Federações, os Sindicatos e as associações da classe contábil, o IBRACON, a CVM, a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), o BCB e as instituições de ensino superior reconhecidas pelo MEC são capacitadoras natas.

4.7 – PROGRAMA DE EDUCAÇÃO PROFISSIONAL CONTINUADA

4.7.1 – Integram o Programa de Educação Profissional Continuada os seguintes eventos ou atividades relacionados com a Contabilidade e com a profissão contábil, aprovados pelo CEPC-CFC:

4.7.1.1 – Aquisição de conhecimentos por meio de:

- a) cursos certificados;
- b) seminários, conferências, painéis, simpósios, palestras, congressos, convenções e outros eventos de mesma natureza;
- c) cursos de pós-graduação:
 - c.1) *stricto sensu*;
 - c.2) *lato sensu*; e
- d) cursos de extensão

4.7.1.2 – Docência em:

- a) cursos certificados;
- b) seminários, conferências, painéis, simpósios, palestras, congressos, convenções e outros eventos de mesma natureza;
- c) cursos de pós-graduação:
 - c.1) *lato sensu*;
 - c.2) *stricto sensu*;
- d) bacharelado em Ciências Contábeis; e
- e) programas de extensão.

4.7.1.3 – Atuação como:

- a) participante em comissões técnicas e profissionais do CFC, dos CRCs, do IBRACON e de outros organismos da profissão contábil, no Brasil ou no exterior, relacionadas a temas afetos à contabilidade e à profissão contábil;
- b) orientador ou membro de comissão de defesa de monografia, dissertação ou tese.

4.7.1.4 – Produção intelectual relacionada à contabilidade e à profissão contábil por meio de:

- a) publicação de artigos em revistas nacionais e internacionais;
- b) estudos ou trabalhos de pesquisa apresentados em congressos nacionais ou internacionais; e
- c) autoria, co-autoria e tradução de livros publicados.

4.7.2 – Os eventos destinados à Educação Profissional Continuada deverão contribuir com a manutenção, a atualização e a expansão do conhecimento indispensável para o exercício da atividade do Auditor Independente.

4.7.3 – As atividades previstas neste item serão avaliadas como Educação Profissional Continuada, conforme tabela contida no Anexo I desta Resolução.

4.8 – COMITÊ DE AVALIAÇÃO

4.8.1 – O Comitê de Avaliação é composto por membros designados pela CEPC-CFC, cuja atribuição é a de exercer um controle de qualidade das capacitadoras credenciadas no Programa de Educação Profissional Continuada.

4.8.2 – A Comissão de Educação Profissional Continuada define os critérios e os procedimentos a serem adotados, tanto na composição do Comitê quanto na avaliação das capacitadoras.

4.8.3 – As capacitadoras devem enviar à Comissão de Educação Profissional Continuada do CRC seus planos de ação e datas para saneamento das discrepâncias verificadas na avaliação, no prazo de até 30 dias após o recebimento da competente notificação.

4.9 – SANÇÕES

4.9.1 – A Comissão de Educação Profissional Continuada, com base na informação fornecida pelo Comitê de Avaliação, proporá ao Presidente do CFC a suspensão, *ad referendum* do Plenário do CFC, do credenciamento da capacitadora, dos cursos ou dos eventos quando se enquadrarem em um dos seguintes pressupostos.

4.9.1.1 – Outorga de créditos por cursos ministrados que difiram das Tabelas de Eventos e Horas, ou realização de cursos diferentes dos credenciados pela Comissão de Educação Profissional Continuada.

4.9.1.2 – Não-cumprimento das diretrizes estabelecidas pela CEPC-CFC, relativas à entrega de informações dos eventos e de seus participantes.



4.9.1.3 – Não-observância dos cronogramas estabelecidos para os cursos, sem aviso à Comissão de Educação Profissional Continuada, dentro dos oito dias úteis anteriores ao cancelamento ou à alteração.

4.9.1.4 – Ausência de resposta à notificação ou não-implementação das medidas saneadoras, comunicadas pela CEPC-CFC.

4.9.2 – O CFC deverá notificar a capacitadora, por escrito, sobre a suspensão de seu credenciamento ou de cursos e a sua exclusão da lista de capacitadoras.

4.9.2.1 – Depois de notificada, cabe recurso da capacitadora ao Plenário do CFC no prazo de até 30 dias.

ANEXO I

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.074/06 EDUCAÇÃO PROFISSIONAL CONTINUADA

TABELAS DE PONTUAÇÃO

Tabela I			
I- Aquisição de conhecimento (cursos certificados)			
Natureza	Características	Duração do curso	Limite de pontos
Cursos de pós-graduação	Lato sensu	mínimo de 360 horas-aula	Até 6 pontos por disciplina concluída durante a duração do curso, com limite de 30 pontos por ano.
	Stricto sensu relacionado à Contabilidade, autorizados pelo MEC (Mestrado e Doutorado).		
Cursos de extensão	Disciplinas relativas à profissão contábil.		Classificação para atribuição de pontos dos cursos. Ver tabela V.
Eventos com, no mínimo, 50% de conteúdo de natureza técnica e profissional relacionados ao treinamento, à reciclagem, à especialização ou à atualização na área contábil, promovidos por capacitadoras.	Conferências, palestras, seminários, fóruns, debates, encontros, painéis, congressos, convenções, simpósios e outros eventos nacionais e internacionais.	Um dia	1 a 3 pontos
		Dois dias	3 a 6 pontos
		Mais de dois dias	Máximo de 10 pontos.
	Cursos.		Classificação para atribuição de pontos dos cursos. Ver tabela V.



Tabela II		
II – Docência		
A comprovação de docência poderá ser feita mediante apresentação de declaração emitida pela instituição de ensino.		
Natureza	Características	Limite de pontos
Pós-graduação	Lato sensu	Máximo de 25 pontos anuais
	Stricto sensu da área contábil autorizados pelo MEC.	
Graduação e cursos de extensão	Disciplinas relativas à profissão contábil, ministradas em instituições de ensino superior credenciadas.	
Eventos relacionados ao treinamento, reciclagem, especialização ou atualização na área contábil, promovidos por capacitadoras.	Conferência ou palestra; painéis; congressos ou convenções; simpósios; cursos; seminários e outros eventos nacionais e internacionais.	Cada hora vale 1 ponto (máximo de 20 pontos)

Tabela III			
III – Atuação como participante			
Natureza	Características	Duração	Limite de pontos
Comissões Técnicas e Profissionais no Brasil ou no exterior.	<p>Temas relacionados à Contabilidade e à profissão contábil:</p> <p>a) Comissões Técnicas e de Pesquisa do CFC, dos CRCs e do IBRACON.</p> <p>b) Comissões Técnicas e de Pesquisa de Instituições de reconhecido prestígio e relativas à profissão.</p> <p>Obs.: Os responsáveis ou os coordenadores das Comissões deverão encaminhar um comunicado à CEPC-CRC, confirmando que o integrante das citadas comissões cumpriu com o objetivo e o tempo designados à mesma.</p>	12 meses ou proporção.	Máximo de 20 pontos anuais.
Banca Examinadora de dissertação tese ou monografia	Doutorado Mestrado Especialização Bacharelado	Trabalho concluído.	Pontos anuais, limitados, respectivamente, a: 20 pontos 14 pontos 7 pontos 5 pontos

Tabela IV			
IV – Produção Intelectual			
Natureza	Características	Duração	Limite de pontos
Publicação de artigos em jornais e em revistas nacionais e internacionais, de forma impressa e eletrônica.	Matérias relacionadas com a Contabilidade e a profissão contábil e homologados pela CEPC-CFC.		No máximo, 10 pontos
	Artigo técnico publicado em revista ou jornal de circulação nacional e internacional.		10 pontos
Estudos ou trabalhos de pesquisa técnica	a) Apresentação em congressos internacionais relacionados com a Contabilidade e a profissão e aprovados pela CEPC-CFC.		No máximo, 10 pontos
	b) Apresentação em congresso ou convenções nacionais, relacionados com a Contabilidade e a profissão contábil e que façam parte do Plano de Educação Continuada reconhecido pela CEPC-CFC.		No máximo, 15 pontos.
Autoria e co-autoria de livros	a) Autoria de livros publicados relacionados com a Contabilidade e a profissão contábil.		No máximo, 30 pontos
	b) Co-autoria de livros publicados relacionados com a Contabilidade e à profissão contábil.		No máximo, 20 pontos
Tradução de livros	Tradução e adaptação de livros publicados no exterior, relacionados com a profissão contábil.		No máximo, 10 pontos



TABELA DE PONTUAÇÃO

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

Exemplo: Total de horas cumpridas referentes a determinado curso: 19 horas

Classificação: básico. Total de pontos consignados: 4,75

Neste caso, poderá ser “arredondado” para 5 pontos.

A classificação para atribuição de pontos/hora dos cursos deve ser efetuada de acordo com a Tabela V do Anexo I da referida Resolução, aqui reproduzida, com a seguinte observação:

Tabela V – Legenda		
V – Classificação para atribuição de pontos – Cursos de Extensão		
Área	Classificação por nível	Definição
Contabilidade em Geral	Básico	Total de horas dividido por 4
	Intermediário	Total de horas dividido por 2
	Avançado	Total de horas dividido por 1
Auditoria Contábil e suas especializações	Básico	Total de horas dividido por 4
	Intermediário	Total de horas dividido por 2
	Avançado	Total de horas dividido por 1

Independentemente da carga horária, a pontuação dos cursos de extensão, nas categorias básico, intermediário ou avançado, não pode exceder 20 (vinte) pontos.

Adicionalmente, podem ser considerados os seguintes pontos a título de orientação:

Básicos: os conhecimentos básicos necessários ao Contador para a realização da Contabilidade de uma empresa – devem ser pontuados pelo resultado da divisão da carga horária por quatro.

Intermediários: conhecimentos necessários para a fundamentação e suporte ao trabalho de auditoria em seus aspectos gerais – devem ser pontuados pelo resultado da divisão da carga horária por dois.

Avançados: conhecimentos necessários para a realização de auditoria em segmentos específicos e cursos voltados para temas de grande complexidade – devem ser pontuados pelo resultado da divisão da carga horária por um.



ANEXO II

DIRETRIZES PARA O REGISTRO DE CAPACITADORAS

I – REQUISITOS PARA REGISTRO DAS CAPACITADORAS E DOS CURSOS

1 – As capacitadoras devem solicitar o seu credenciamento à CEPC-CRC do seu domicílio, a qual encaminhará seu parecer à CEPC-CFC para a decisão.

2 – Os requisitos para o credenciamento da capacitadora e dos seus cursos serão analisados pela CEPC-CRC e submetidos à homologação e à decisão da CEPC-CFC.

2.1 – Serão consideradas capacitadoras natas as instituições de ensino superior reconhecidas pelo MEC e pelas demais indicadas no item 4.6.4 desta Norma.

2.2 – O credenciamento da capacitadora poderá ser concomitante ao credenciamento do curso.

CAPACITADORAS

a) apresentar requerimento, solicitando credenciamento como capacitadora, assinado pelo seu representante legal, declarando que tem pleno conhecimento da Norma que instituiu a Educação Profissional Continuada;

b) apresentar cópia autenticada dos seus atos constitutivos e da última alteração, devidamente registrados, bem como credenciamento no MEC, exceto para universidades federais, estaduais ou municipais;

c) apresentar o histórico, especificando a experiência no âmbito de capacitação, o resumo dos objetivos da capacitação ministrada, os seus programas de trabalho, o tipo e o nível da audiência a que os cursos se destinam.

CURSOS

d) apresentar os programas, as cargas horárias e os cronogramas dos cursos a serem ministrados em cada ano; as características do nível acadêmico e o currículo de seus instrutores, a metodologia de ensino, os recursos de apoio, a bibliografia mínima, os critérios de avaliação, a frequência mínima, sem prejuízo de outras informações, a critério da Comissão de Educação Profissional Continuada do CRC e do CFC;

e) indicar se o curso é externo ou interno, ou seja, se é aberto ao público em geral ou se é restrito ao quadro de profissionais da empresa/entidade;

f) os cursos já credenciados, quando submetidos à reavaliação e desde que preservem as características anteriores e que ainda sejam válidas (programação, carga horária, instrutores) poderão manter a mesma classificação/pontuação que lhes foi atribuída originalmente.

g) de forma análoga, cursos (credenciados) oferecidos por capacitadoras que atuam em âmbito nacional, que preservam as características anteriores (programação, carga horária, instrutores), independentemente do estado em que forem ministrados, poderão manter a classificação/pontuação que lhes foi atribuída.

2.3 – As capacitadoras natas mencionadas no item 4.6.4 necessitam cumprir apenas os requisitos estabelecidos na alínea **d**.

2.4 – As instituições (municipais, estaduais e federais) de ensino superior devem cumprir os requisitos estabelecidos na alínea **d**, com exceção da metodologia de ensino, dos recursos de apoio e da bibliografia mínima na apresentação de cursos de pós-graduação.

2.5 – As demais instituições de ensino superior, na apresentação dos cursos de pós-graduação, com o curso de graduação credenciado no MEC, devem cumprir os requisitos estabelecidos nas alíneas **a**, **b** e **d**, com exceção da metodologia de ensino, dos recursos de apoio e da bibliografia mínima.

3 – Com base nestas informações, a CEPC-CRC efetuará uma avaliação prévia da qualidade da capacitadora e da pontuação dos cursos, enviando o seu parecer à CEPC-CFC para decisão. Se aprovado o credenciamento, o CRC emitirá ofício de aprovação como capacitadora credenciada, com sua denominação ou razão social, com validade em território nacional, o número designado e a vigência da autorização, que lhe permitirá reconhecer as horas válidas para a Educação Profissional Continuada.

3.1 – A divulgação da pontuação atribuída aos eventos está condicionada à prévia análise dos respectivos processos pela CEPC-CFC.

3.2 – A validade do credenciamento da capacitadora é por tempo indeterminado e a validade do credenciamento dos cursos corresponde ao triênio/calendário, desde que mantidas as mesmas características previamente aprovadas.

DOS ATESTADOS EMITIDOS PELAS CAPACITADORAS

4 – As capacitadoras devem emitir aos participantes dos eventos atestados diplomas, certificados ou documento equivalente, contendo, no mínimo, os requisitos estabelecidos no item 5.



5 – Uma vez atendidos aos critérios mínimos de avaliação e frequência, a capacitadora emitirá atestados, contendo, no mínimo, os seguintes requisitos:

- a) nome da capacitadora e número de registro perante a Comissão de Educação Profissional Continuada do CRC;
- b) nome e número de registro no CRC do participante;
- c) nome do expositor e assinatura do diretor ou do representante legal da capacitadora;
- d) nome do curso e datas nas quais foi ministrado;
- e) duração em horas; e
- f) especificação dos pontos válidos e homologados pela CEPC-CFC como Educação Profissional Continuada, observando-se o indicado nas Tabelas de Eventos vigentes, aprovada pela Comissão de Educação Profissional Continuada.

6 – As capacitadoras podem modificar o seu programa de cursos para incluir eventos não-credenciados, devendo apresentar para a CEPC, por escrito, com sessenta dias de antecedência, um programa para cada curso a ser ministrado, que deve conter, no mínimo, as informações nas letras d e e do item 2. O trâmite para as modificações dos programas dos cursos pelas capacitadoras será o mesmo dos cursos iniciais.

7 – As capacitadoras devem enviar, até 15 de janeiro de cada ano, respectivamente, relatórios anuais à CEPC-CRC, em cuja jurisdição desenvolvam atividades nas quais reportarão:

- a) os eventos realizados;
- b) a relação de expositores; e
- c) a relação dos participantes que tenham concluído, satisfatoriamente, os eventos de acordo com o plano aprovado pelo CEPC-CRC.
- d) programação dos cursos do ano vigente, validando os cursos já credenciados.

8 – O CRC manterá à disposição dos interessados a relação atualizada das capacitadoras autorizadas e os respectivos eventos credenciados no Programa de Educação Profissional Continuada (PEPC).

EMPRESAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE CREDENCIADAS COMO CAPACITADORAS

9 – As empresas de auditoria independente que desejarem ter os seus cur-

tos de capacitação interna ou para terceiros reconhecidos por este Programa de Educação Profissional Continuada devem requerer seu credenciamento como capacitadoras, cumprindo o disposto nesta Resolução.

INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR CREDENCIADAS COMO CAPACITADORAS

10 – As instituições de ensino superior que desejarem credenciar cursos de pós-graduação e/ou outros e que possuam curso regular de Ciências Contábeis, e que sejam devidamente reconhecidas pelo MEC, ficam dispensadas da apresentação da documentação indicada na letra c do item 2 deste anexo – Diretrizes para o Registro das Capacitadoras.

DOS CONTROLES DAS CREDENCIADAS COMO CAPACITADORAS

11 – A CEPC-CRC manterá banco de dados com informações sobre o desempenho das capacitadoras, elaborando, anualmente, um relatório a ser enviado à CEPC-CFC até o final de março do ano subsequente.

12 – A CEPC-CRC manterá um processo para cada capacitadora credenciada, que deve conter:

- a) a documentação prevista para o credenciamento da autorização;
- b) cópia do ofício de Credenciamento como Capacitadora Autorizada;
- c) relatório/parecer sobre a avaliação inicial da capacitadora para o credenciamento;
- d) parecer da CEPC-CFC.
- e) programas de cursos a serem ministrados;
- f) modificação dos programas de cursos a serem ministrados;
- g) relatórios anuais dos cursos ministrados;
- h) relatórios emitidos pelo Comitê de Avaliação do Programa de Educação Profissional Continuada (PEPC).
- i) denúncias e investigações especiais;
- j) cartas de observações dirigidas à capacitadora;
- k) correspondências recebidas pela capacitadora em relação aos cursos de Educação Continuada; e
- l) qualquer outro documento relacionado com a capacitadora.



ANEXO III

PROGRAMA DE EDUCAÇÃO PROFISSIONAL CONTINUADA

De acordo com a Resolução CFC nº 1.074/06, Anexo I – Tabela de Pontuação

RELATÓRIO DAS ATIVIDADES					
PERÍODO: 1º/1/..... a 31/12/.....					
I. AQUISIÇÃO DE CONHECIMENTOS					
CURSO/EVENTO	CAPACITADORA	Nº DA CAPACITADORA	DATA OU PERÍODO	CÓDIGO DO CURSO	CRÉDITOS DE PONTOS
II. DOCÊNCIA					
DISCIPLINA	CAPACITADORA / INSTITUIÇÃO DE ENSINO	Nº DA CAPACITADORA	DATA OU PERÍODO	CÓDIGO DO CURSO	CRÉDITOS DE PONTOS
III. ATUAÇÃO COMO PARTICIPANTE (COMISSÕES TÉCNICAS E PROFISSIONAIS)					
COMISSÃO	ENTIDADE	DATA OU PERÍODO	CRÉDITO DE PONTOS		
IV. PRODUÇÃO INTELECTUAL (LIVROS, ARTIGOS E PESQUISAS)					
TÍTULO	FONTE	DATA PUBLICAÇÃO	CRÉDITO DE PONTOS		
TOTAL DE PONTOS					

DECLARO SOB RESPONSABILIDADE QUE SÃO VERDADEIRAS AS INFORMAÇÕES CONTIDAS NESTE DOCUMENTO.

CRC Registro nº

Local: _____ de _____ de 200X

Nome:

Endereço preferencial para comunicação () Com. () Res.:

Rua / Av.: _____ nº _____

Bairro: _____ Cidade: _____ UF: _____ Cep: _____

Telefones () Com. () Res.: _____

Correio eletrônico:

Empresa na qual trabalha:

CRC nº _____ / _____ - _____

Auditor Responsável - CVM Nº _____

Quadro funcional () _____

Inscrito no CNAI. Nº _____

Assinatura

RESOLUÇÃO CFC nº 1.109/07

Dispõe sobre a NBC P 5 – Norma sobre o Exame de Qualificação Técnica para Registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

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

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

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

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

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

RESOLVE:

Art. 1º Dá nova redação à NBC P 5 – Norma sobre o Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, revogando-se as disposições em contrário, especialmente a Resolução CFC n.º 1.077, de 25



de agosto de 2006, publicada no Diário Oficial da União, Seção 1, de 29 de agosto de 2006 e Resolução CFC nº 1.080/06, de 20 de outubro de 2006, publicada no Diário Oficial da União, Seção 1, de 26 de outubro de 2006.

Brasília, 29 de novembro de 2007.

CONTADORA **MARIA CLARA CAVALCANTE BUGARIM**

Presidente

NBC P 5 – NORMA SOBRE O EXAME DE QUALIFICAÇÃO TÉCNICA PARA REGISTRO NO CADASTRO NACIONAL DE AUDITORES INDEPENDENTES (CNAI) DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC)

5.1 – CONCEITUAÇÃO E OBJETIVOS DO EXAME DE QUALIFICAÇÃO TÉCNICA

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

5.1.2 – O Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) é um dos requisitos para a inscrição do contador no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), com vistas à atuação na área da Auditoria Independente.

5.1.3 – Esta Norma aplica-se aos Contadores que pretendem obter sua inscrição no CNAI, desde que comprovem estar, regularmente, registrados em Conselho Regional de Contabilidade.

5.2 – ADMINISTRAÇÃO DO EXAME DE QUALIFICAÇÃO TÉCNICA

5.2.1 – O Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) será administrado por uma Comissão Administradora do Exame (CAE) formada por 5 (cinco) membros efetivos e 5 (cinco) membros suplentes, que sejam Contadores, com comprovada atuação na área de Auditoria Independente de Demonstrações Contábeis, sendo 3 (três) efetivos e 3 (três) suplentes indicados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e 2 (dois) efetivos e 2 (dois) suplentes indicados pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – Ibracon.

5.2.1.1 – A CAE poderá propor à Câmara de Desenvolvimento Profissional a participação como convidados de representantes dos órgãos reguladores nas suas reuniões.



5.2.2 – A nomeação e a posse dos membros da CAE, entre eles o coordenador, serão outorgadas pelo Plenário do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e terão o mandato de 2 (dois) anos, renováveis para mais um mandato consecutivo.

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

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

5.2.5 – A CAE terá as seguintes atribuições:

a) estabelecer as condições, o formato e o conteúdo dos exames e das provas que serão realizadas.

b) dirimir dúvidas a respeito do Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e resolver situações não-previstas nesta Norma, submetendo-as a Vice-presidência de Desenvolvimento Profissional.

c) zelar pela confidencialidade dos exames, pelos seus resultados e por outras informações relacionadas.

d) emitir relatório até 60 (sessenta) dias após a conclusão de cada Exame, a ser encaminhado para o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que o encaminhará à Comissão de Valores Mobiliários (CVM), ao Banco Central do Brasil, a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) ao Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – Ibracon.

e) decidir, em primeira instância administrativa, sobre os recursos apresentados.

5.3 – ESTRUTURA, CONTROLE E APLICAÇÃO DO EXAME DE QUALIFICAÇÃO

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

a) elaborar e coordenar a aplicação do Exame, bem como administrar todas as suas fases.

b) receber e validar as inscrições para o Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

c) divulgar edital contendo todas as informações relativas ao Exame, com a antecedência mínima de 60 (sessenta) dias da realização do mesmo, inclusive o conteúdo programático a ser exigido.

d) emitir e publicar, no Diário Oficial da União, o nome e o registro, no CRC, dos Auditores Independentes aprovados no Exame de Qualificação Técnica, para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), bem como, dos aprovados nos exames para atuação na área regulada pelo BCB e na área regulada pela SUSEP, até 60 (sessenta) dias após a realização dos mesmos.

5.4 – FORMA E CONTEÚDO DO EXAME

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

5.4.2 – Os exames serão realizados nos Estados em que existirem inscritos, em locais a serem divulgados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pelos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs).

5.4.3 – Nas provas dos exames, serão exigidos conhecimentos nas seguintes áreas:

- a) Ética Profissional;
- b) Legislação Profissional;
- c) Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade;
- d) Auditoria Contábil;
- e) Legislação Societária;
- f) Legislação e Normas de Organismos Reguladores do Mercado; e
- g) Língua Portuguesa Aplicada.

5.4.4 – Os Contadores que pretendem atuar em auditoria de instituições reguladas pelo Banco Central do Brasil (BCB) devem ainda se submeter à prova específica sobre:



- a) Legislação Profissional;
- b) Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade;
- c) Auditoria Contábil;
- d) Legislação e Normas emitidas pelo Banco Central do Brasil (BCB);
- e) Conhecimentos de operações da área de instituições reguladas pelo Banco Central do Brasil (BCB);
- f) Contabilidade Bancária;
- g) Língua Portuguesa Aplicada.

5.4.5 – Os Contadores que pretendem atuar em auditoria de instituições reguladas pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) devem ainda se submeter à prova específica sobre:

- a) Legislação Profissional;
- b) Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade;
- c) Auditoria Contábil;
- d) Legislação e Normas emitidas pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP);
- e) Conhecimentos de operações da área de instituições reguladas pela Superintendência de Seguros Privados - SUSEP;
- f) Língua Portuguesa Aplicada.

5.4.6 – O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por intermédio da Câmara de Desenvolvimento Profissional, providenciará a divulgação em seu site dos conteúdos programáticos das respectivas áreas que serão exigidos nas provas, com a antecedência mínima de 60 (sessenta) dias.

5.5 – APROVAÇÃO E PERIODICIDADE DO EXAME

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

5.5.2 – O Exame será aplicado 1 (uma) vez em cada ano, no mês de junho, em data e hora fixados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), no Edital.

5.6 – CERTIDÃO DE APROVAÇÃO

5.6.1 Ocorrendo aprovação no Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emitirá Certidão de Aprovação, com validade de 1 (um) ano para o registro no CNAI.

5.7 – RECURSOS

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

a) a CAE, em primeira instância, a contar do dia seguinte à divulgação do resultado, no Diário Oficial da União;

b) a Câmara de Desenvolvimento Profissional do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em segunda instância, a contar da data da ciência da decisão de primeira instância;

c) em última instância, ao Plenário do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a contar da data da ciência da decisão de segunda instância.

5.8 – IMPEDIMENTOS: PREPARAÇÃO DE CANDIDATOS E PARTICIPAÇÃO NOS EXAMES

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

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



5.8.3 – O descumprimento do disposto no item antecedente caracterizar-se-á infração de natureza ética, sujeitando-se o infrator às penalidades previstas no Código de Ética Profissional do Contabilista.

5.9 – DIVULGAÇÃO DO EXAME DE QUALIFICAÇÃO TÉCNICA

5.9.1 – O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) desenvolverá campanha no sentido de esclarecer e divulgar o Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), sendo de competência dos Conselhos Regionais de Contabilidade o reforço dessa divulgação nas suas jurisdições.

5.10 – QUESTÕES PARA AS PROVAS DO EXAME DE QUALIFICAÇÃO TÉCNICA

5.10.1 – A CAE poderá solicitar, por intermédio da Câmara de Desenvolvimento Profissional, a entidades ou a instituições de renomado reconhecimento técnico, sugestões de questões para a composição do banco de questões a ser utilizado para a elaboração das provas.

5.11 – CRITÉRIOS APLICÁVEIS AOS CONTADORES QUE PRETENDAM ATUAR COMO AUDITORES INDEPENDENTES NAS ENTIDADES SUPERVISIONADAS PELA SUPERINTENDÊNCIA DE SEGUROS PRIVADOS – SUSEP.

5.11.1 – Estar registrado no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e ser aprovado em exame específico para atuação como auditor independente em entidades supervisionadas pela SUSEP.

5.11.2 – Será considerado como certificado o contador que, devidamente registrado no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), comprove haver exercido a atividade de Auditoria Independente de Demonstrações Contábeis de entidade supervisionada pela SUSEP, nos últimos 5 (cinco) anos, por, no mínimo, 3 (três) anos, consecutivos ou não, comprovados mediante a apresentação de cópias autenticadas de pareceres de auditoria acompanhados das demonstrações contábeis auditadas, emitidos e assinados pelo interessado, publicados em jornais, bastando uma publicação para cada ano, mesmo que seja semestral.

5.11.3 – A comprovação de que trata o item 5.11.2 deverá ser requerida pelo interessado, por meio do Conselho Regional de Contabilidade de sua jurisdição, ao Conselho Federal de Contabilidade a quem competirá apreciar e deliberar no prazo de 30 (trinta) dias.

5.11.4 – O contador que comprovar o estabelecido nos itens anteriores terá anotado no seu CNAI sua qualificação para atuação em entidades supervisionadas pela SUSEP.

5.12 – DISPOSIÇÕES FINAIS

5.12.1 – Ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC) caberá adotar as providências necessárias ao atendimento do disposto na presente Norma, competindo ao seu Plenário interpretá-la quando se fizer necessário.



RESOLUÇÃO CFC Nº 1.019/05

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

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

CONSIDERANDO que a NBC P 5, aprovada pela Resolução CFC nº 1.018/05, previu a organização do Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC);

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

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

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

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

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

RESOLVE:

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

Art. 2º Comporão o Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) os Contadores com registro regular na Comissão de Valores Mobiliários (CVM), até

10 de dezembro de 2003, na condição de Responsáveis Técnicos de empresa de auditoria ou como pessoa física, independente de se submeterem ao Exame de Qualificação Técnica.

Art. 3º O Contador que for aprovado no Exame de Qualificação Técnica de que tratam as resoluções do CFC sobre essa matéria, de posse da Certidão de Aprovação, poderá requerer, no prazo de 12 (doze) meses a contar da data de publicação do resultado no Diário Oficial da União, a sua inscrição no Cadastro Nacional dos Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), sendo que, após esse prazo, o Contador dever-se-á submeter a novo Exame de Qualificação Técnica.

Parágrafo único. Para manutenção de seu cadastro, o profissional deverá comprovar sua participação no Programa de Educação Continuada nos termos estabelecidos em resoluções do CFC que tratam dessa matéria.

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

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

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

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

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

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

- a) nome do Auditor por extenso;
- b) número de registro no CNAI;



- c) número do registro no Conselho Regional de Contabilidade;
- d) nacionalidade e naturalidade;
- e) data de nascimento;
- f) número de registro no CPF/MF;
- g) número do RG/RNE;
- h) título e data da diplomação e nome da instituição de ensino expedidora do diploma;
- i) especializações e títulos;
- j) empresa(s) a(s) qual(is) se acha vinculado e o tipo de vínculo, se for o caso; e
- k) dados sobre a comprovação do cumprimento do Programa de Educação Continuada.

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

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

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

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

Brasília, 18 de fevereiro de 2005.

CONTADOR **JOSÉ MARTONIO ALVES COELHO**

Presidente

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE TÉCNICAS

RESOLUÇÃO CFC Nº 820/97

Aprova a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis com alterações e dá outras providências.

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

CONSIDERANDO que a constante evolução e a crescente importância da auditoria exigem atualização e aprimoramento das normas endereçadas à sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou processo dessa realização;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade, em regime de franca, real e aberta cooperação com o Instituto Brasileiro de Contadores, a Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e a Superintendência de Seguros Privados;

CONSIDERANDO que este trabalho de revisão das normas aprovadas em 1991, visando adequá-las às necessidades decorrentes da evolução da atividade do auditor independente, concluiu o projeto que, para observância pelo universo a que se destina, é editado pela instituição legalmente incumbida de fiscalizar o exercício da profissão;

CONSIDERANDO que este trabalho evidencia a capacidade de união, retratando a ação conjunta do Conselho Federal de Contabilidade, do Instituto Brasileiro de Contadores, da Comissão de Valores Mobiliários, do Banco Central do Brasil e da Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, com alterações.



Art. 2º Fica revogada a Resolução CFC nº 700, de 24 de abril de 1991.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

Brasília, 17 de dezembro de 1997.

CONTADOR JOSÉ SERAFIM ABRANTES

Vice-Presidente para Assuntos Operacionais no Exercício da Presidência

NBC T 11 – NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

11.1 – CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS

11.1.1 – Conceituação e Objetivos da Auditoria Independente

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

11.1.1.1.1 – Na ausência de disposições específicas, prevalecem as práticas já consagradas pela Profissão Contábil, formalizadas ou não pelos seus organismos próprios.

11.1.1.2 – Salvo declaração expressa em contrário, consoante do parecer, entende-se que o auditor considera adequadas e suficientes, para o entendimento dos usuários, as informações divulgadas nas demonstrações contábeis, tanto em termos de conteúdo quanto de forma.

11.1.1.3 – O parecer do auditor independente tem por limite os próprios objetivos da auditoria das demonstrações contábeis e não representa, pois, garantia de viabilidade futura da entidade ou algum tipo de atestado de eficácia da administração na gestão dos negócios.

11.1.1.4 – O parecer é de exclusiva responsabilidade de contador registrado no Conselho Regional de Contabilidade, nestas normas denominado auditor.

11.1.2 – Procedimentos de Auditoria

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

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

11.1.2.3 – Os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à



suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelo sistema contábil da entidade, dividindo-se em:

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

11.1.3 – Papéis de Trabalho

O item 11.1.3 e seus subitens foram revogados pela Resolução CFC nº 1.024/05.

11.1.4 – Fraude e Erro

11.1.4.1 – Para os fins destas normas, considera-se:

- a) fraude, o ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis; e
- b) erro, o ato não intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis.

11.1.4.2 – Ao detectar erros relevantes ou fraudes no decorrer dos seus trabalhos, o auditor tem a obrigação de comunicá-los à administração da entidade e sugerir medidas corretivas, informando sobre os possíveis efeitos no seu parecer, caso elas não sejam adotadas.

11.1.4.3 – A responsabilidade primária na prevenção e identificação de fraudes e erros é da administração da entidade, através da implementação e manutenção de adequado sistema contábil e de controle interno. Entretanto, o auditor deve planejar seu trabalho de forma a detectar fraudes e erros que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.

11.2 – NORMAS DE EXECUÇÃO DOS TRABALHOS

11.2.1 – Planejamento da Auditoria

O item 11.2.1 e seus subitens foram revogados pela Resolução CFC nº 1.035/05.

11.2.2 – Relevância

O item 11.2.2 e seus subitens foram revogados pela Resolução CFC nº 981/03.

11.2.3 – Risco de Auditoria

11.2.3.1 – Risco de auditoria é a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre demonstrações contábeis significativamente incorretas.

11.2.3.2 – A análise dos riscos de auditoria deve ser feita na fase de planejamento dos trabalhos, considerando a relevância em dois níveis:

- a) em nível geral, considerando as demonstrações contábeis tomadas no seu conjunto, bem como as atividades, qualidade da administração, avaliação do sistema contábil e de controles internos e situação econômica e financeira da entidade; e
- b) em níveis específicos, relativos ao saldo das contas ou natureza e volume das transações.

11.2.3.3 – Para determinar o risco da auditoria, o auditor deve avaliar o ambiente de controle da entidade, compreendendo:

- a) a função e o envolvimento dos administradores nas atividades da entidade;
- b) a estrutura organizacional e os métodos de administração adotados, especialmente quanto a limites de autoridade e responsabilidade;
- c) as políticas de pessoal e a segregação de funções;
- d) a fixação, pela administração, de normas para inventário, para conciliação de contas, preparação de demonstrações contábeis e demais informes adicionais;
- e) as implantações, as modificações e o acesso aos sistemas de informação computadorizada, bem como acesso a arquivos de dados e possibilidade de inclusão ou exclusão de dados;
- f) o sistema de aprovação e o registro de transações;
- g) as limitações de acesso físico a ativos e registros contábeis e/ou administrativos; e
- h) as comparações e as análises dos resultados financeiros com dados históricos e/ou projetados.

11.2.4 – Supervisão e Controle de Qualidade

O item 11.2.4 e seus subitens foram revogados pela Resolução CFC nº 1.036/05.

11.2.5 – Estudo e Avaliação do Sistema Contábil e de Controles Internos

11.2.5.1 – O sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela en-



tidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional.

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

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

11.2.5.3 – O sistema contábil e de controles internos é de responsabilidade da administração da entidade; porém, o auditor deve efetuar sugestões objetivas para seu aprimoramento, decorrentes de constatações feitas no decorrer do seu trabalho.

11.2.5.4 – A avaliação do sistema contábil e de controles internos pelo auditor deve considerar os seguintes aspectos:

- a) o ambiente de controle existente na entidade; e
- b) os procedimentos de controle adotados pela administração da entidade.

11.2.5.5 – A avaliação do ambiente de controle existente deve considerar:

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

11.2.5.6 – A avaliação dos procedimentos de controle deve considerar:

- a) as normas para a elaboração de demonstrações contábeis e quaisquer outros informes contábeis e administrativos, para fins internos ou externos;
- b) a elaboração, a revisão e a aprovação de conciliações de contas;
- c) a sistemática revisão da exatidão aritmética dos registros;
- d) a adoção de sistemas de informação computadorizados e os controles adotados na sua implantação, alteração, acesso a arquivos e geração de relatórios;

- e) os controles adotados sobre as contas que registram as principais transações da entidade;
- f) o sistema de aprovação e a guarda de documentos;
- g) a comparação de dados internos com fontes externas de informação;
- h) os procedimentos de inspeções físicas periódicas em ativos da entidade;
- i) a limitação do acesso físico a ativos e registros; e
- j) a comparação dos dados realizados com os dados projetados.

11.2.6 – Aplicação dos Procedimentos de Auditoria

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

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

- a) inspeção – exame de registros, documentos e de ativos tangíveis;
- b) observação – acompanhamento de processo ou procedimento quando de sua execução;
- c) investigação e confirmação – obtenção de informações junto a pessoas ou entidades conhecedoras da transação, dentro ou fora da entidade;
- d) cálculo – conferência da exatidão aritmética de documentos comprobatórios, registros e demonstrações contábeis e outras circunstâncias; e
- e) revisão analítica – verificação do comportamento de valores significativos, mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vistas à identificação de situação ou tendências atípicas.

11.2.6.3 – Na aplicação dos testes de observância, o auditor deve verificar a existência, efetividade e continuidade dos controles internos.

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

- a) existência – se o componente patrimonial existe em certa data;
- b) direitos e obrigações – se efetivamente existentes em certa data;
- c) ocorrência – se a transação de fato ocorreu;
- d) abrangência – se todas as transações estão registradas; e
- e) mensuração, apresentação e divulgação – se os itens estão avaliados, di-



vulgados, classificados e descritos de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

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

- a) o objetivo dos procedimentos e o grau de confiabilidade dos resultados alcançáveis;
- b) a natureza da entidade e o conhecimento adquirido nas auditorias anteriores; e
- c) a disponibilidade de informações, sua relevância, confiabilidade e comparabilidade.

11.2.6.6 – Se o auditor, durante a revisão analítica, não obtiver informações objetivas suficientes para dirimir as questões suscitadas, deve efetuar verificações adicionais, aplicando novos procedimentos de auditoria, até alcançar conclusões satisfatórias.

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

- a) confirmar os valores das contas a receber e a pagar, através de comunicação direta com os terceiros envolvidos; e
- b) acompanhar o inventário físico realizado pela entidade, executando os testes de contagem física e procedimentos complementares aplicáveis.

11.2.7 – Documentação da Auditoria

O item 11.2.7 e seus subitens foram revogados pela Resolução CFC nº 1.024/05.

11.2.8 – Continuidade Normal das Atividades da Entidade

O item 11.2.8 e seus subitens foram revogados pela Resolução CFC nº 1.037/05.

11.2.9 – Amostragem

O item 11.2.9 e seus subitens foram revogados pela Resolução CFC nº 1.012/05.

11.2.10 – Processamento Eletrônico de Dados – PED

O item 11.2.10 e seus subitens foram revogados pela Resolução CFC nº 1.029/05.

11.2.11 – Estimativas Contábeis

O item 11.2.11 e seus subitens foram revogados pela Resolução CFC nº 1.038/05.

11.2.12 – Transações com Partes Relacionadas

O item 11.2.12 e seus subitens foram revogados pela Resolução CFC nº 1.039/05.

11.2.13 – Transações e Eventos Subseqüentes

O item 11.2.13 e seus subitens foram revogados pela Resolução CFC nº 1.040/05.

11.2.14 – Carta de Responsabilidade da Administração

O item 11.2.14 e seus subitens foram revogados pela Resolução CFC nº 1.054/05.

11.2.15 – Contingências

O item 11.2.15 e seus subitens foram excluídos pela Resolução CFC nº 1.022/05.

11.3 – NORMAS DO PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

11.3.1 – Generalidades

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

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

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

11.3.1.4 – O parecer deve identificar as demonstrações contábeis sobre as quais o auditor está expressando sua opinião, indicando, outrossim, o nome da entidade, as datas e os períodos a que correspondem.

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

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



11.3.1.7 – A data do parecer deve corresponder ao dia do encerramento dos trabalhos de auditoria na entidade.

11.3.1.8 – O parecer deve expressar, clara e objetivamente, se as demonstrações contábeis auditadas, em todos os aspectos relevantes, na opinião do auditor, estão adequadamente representadas ou não, consoantes as disposições contidas no item 11.1.1.1.

11.3.1.9 – O parecer classifica-se, segundo a natureza da opinião que contém, em:

- a) parecer sem ressalva;
- b) parecer com ressalva;
- c) parecer adverso; e
- d) parecer com abstenção de opinião.

11.3.2 – Parecer Sem Ressalva

11.3.2.1 – O parecer sem ressalva indica que o auditor está convencido de que as demonstrações contábeis foram elaboradas consoante as disposições contidas no item 11.1.1.1, em todos os aspectos relevantes.

11.3.2.2 – O parecer sem ressalva implica a afirmação de que, tendo havido alterações na observância das disposições contidas no item 11.1.1.1, elas tiveram seus efeitos avaliados e aceitos e estão devidamente revelados nas demonstrações contábeis.

11.3.2.3 – O parecer sem ressalva deve obedecer ao seguinte modelo:

MODELO

PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

DESTINATÁRIO

(1) Examinamos os balanços patrimoniais da Empresa ABC, levantados em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

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

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

Ao número 3 do modelo de parecer referido no item 11.3.2.3, foi dada nova redação pela Resolução CFC n° 953/03.

Local e data

Assinatura

Nome do auditor-responsável técnico
Contador – N.º de registro no CRC

Nome da empresa de auditoria
N.º de registro cadastral no CRC



11.3.3 – Circunstâncias que Impedem a Emissão do Parecer sem Ressalva

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

- a) discordância com a administração da entidade a respeito do conteúdo e/ou forma de apresentação das demonstrações contábeis; ou
- b) limitação na extensão do seu trabalho.

11.3.3.2 – A discordância com a administração da entidade a respeito do conteúdo e forma de apresentação das demonstrações contábeis deve conduzir à opinião com ressalva ou à opinião adversa, com os esclarecimentos que permitam a correta interpretação dessas demonstrações.

11.3.3.3 – A limitação na extensão do trabalho deve conduzir à opinião com ressalva ou à abstenção de opinião.

11.3.3.4 – Na auditoria independente das demonstrações contábeis das entidades, públicas ou privadas, sujeitas à regulamentação específica quanto à adoção de normas contábeis próprias ao segmento econômico, quando elas forem significativamente conflitantes com as disposições contidas no item 11.1.1.1, o auditor deve emitir parecer com ressalva.

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

11.3.4 – Parecer com Ressalva

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

11.3.4.2 – O parecer com ressalva deve obedecer ao modelo do parecer sem ressalva, com a utilização das expressões “exceto por”, “exceto quanto” ou “com exceção de”, referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva.

11.3.5 – Parecer Adverso

11.3.5.1 – No parecer adverso, o auditor emite opinião de que as demonstrações contábeis não estão adequadamente representadas, nas datas e períodos indicados, de acordo com as disposições contidas no item 11.1.1.1.

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

11.3.6 – Parecer com Abstenção de Opinião

11.3.6.1 – O parecer com a abstenção de opinião é aquele em que o auditor deixa de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la.

11.3.6.2 – A abstenção de opinião em relação às demonstrações contábeis tomadas em conjunto não elimina a responsabilidade do auditor de mencionar, no parecer, qualquer desvio relevante que possa influenciar a decisão do usuário dessas demonstrações.

11.3.7 – Incerteza

11.3.7.1 – Quando ocorrer incerteza em relação a fato relevante, cujo desfecho poderá afetar significativamente a posição patrimonial e financeira da entidade, bem como o resultado das suas operações, o auditor deve adicionar um parágrafo de ênfase em seu parecer, após o parágrafo de opinião, fazendo referência à nota explicativa da administração, que deve descrever, de forma mais extensa, a natureza e, quando possível, o efeito da incerteza.

11.3.7.2 – Na hipótese do emprego de parágrafo de ênfase, o parecer permanece na condição de parecer sem ressalva.

11.3.7.3 – Se o auditor concluir que a matéria envolvendo incerteza relevante não está adequadamente divulgada nas demonstrações contábeis, de acordo com as disposições contidas no item 11.1.1.1, o seu parecer deve conter ressalva ou opinião adversa, pela omissão ou inadequação da divulgação.



11.3.8 – Informações relevantes nas Demonstrações Contábeis

11.3.8.1 – O auditor deve incluir no seu parecer informações consideradas relevantes para a adequada interpretação das demonstrações contábeis, ainda que divulgadas pela entidade.

11.3.9 – Parecer quando Demonstrações Contábeis de Controladas e/ou Coligadas são auditadas por outros auditores

11.3.9.1 – O auditor deve assegurar-se de que as demonstrações contábeis relevantes, das controladas e/ou coligadas, utilizadas para fins de consolidação ou contabilização dos investimentos pelo valor do patrimônio líquido na controladora e/ou investidora, estão de acordo com as disposições contidas no item 11.1.1.1.

11.3.9.2 – Quando houver participação de outros auditores independentes no exame das demonstrações contábeis relevantes, das controladas e/ou coligadas, o auditor da controladora e/ou investidora deve destacar esse fato no seu parecer.

11.3.9.3 – Nessas circunstâncias, o auditor da controladora e/ou investidora deve expressar sua opinião sobre as demonstrações contábeis como um todo, baseando-se exclusivamente no parecer de outro auditor com respeito às demonstrações contábeis de controladas e/ou coligadas. Esse fato deve ser destacado no parecer, indicando os valores envolvidos.

11.3.10 – Parecer sobre Demonstrações Contábeis Condensadas

11.3.10.1 – O auditor poderá expressar opinião sobre demonstrações contábeis apresentadas de forma condensada, desde que tenha emitido opinião sobre as demonstrações contábeis originais.

11.3.10.2 – O parecer sobre as demonstrações contábeis condensadas deve indicar que elas estão preparadas segundo os critérios utilizados originalmente, e que o perfeito entendimento da posição da entidade depende da leitura das demonstrações contábeis originais.

11.3.10.3 – Toda a informação importante, relacionada com ressalva, parecer adverso, parecer com abstenção de opinião e/ou ênfase, constante do parecer do auditor sobre as demonstrações contábeis originais, deve estar incluída no parecer sobre as demonstrações contábeis condensadas.

11.3.11 – Demonstrações Contábeis não-auditadas

11.3.11.1 – Sempre que o nome do auditor estiver, de alguma forma, associado com demonstrações ou informações contábeis que ele não auditou, estas devem ser claramente identificadas como “não-auditadas”, em cada folha do conjunto.

11.3.11.2 – Havendo emissão de relatório, este deve conter a indicação de que o auditor não está expressando sua opinião sobre as referidas demonstrações contábeis.



RESOLUÇÃO CFC Nº 1.024/05

Aprova a NBC T 11.3 – Papéis de Trabalho e Documentação da Auditoria.

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil, que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO a constante evolução e a crescente importância da auditoria, que exige atualização e aprimoramento das normas endereçadas a sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou o processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Estudo para Auditoria instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, em conjunto com o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, atendendo ao que está disposto no Art. 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, que recebeu nova redação pela Resolução CFC nº 980, de 24 de outubro de 2003, elaborou a NBC T 11.3 – Papéis de Trabalho e Documentação da Auditoria;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil (Bacen), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 11.3 – Papéis de Trabalho e Documentação da Auditoria.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, quando ficarão revogados os itens 11.1.3 e 11.2.7 da NBC T 11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, publicada no DOU em 21 de janeiro de 1998, seção 1, páginas 47 a 49 e a Resolução CFC nº 828, de 11 de dezembro de 1998, que aprovou a NBC T 11 - IT 2 - Papéis de Trabalho e Documentação de Auditoria, publicada no DOU em 15 de dezembro de 1998, seção 1, páginas 82 e 83.

Brasília, 15 de abril de 2005.

CONTADOR ANTÔNIO CARLOS DÓRO

Vice-presidente de Administração no exercício da Presidência



NBC T 11 – NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

NBC T 11.3 – PAPÉIS DE TRABALHO E DOCUMENTAÇÃO DA AUDITORIA

11.3.1 – CONSIDERAÇÕES GERAIS

11.3.1.1 – Esta norma estabelece procedimentos e critérios relativos à documentação mínima obrigatória a ser gerada na realização dos trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis.

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

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

11.3.1.4 – Os papéis de trabalho destinam-se a:

- a) ajudar, pela análise dos documentos de auditorias anteriores ou pelos coligidos quando da contratação de uma primeira auditoria, no planejamento e na execução da auditoria;
- b) facilitar a revisão do trabalho de auditoria; e
- c) registrar as evidências do trabalho executado, para fundamentar o parecer do auditor independente.

11.3.2 – FORMA E CONTEÚDO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

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

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

11.3.2.3 – A forma e o conteúdo dos papéis de trabalho podem ser afetados por questões como:

- a) natureza do trabalho;
- b) natureza e complexidade da atividade da entidade;
- c) natureza e condição dos sistemas contábeis e de controle interno da entidade;
- d) direção, supervisão e revisão do trabalho executado pela equipe técnica;
- e) metodologia e tecnologia utilizadas no curso dos trabalhos.

11.3.2.4 – Os papéis de trabalho são elaborados, estruturados e organizados para atender às circunstâncias do trabalho e satisfazer às necessidades do auditor para cada auditoria.

11.3.2.5 – Os papéis de trabalho padronizados podem melhorar a eficácia dos trabalhos, e sua utilização facilita a delegação de tarefas, proporcionando meio adicional de controle de qualidade. Entre os papéis de trabalho padronizados, encontram-se, além de outros: listas de verificação de procedimentos, cartas de confirmação de saldos, termos de inspeções físicas de caixa, de estoques e de outros ativos.

11.3.2.6 – O auditor pode usar quaisquer documentos e demonstrações preparados ou fornecidos pela entidade, desde que avalie sua consistência e se satisfaça com sua forma e conteúdo.

11.3.2.7 – Os papéis de trabalho, além de outros mais específicos, incluem:

- a) informações sobre a estrutura organizacional e legal da entidade;
- b) cópias ou excertos de documentos legais, contratos e atas;
- c) informações sobre o setor de atividades, ambiente econômico e legal em que a entidade opera;
- d) evidências do processo de planejamento, incluindo programas de auditoria e quaisquer mudanças nesses programas;



- e) evidências do entendimento, por parte do auditor, do sistema contábil e do controle interno, e sua concordância quanto à eficácia e adequação;
- f) evidências de avaliação dos riscos de auditoria;
- g) evidências de avaliação e conclusões do auditor e revisão sobre o trabalho da auditoria interna;
- h) análises de transações, movimentação e saldos de contas;
- i) análises de tendências, coeficientes, quocientes, índices e outros indicadores significativos;
- j) registro da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria e seus resultados;
- k) evidências de que o trabalho executado pela equipe técnica foi supervisionado e revisado;
- l) indicação de quem executou e revisou os procedimentos de auditoria e de quando o fez;
- m) detalhes dos procedimentos relativos às demonstrações contábeis auditadas por outro auditor;
- n) cópias de comunicações com outros auditores, peritos, especialistas e terceiros;
- o) cópias de comunicações à administração da entidade, e suas respostas, em relação aos trabalhos, às condições de contratação e às deficiências constatadas, inclusive no controle interno;
- p) cartas de responsabilidade da administração;
- q) conclusões do auditor acerca de aspectos significativos, incluindo o modo como foram resolvidas ou tratadas questões não-usuais;
- r) cópias das demonstrações contábeis, assinadas pela administração da entidade e pelo contabilista responsável, e do parecer e dos relatórios do auditor.

11.3.2.8 – No caso de auditorias realizadas em vários períodos consecutivos, alguns papéis de trabalho, desde que sejam atualizados, podem ser reutilizados, diferentemente daqueles que contêm informações sobre a auditoria de um único período.

11.3.3 – CONFIDENCIALIDADE, CUSTÓDIA E PROPRIEDADE DOS PAPÉIS DE TRABALHO

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

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

11.3.3.3 – Os papéis de trabalho são de propriedade exclusiva do auditor. Partes ou excertos destes podem, a critério do auditor, ser postos à disposição da entidade.

11.3.3.4 Os papéis de trabalho quando solicitados por terceiros somente podem ser disponibilizados após autorização formal da entidade auditada, de acordo com a NBC P 1.6.

11.3.4 – DAS SANÇÕES

11.3.4.1 – A inobservância desta norma constitui infração disciplinar, sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c”, “d” e “e” do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.



RESOLUÇÃO CFC Nº 1.035/05

Aprova a NBC T 11.4 – Planejamento da Auditoria

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e as suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil, que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observados quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO a constante evolução e a crescente importância da auditoria, que exige atualização e aprimoramento das normas endereçadas a sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou o processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Estudo para Auditoria instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, em conjunto com o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, atendendo ao que está disposto no **Art. 3º** da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, que recebeu nova redação pela Resolução CFC nº 980, de 24 de outubro de 2003, elaborou a NBC T 11.4 – Planejamento da Auditoria;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil (BCB), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 11.4 – Planejamento da Auditoria.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 2006, revogando as disposições em contrário, em especial o item 11.2.1 – Planejamento da Auditoria da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução CFC nº 820/97, publicada no DOU em 21 de janeiro de 1998, Seção 1, páginas 47 a 49 e a NBC T 11 – IT 7 – Planejamento da Auditoria, aprovada pela Resolução CFC nº 936/02, publicada no DOU em 11 de junho de 2002, Seção 1, páginas 379 a 381.

Brasília, 26 de agosto de 2005.

CONTADOR JOSÉ MARTONIO ALVES COELHO

Presidente



NBC T 11 – NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

NBC T 11.4 – PLANEJAMENTO DA AUDITORIA

11.4.1 – CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS

11.4.1.1 – Esta norma estabelece procedimentos e critérios para a elaboração do planejamento de auditoria.

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

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

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

a) o conhecimento detalhado das práticas contábeis adotadas pela entidade e as alterações procedidas em relação ao exercício anterior;

b) o conhecimento detalhado do sistema contábil e de controles internos da entidade e seu grau de confiabilidade;

c) os riscos de auditoria e identificação das áreas importantes da entidade, quer pelo volume de transações, quer pela complexidade de suas atividades;

d) a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;

e) a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas;

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

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

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

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

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

11.4.1.7 – O planejamento da auditoria, quando incluir a designação de equipe técnica, deve prever a orientação e a supervisão do auditor, que assumirá total responsabilidade pelos trabalhos executados.

11.4.1.8 – A utilização de equipe técnica deve ser prevista de maneira a fornecer razoável segurança de que o trabalho venha a ser executado por pessoa com capacitação profissional, independência e treinamentos requeridos nas circunstâncias.

11.4.1.9 – O planejamento e os programas de trabalho devem ser revisados e atualizados sempre que novos fatos o recomendarem.

11.4.1.10 – Quando for realizada uma auditoria, pela primeira vez, na entidade, ou quando as Demonstrações Contábeis do exercício anterior tenham sido examinadas por outro auditor, o planejamento deve contemplar, também, os seguintes procedimentos:

a) obtenção de evidências suficientes de que os saldos de abertura do exercício não contenham representações errôneas ou inconsistentes que, de alguma maneira, distorçam as Demonstrações Contábeis do exercício atual;

b) exame da adequação dos saldos de encerramento do exercício anterior com os saldos de abertura do exercício atual;

c) verificação se as práticas contábeis adotadas no atual exercício são uniformes com as adotadas no exercício anterior;

d) identificação de fatos relevantes que possam afetar as atividades da entidade e sua situação patrimonial e financeira; e

e) identificação de relevantes eventos subseqüentes ao exercício anterior, revelados ou não-revelados.

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

11.4.1.12 – O Planejamento da Auditoria é, muitas vezes, denominado Plano de Auditoria, ou Programa de Auditoria, conceitos que, nesta norma, são considerados partes do Planejamento da Auditoria.

11.4.1.13 – As informações obtidas quando da avaliação dos serviços, conforme previsto nas Normas Profissionais de Auditor Independente aprovadas pelo



Conselho Federal de Contabilidade, devem servir de base, também, para a elaboração do Planejamento da Auditoria, sendo esta uma etapa subsequente àquela.

11.4.1.14 – O auditor independente deve ter em conta que o Planejamento da Auditoria é um processo que se inicia na fase de avaliação para a contratação dos serviços. Nesta etapa, devem ser levantadas as informações necessárias para conhecer o tipo de atividade da entidade, a sua complexidade, a legislação aplicável, os relatórios, o parecer e os outros informes a serem emitidos, para, assim, determinar a natureza do trabalho a ser executado. A conclusão do Planejamento da Auditoria só se dá quando o auditor independente completar os trabalhos preliminares, com o atendimento dos objetivos do item 11.4.2.

11.4.1.15 – As informações obtidas, preliminarmente, para fins de elaboração da proposta de serviços, juntamente com as levantadas para fins do Planejamento da Auditoria, devem compor a documentação comprobatória de que o auditor executou estas etapas de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

11.4.1.16 – Muitas informações que compõem o planejamento definitivo para determinado período são confirmadas durante os trabalhos de campo, o que implica a necessidade de o auditor independente revisá-lo e ajustá-lo à medida que for executando os trabalhos.

11.4.1.17 – O programa de auditoria deve ser preparado por escrito ou por outro meio de registro, para facilitar o entendimento dos procedimentos de auditoria a serem adotados e propiciar uma orientação mais adequada para a divisão do trabalho.

11.4.1.18 – O detalhamento dos procedimentos de auditoria a serem adotados deve esclarecer o que o auditor necessita examinar com base no sistema contábil e de controles internos da entidade auditada.

11.4.1.19 – No programa de auditoria, devem ficar claras as diversas épocas para a aplicação dos procedimentos e a extensão com que os exames serão efetuados.

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

11.4.2 – OBJETIVOS

11.4.2.1 – Os principais objetivos do Planejamento da Auditoria são:

a) obter conhecimento das atividades da entidade, para identificar eventos e

transações relevantes que afetem as Demonstrações Contábeis;

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

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

d) identificar os problemas potenciais da entidade;

e) identificar a legislação aplicável à entidade;

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

g) definir a forma de divisão das tarefas entre os membros da equipe de trabalho, quando houver;

h) facilitar a supervisão dos serviços executados, especialmente quando forem realizados por uma equipe de profissionais;

i) propiciar a coordenação do trabalho a ser efetuado por outros auditores independentes e especialistas;

j) buscar a coordenação do trabalho a ser efetuado por auditores internos;

k) identificar os prazos para entrega de relatórios, pareceres e outros informes decorrentes do trabalho contratado com a entidade.

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

11.4.3 – INFORMAÇÕES E CONDIÇÕES PARA ELABORAR O PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

11.4.3.1 – Nos itens a seguir, destacam-se os aspectos a serem considerados no Planejamento da Auditoria. Tais elementos não excluem outros que se revelarem necessários, conforme o tipo de atividade da entidade, seu tamanho, qualidade de seu sistema contábil e de controles internos e a competência de sua administração.

Conhecimento das atividades da entidade

11.4.3.2 – O planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento das atividades, os fatores econômicos, a legislação aplicável, as práticas operacionais da entidade e o nível geral de competência de sua administração.



Fatores econômicos

11.4.3.3 – Para o auditor independente completar o conhecimento do negócio da entidade a ser auditada, deve avaliar os fatores econômicos desta, abrangendo:

- a) o nível geral da atividade econômica na área de atuação da entidade e fatores que podem influenciar seu desempenho, tais como níveis de inflação, crescimento, recessão, deflação, desemprego, situação política, entre outros;
- b) as taxas de juros e as condições de financiamento;
- c) as políticas governamentais, tais como monetária, fiscal, cambial e tarifas para importação e exportação; e
- d) o controle sobre capitais externos.

11.4.3.4 – A análise preliminar desses fatores é a base para identificar riscos que possam afetar a continuidade operacional da entidade, a existência de contingências fiscais, legais, trabalhistas, previdenciárias, comerciais, ambientais, obsolescência de estoques e imobilizações e outros aspectos do negócio com impacto potencial nas Demonstrações Contábeis.

11.4.3.5 – É recomendável que tais circunstâncias, se constatadas, sejam discutidas, previamente, entre o auditor independente e a administração da entidade a ser auditada.

Legislação aplicável

11.4.3.6 – O conhecimento prévio da legislação que afeta a entidade a ser auditada é fundamental para a avaliação, pelo auditor, dos impactos que a inobservância das normas pertinentes pode ter nas Demonstrações Contábeis. Neste sentido, o auditor deve considerar os seguintes aspectos:

- a) os impostos, as taxas e as contribuições a que a entidade está sujeita;
- b) as contribuições sociais a que a entidade está sujeita;
- c) a regulamentação própria do setor de atividade; e
- d) as informações que a entidade deve fornecer a terceiros em função de suas atividades, como, por exemplo, bancos, companhias abertas, seguradoras, fundos de pensão, etc.

Práticas operacionais da entidade

11.4.3.7 – Uma entidade tem sua dinâmica nas transações regulares que se

propõe no seu objeto social. Dentro do conceito de continuidade, devem ser considerados, entre outros, os seguintes aspectos da entidade:

- a) a natureza das atividades e o tipo de operações que ela realiza;
- b) a localização das instalações e o grau de integração entre elas;
- c) os produtos que fabrica, comercializa, ou os serviços que executa;
- d) os mercados de atuação e sua participação neles;
- e) sistemas de controle interno das principais atividades: vendas, compras, produção, pessoal, estocagem, tesouraria, etc.;
- f) as margens de resultado operacional bruto, de contribuição e de resultado líquido;
- g) as políticas de vendas e marketing, compras, estocagem, produção, manutenção e conservação de bens e de recursos humanos;
- h) as políticas de importação e exportação e de formação de preços, as tendências, a qualidade dos produtos e a garantia dos produtos pós-venda;
- i) a identificação de clientes e fornecedores estratégicos ou importantes e a forma de relacionamento com eles;
- j) as modalidades de inventários;
- k) as franquias, licenças, marcas e patentes;
- l) a pesquisa e o desenvolvimento de novos produtos ou serviços;
- m) os sistemas de informações sobre as operações;
- n) o uso de manuais operacionais;
- o) o grau de interferência da administração e dos controladores nas operações da entidade;
- p) os controles gerenciais.

11.4.3.8 – O conhecimento das atividades da entidade e as suas características operacionais são fundamentais para a identificação dos riscos da auditoria.

Competência da administração

11.4.3.9 – Uma entidade é gerida por uma administração, que tem a responsabilidade pelo registro, controle, análise e aprovação das transações. O conhecimento da competência da administração é fundamental para que o auditor tenha uma percepção razoável da organização da entidade e dos reflexos que uma gestão não-confiável pode determinar nas Demonstrações Contábeis. Para isso, tem de considerar itens como os que seguem:

- a) a estrutura corporativa e o grau de relacionamento com os controladores;



- b) as formas de relacionamento com partes relacionadas;
- c) as formas de eleições e designações da administração;
- d) a composição e a propriedade do capital social e suas modificações em relação ao exercício anterior;
- e) a estrutura organizacional, os limites de alçada e as definições de linhas de responsabilidade;
- f) os objetivos e o plano estratégico da administração;
- g) as aquisições, as fusões, as incorporações ou as cisões efetuadas no período, ou os efeitos decorrentes dessas operações realizadas em períodos anteriores, e suas influências na administração;
- h) a independência da administração para a tomada de decisões;
- i) a frequência das reuniões da administração e o grau de decisões tomadas.

Práticas contábeis adotadas

11.4.3.10 – O Planejamento de Auditoria deve abranger o conhecimento detalhado das práticas contábeis adotadas pela entidade, para propiciar uma adequada avaliação da consistência das Demonstrações Contábeis, considerando os seus efeitos sobre o programa de auditoria em face das novas normas de Contabilidade que passarem a ser aplicáveis à entidade.

11.4.3.11 – A alteração das práticas contábeis pode determinar modificações na comparabilidade das Demonstrações Contábeis. Daí a necessidade de:

- a) comparar as práticas contábeis adotadas no exercício com as adotadas no exercício anterior;
- b) dimensionar seus efeitos na posição patrimonial e financeira e no resultado da entidade.

Sistema contábil e de controle interno

11.4.3.12 – O conhecimento do sistema contábil e de controles internos é fundamental para o Planejamento da Auditoria e necessário para determinar a natureza, a extensão e a oportunidade dos procedimentos de auditoria, devendo o auditor:

- a) ter conhecimento do sistema de contabilidade adotado pela entidade e de sua integração com os sistemas de controles internos;
- b) avaliar o grau de confiabilidade das informações geradas pelo sistema contábil, sua tempestividade e sua utilização pela administração; e

c) avaliar o grau de confiabilidade dos controles internos adotados pela entidade, mediante a aplicação de provas de procedimentos de controle, dentro da abrangência definida na NBC T 11.9.

Áreas importantes da entidade

11.4.3.13 – A identificação das áreas importantes depende do tipo de negócio da entidade. Uma indústria difere de uma entidade que atua somente no comércio ou daquelas que atuam nas atividades rurais, de mineração ou de serviços.

11.4.3.14 – Existem muitos tipos de entidades industriais, comerciais e de serviços, dos mais variados portes e atuando em diferentes mercados. Portanto, o auditor independente deve iniciar pela análise da natureza do negócio da entidade e, a partir daí, definir um tipo de planejamento para o trabalho de auditoria.

11.4.3.15 – O conhecimento do negócio passa pela identificação da espécie de produtos e serviços, mercado de atuação, tipo e perfil dos clientes e fornecedores, formas de comercialização, nível de dependência da entidade em relação a clientes e fornecedores, níveis de custos de pessoal, impostos, matéria-prima, financeiros e outros no custo total da entidade.

11.4.3.16 – A identificação das áreas importantes de uma entidade deve abranger o que se segue:

a) verificação dos casos em que elas têm efeitos relevantes sobre as transações da entidade e se refletem nas Demonstrações Contábeis;

b) a localização das unidades operacionais em que a entidade realiza suas transações;

c) a estrutura de recursos humanos, a política de pessoal adotada, a existência de fundo de pensão, os compromissos com sindicatos, os níveis salariais e os tipos de benefícios indiretos;

d) a identificação de clientes importantes, a participação no mercado, as políticas de preços, as margens de lucro, a qualidade e a reputação dos produtos e serviços, as estratégias mercadológicas, garantia dos produtos e outros fatores comerciais;

e) a identificação de fornecedores importantes de bens e serviços, a avaliação da qualidade dos produtos e serviços, as garantias de entrega, os contratos de longo prazo, as importações, formas de pagamento e os métodos de entrega dos produtos;

f) os inventários, com identificação de locais, quantidades, tipos de armazenamento, pessoal envolvido e outros fatores;

g) as franquias, as licenças, as marcas e as patentes quanto a contratos e registros existentes;



- h) os investimentos em pesquisa e desenvolvimento;
- i) os ativos, os passivos e as transações em moeda estrangeira;
- j) a legislação, as normas e os regulamentos que afetam a entidade;
- k) a estrutura do passivo e os níveis de endividamento;
- l) a qualidade e a consistência dos níveis de informação gerencial para a tomada de decisões;
- m) os índices e as estatísticas de desempenho físico e financeiro;
- n) a análise da tendência da entidade.

Volume de transações

11.4.3.17 – A avaliação do volume de transações deve ser feita para que o auditor independente tenha:

- a) o conhecimento e o dimensionamento mais adequados dos testes a serem aplicados e dos períodos em que tais volumes são mais significativos;
- b) a identificação de como as normas internas são seguidas, as suas diversas fases, as pessoas envolvidas e os controles internos adotados sobre elas; e
- c) a definição das amostras a serem selecionadas e a noção da existência de um grande volume de transações de pequeno valor ou de um volume pequeno de transações, mas com valor individual significativo.

Complexidade das transações

11.4.3.18 A complexidade das transações de uma entidade é fator determinante do grau de dificuldade que o auditor independente pode encontrar para realizar seu trabalho. Desse modo, deve levar em conta que:

- a) a complexidade das transações de uma entidade pode significar a necessidade de planejar a execução dos trabalhos com profissionais mais experientes ou de haver uma supervisão mais direta durante sua realização;
- b) as operações complexas podem ser passíveis de erro e fraude, com maior frequência, se não possuírem controles que atendam às exigências e riscos das operações;
- c) as transações complexas podem determinar um ciclo mais longo para a realização do negócio e margens de lucros não-uniformes para um mesmo tipo de operação, visto existir, muitas vezes, o fator oportunidade;
- d) uma entidade com operações complexas exige maior grau de especialização e experiência da administração.

Entidades associadas, filiais e partes relacionadas

11.4.3.19 – Para definir a abrangência de seu trabalho, o auditor independente deve considerar, no seu planejamento, a existência de entidades controladas, coligadas, filiais e unidades operacionais. Para tanto, é necessário:

a) definir se os exames são extensivos às partes relacionadas, como controladas e coligadas, e se abrangem as filiais e as unidades operacionais da entidade;

b) definir a natureza, a extensão e a oportunidade dos procedimentos de auditoria a serem adotados em relação às partes relacionadas, podendo ocorrer, inclusive, a necessidade de elaboração de um programa de auditoria específico, porém, coordenado com o planejamento global para o grupo de entidades;

c) entender a natureza das operações com as partes relacionadas e seu impacto nas Demonstrações Contábeis;

d) ter em conta que situação semelhante pode ocorrer com o planejamento nas filiais e unidades operacionais, pois estas podem ter, além das atividades próprias, outras decorrentes de uma política de descentralização determinada pela matriz. Cabe observar que, em muitas entidades, as unidades operacionais têm muita autonomia, como se fossem outras entidades, cabendo ao auditor independente avaliar esses aspectos para definir um planejamento adequado.

Trabalho de outros auditores independentes, especialistas e auditores internos

11.4.3.20 O planejamento deve considerar a participação de auditores internos e de especialistas na execução do trabalho na entidade auditada, e a possibilidade de as controladas e coligadas serem examinadas por outros auditores independentes. Nestas circunstâncias, o auditor independente deve levar em conta as seguintes questões:

a) a necessidade do uso do trabalho de outros auditores ocorre quando estes realizam trabalhos para partes relacionadas, em especial quando os investimentos da entidade são relevantes, ou se faz necessário consolidar as Demonstrações Contábeis. No planejamento de auditoria, este aspecto é muito importante, pois deve haver uma coordenação entre os auditores independentes, de forma que sejam cumpridos as normas profissionais e os prazos estabelecidos com as entidades auditadas;

b) dependendo das circunstâncias, pode ocorrer a necessidade de revisão dos papéis de trabalho do outro auditor independente;



c) quando o auditor de uma entidade investidora não examinar as Demonstrações Contábeis das entidades investidas e se os ativos destas representam parte relevante dos ativos totais daquela, deve considerar se pode assumir a incumbência;

d) o uso do trabalho dos auditores internos deve ser avaliado quando da contratação dos serviços, e, ao elaborar o seu planejamento, o auditor independente deve ter noção clara do envolvimento com a auditoria interna da entidade a ser auditada, do nível de coordenação e colaboração a ser adotado e do tipo de trabalho que a auditoria interna vai realizar como suporte ao auditor independente; e

e) o uso de especialistas permite duas situações: a primeira, quando o profissional é contratado pelo auditor independente, respondendo este pelo trabalho efetuado por aquele. Nesta circunstância, o planejamento dos trabalhos é facilitado, já que existe maior entrosamento e vinculação entre o especialista e o auditor independente. A segunda ocorre quando o especialista é contratado pela entidade a ser auditada, sem vínculo empregatício, para executar serviços que tenham efeitos relevantes nas Demonstrações Contábeis.

Natureza, conteúdo e oportunidade dos pareceres e relatórios

11.4.3.21 – Quando da contratação dos serviços de auditoria, o auditor independente deve identificar com a administração da entidade os pareceres e os relatórios a serem por ele emitidos, os prazos para sua apresentação e os conteúdos dos relatórios.

11.4.3.22 – Os relatórios e os pareceres a serem emitidos devem obedecer aos prazos, previamente, estabelecidos.

Exigências e prazos estabelecidos por órgãos reguladores

11.4.3.23 – Muitas atividades têm normas estabelecidas por órgãos reguladores, que têm de ser cumpridas pela entidade. O auditor deve verificar o nível de cumprimento dessas normas e, também, emitir relatórios específicos sobre elas. Assim, ao efetuar o seu planejamento, o auditor independente deve considerar as seguintes situações:

a) determinadas atividades estão sujeitas ao controle e à regulamentação por organismos oficiais, como as áreas de mercado de capitais, mercado financeiro, mercado segurador e outras. As entidades que exercem atividades reguladas por

estes organismos têm de submeter-se às exigências por eles estabelecidas, que, muitas vezes, fixam prazos para a entrega de documentações contábeis, relatórios e pareceres de auditor independente e informações periódicas sobre dados contábeis, financeiros, econômicos e físicos, visando a informar terceiros interessados sobre o desempenho da entidade. O auditor independente, ao executar seu planejamento, deve observar o enquadramento da entidade auditada em tais exigências, de modo que cumpra as responsabilidades com ela assumidas;

b) a identificação de tais exigências também deve ser feita quando da avaliação dos trabalhos a serem oferecidos à entidade auditada, conforme estabelece a NBC P 1 - Normas Profissionais de Auditor Independente;

c) o auditor deve estar, suficientemente, esclarecido quanto às penalidades a que está sujeito pelo não-cumprimento de prazos para a entrega dos trabalhos sob sua responsabilidade; e

d) sempre que a entidade auditada estabelecer limitações para que o auditor possa cumprir os prazos a que estiver sujeito por força de compromissos contratuais, deve formalizar tais circunstâncias à administração, destacando os efeitos pecuniários respectivos.

11.4.4 – CONTEÚDO DO PLANEJAMENTO

Cronograma

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

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

Procedimentos de auditoria

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



Relevância e planejamento

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

Riscos de auditoria

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

Pessoal designado

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

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

Épocas oportunas dos trabalhos

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

- a) o conteúdo da proposta de trabalho aprovada pela entidade;
- b) a existência de épocas cíclicas nos negócios da entidade;
- c) as épocas em que a presença física do auditor é recomendável para efetuar avaliações sobre as transações da entidade;
- d) as épocas adequadas para a inspeção física dos estoques e de outros ativos;
- e) o momento adequado para solicitar confirmações de saldos e informações de terceiros, como advogados, por exemplo;
- f) a necessidade de cumprimento de prazos fixados pela própria administração da entidade ou por órgãos reguladores;
- g) fatores econômicos que afetem a entidade, tais como avaliação de efeitos de

mudanças de política econômica pelo governo ou aprovação de legislação ou normas regulamentadoras que influenciem de forma significativa os negócios da entidade;

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

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

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

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

Supervisão e revisão

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

Indagações à administração para concluir o planejamento

11.4.4.11 – Embora a proposta de trabalho de auditoria elaborada pelo auditor independente e aceita pela administração da entidade a ser auditada forneça base para o processo de preparação do planejamento da auditoria, deve ser discutida com a administração da entidade, para confirmar as informações obtidas e possibilitar sua utilização na condução dos trabalhos a serem realizados.

Revisões e atualizações no planejamento e nos programas de auditoria

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



11.4.4.13 – As atualizações no planejamento e nos programas de auditoria têm de ser documentadas nos papéis de trabalho correspondentes, devendo ficar evidenciados, também, os motivos das modificações a que se procedeu.

11.4.5 – PLANEJAMENTO DA PRIMEIRA AUDITORIA

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

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

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

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

11.4.5.2 – Assim sendo, nessas circunstâncias, o auditor independente deve incluir no planejamento de auditoria: análise dos saldos de abertura, procedimentos contábeis adotados, uniformidade dos procedimentos contábeis, identificação de relevantes eventos subseqüentes ao exercício anterior e revisão dos papéis de trabalho do auditor anterior.

11.4.6 – SALDOS DE ABERTURA

11.4.6.1 – O auditor deve examinar e confrontar os saldos de abertura com os registros contábeis dos saldos das contas de ativo, passivo e patrimônio líquido, e examinar a sua consistência.

11.4.6.2 – Quando os trabalhos de auditoria do exercício anterior tiverem sido efetuados por outro auditor, o exame da consistência dos saldos iniciais pode ser feito mediante a revisão dos papéis de trabalho do auditor anterior, complementado por trabalhos adicionais, se necessário.

11.4.7 – PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS ADOTADOS

11.4.7.1 – Com vistas a avaliar a observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade, o auditor independente deve proceder à revisão dos procedimentos contábeis adotados pela entidade no exercício anterior e naquele a ser auditado.

11.4.7.2 – Quanto ao exercício anterior, essa revisão resulta da necessidade da comparabilidade com os procedimentos do exercício a ser auditado.

11.4.7.3 – Para se certificar dos procedimentos contábeis adotados no exercício anterior, cabe ao auditor proceder a um exame sumário daqueles adotados pela entidade, inclusive pelo que consta nas respectivas Demonstrações Contábeis.

11.4.7.4 – Se o exercício anterior foi examinado por outro auditor independente, devem ser analisados o parecer dos auditores e o conteúdo das Demonstrações Contábeis, inclusive as notas explicativas, como fonte de informação para uma avaliação, pela auditoria, do exercício a ser auditado.

11.4.8 – UNIFORMIDADE DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

11.4.8.1 – A comparabilidade das Demonstrações Contábeis de dois exercícios depende dos procedimentos contábeis uniformes adotados.

11.4.8.2 – No planejamento de uma primeira auditoria, o exame dos procedimentos contábeis adotados no exercício, comparativamente com os adotados no exercício anterior, é fator relevante para a formação de uma opinião sobre as Demonstrações Contábeis do exercício.

11.4.8.3 – A adoção de procedimentos contábeis que não atendam aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade deve ser objeto de discussão antecipada entre o auditor e a administração da entidade, uma vez que pode caracterizar-se a necessidade da emissão de parecer com ressalva ou adverso às Demonstrações Contábeis sob análise.

11.4.9 – EVENTOS RELEVANTES SUBSEQÜENTES AO EXERCÍCIO ANTERIOR

11.4.9.1 – Quando o auditor independente estiver realizando uma primeira auditoria numa entidade e constatar situações que caracterizem como relevantes eventos subseqüentes ao exercício anterior, deve, imediatamente, discuti-las com



a administração da entidade e, quando as Demonstrações Contábeis daquele exercício tenham sido examinadas por outros auditores independentes, discuti-las com esses, inteirando-se, se for o caso, dos fatos que sejam de seu conhecimento com respeito aos eventos subseqüentes.

11.4.10 – REVISÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO DO AUDITOR ANTERIOR

11.4.10.1 – No planejamento da primeira auditoria, o auditor independente deve avaliar a necessidade de revisão dos papéis de trabalho e dos relatórios emitidos pelo seu antecessor.

11.4.11 – SANÇÕES

11.4.11.1 – A inobservância desta Norma constitui infração disciplinar sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c”, “d” e “e” do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.

RESOLUÇÃO CFC Nº 981/03

Aprova a NBC T 11.6 – Relevância na Auditoria.

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO a constante evolução e a crescente importância da auditoria, que exige atualização e aprimoramento das normas endereçadas a sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Estudo para Auditoria instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, em conjunto com o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), atendendo o que está disposto no Art. 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, que recebeu nova redação pela Resolução CFC nº 980, de 24 de outubro de 2003, elaborou a NBC T 11.6 – Relevância na Auditoria;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade, em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação e do Desporto, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade assim discriminada:
NBC T 11.6 – Relevância na Auditoria.



Art. 2º Esta resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 2004 e deverá ser aplicada aos exames e revisões das demonstrações contábeis, cujos exercícios sociais se encerrem a partir de 31 de dezembro de 2003, e a quaisquer demonstrações contábeis elaboradas para outros fins, a partir daquela data, todavia, sua aplicação imediata é encorajada.

Art. 3º Para as demonstrações contábeis que se encerrarem até 31 de dezembro de 2003, devem ser aplicadas as regras sobre Relevância na Auditoria, definidas no item 11.2.2 da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

Art. 4º Esta resolução produzirá seus efeitos a partir de 1º de janeiro de 2004, data em que ficará revogado o item 11.2.2 da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

Brasília, 24 de outubro de 2003

CONTADOR ALCEDINO GOMES BARBOSA

Presidente

NBC T 11 – NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

NBC T 11.6 – RELEVÂNCIA NA AUDITORIA

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

11.6.1 – DEFINIÇÕES

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

11.6.1.2 – A relevância depende da representatividade quantitativa ou qualitativa do item ou da distorção em relação às demonstrações contábeis como um todo ou a informação sob análise. Uma informação é relevante se sua omissão ou distorção puder influenciar a decisão dos usuários dessa informação no contexto das demonstrações contábeis. Omissões e distorções são causadas por erros ou fraudes, conforme definido na NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

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

11.6.1.4 – Na fase de planejamento, ao definir seu plano de auditoria, o auditor independente deve estabelecer um nível de relevância aceitável para permitir a detecção de distorções relevantes. Tanto o montante (aspecto quantitativo) como a natureza (aspecto qualitativo) de possíveis distorções devem ser considerados e documentados nos papéis de trabalho de auditoria, para referência durante a execução e a conclusão dos trabalhos.

11.6.1.5 – A determinação quantitativa do nível de relevância é uma questão de julgamento profissional, geralmente computada com base em percentual de um item específico das demonstrações contábeis que, de acordo com o julgamento do



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

11.6.1.6 – Exemplos de distorções de caráter qualitativo são:

a) inadequada descrição de uma prática contábil quando for provável que um usuário das demonstrações contábeis possa interpretar, incorretamente, tal prática;

b) ausência de divulgação de um descumprimento regulamentar ou contratual quando tal descumprimento possa vir a afetar, de forma relevante, a capacidade operacional da entidade auditada ou possa resultar em sanções.

11.6.1.7 – O auditor independente deve considerar a possibilidade de distorções de valores relativamente não-relevantes que, ao serem acumulados, possam, no conjunto, produzir distorção relevante nas demonstrações contábeis. Por exemplo, um erro na aplicação de um procedimento de encerramento mensal pode ser um indicativo de uma distorção relevante durante o exercício social, caso tal erro se repita em cada um dos meses. Indícios de erros repetitivos, mesmo não-relevantes, individualmente, podem indicar deficiência nos controles internos, requerendo do auditor independente o aprofundamento dos exames.

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

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

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

11.6.2 – RELACIONAMENTO ENTRE A RELEVÂNCIA E OS RISCOS DE AUDITORIA

11.6.2.1 – Ao definir seu plano de auditoria, o auditor independente deve levar em conta os fatores que poderiam resultar em distorções relevantes nas demonstrações contábeis sob exame. A avaliação do auditor independente, quanto à relevância de rubricas específicas e classes de transações ou divulgações necessárias, ajuda-o a decidir sobre assuntos de planejamento de auditoria como, por exemplo:

- a) quais os itens a examinar;
- b) onde aplicar, ou não, amostragem e procedimentos analíticos.

1.1.6.2.1.1 – Isso permite ao auditor independente selecionar procedimentos de auditoria que, combinados, podem reduzir o risco de auditoria a um nível aceitável.

11.6.2.2 – Existe uma relação inversa entre o risco de auditoria e o nível estabelecido de relevância; isto é, quanto menor for o risco de auditoria, maior será o valor estabelecido como nível de relevância, e vice-versa. O auditor independente toma essa relação inversa em conta ao determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria. Por exemplo, se na execução de procedimentos específicos de auditoria, o auditor independente determinar que o nível de risco é maior que o previsto na fase de planejamento, o nível de relevância, preliminarmente estabelecido, deve ser reduzido. O auditor independente deve atenuar tal ocorrência por:

- a) reduzir o nível de risco de controle, onde praticável, e suportar tal redução por meio da ampliação dos testes de controles; ou
- b) reduzir o risco de detecção via modificação da natureza, época e extensão dos testes substantivos planejados.

11.6.3 – CONSIDERAÇÃO SOBRE RELEVÂNCIA EM ENTIDADES MULTILocalIZADAS

11.6.3.1 – Na auditoria de entidade com operações em múltiplos locais ou com várias unidades ou vários componentes, o auditor independente deve considerar em que extensão os procedimentos de auditoria devem ser aplicados, em cada um desses locais ou componentes. Os fatores que o auditor deve tomar em conta, ao selecionar um local, unidade ou componente específico, incluem:

- a) a natureza e o montante dos ativos e passivos existentes e as transações executadas pelo local, unidade ou componente, bem como os riscos identificados em relação aos mesmos;



b) o grau de centralização dos registros contábeis e do processamento de informação;

c) a efetividade dos controles internos, particularmente com relação à habilidade de supervisão eficiente das operações do local ou componente por parte da administração;

d) a frequência, a época e a extensão das atividades de supervisão; e

e) a relevância do local, unidade ou componente em relação ao conjunto das demonstrações contábeis da entidade auditada.

11.6.4 – RELEVÂNCIA E RISCO DE AUDITORIA NO PROCESSO DE AVALIAÇÃO DA EVIDÊNCIA DE AUDITORIA

11.6.4.1 – A avaliação da relevância e dos riscos de auditoria, por parte do auditor independente, pode diferir entre o planejamento da auditoria e a avaliação dos resultados da aplicação dos procedimentos de auditoria. Isso pode ser causado por uma mudança nas condições do trabalho ou por uma mudança no nível de conhecimento do auditor independente, resultado dos procedimentos de auditoria aplicados até então.

11.6.4.2 – Por exemplo, se o planejamento da auditoria for efetuado em período anterior ao encerramento das demonstrações contábeis, o auditor independente pode estimar o resultado das operações e a posição financeira que existiriam no encerramento do exercício ou do período sob exame, baseado na experiência existente. Caso os resultados reais sejam substancialmente diferentes dos valores estimados, a relevância quantificada na fase do planejamento, e utilizada na execução da auditoria, assim como a avaliação dos riscos de auditoria, podem também mudar e, dessa forma, requerer julgamento do auditor independente com relação à suficiência dos procedimentos de auditoria até então aplicados.

11.6.4.3 – As modificações no nível de relevância determinado no planejamento, efetuadas em decorrência de fatores encontrados durante a execução dos trabalhos, devem ser adequadamente documentadas.

11.6.4.4 – O auditor independente pode, no processo de planejamento da auditoria, ter intencionalmente estabelecido nível de relevância num patamar abaixo daquele a ser utilizado para avaliar os resultados da auditoria. Isso pode ser feito para reduzir a probabilidade de existência de distorções não identificadas e para propiciar ao auditor independente uma margem de segurança, ao avaliar as distorções identificadas no curso da auditoria.

11.6.5 – AVALIAÇÃO DO EFEITO DE DISTORÇÕES

11.6.5.1 – O auditor independente deve assegurar-se que o efeito agregado de distorções quantitativas ou qualitativas, identificadas no curso de sua auditoria e não-corrigidas, não é relevante em relação às demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

11.6.5.2 – O efeito agregado de distorções não-corrigidas compreende, entre outros:

- a) distorções específicas identificadas pelo auditor independente, incluindo o efeito de distorções acumuladas, identificadas e não-corrigidas em períodos anteriores;
- b) a melhor estimativa de outras distorções que não possam ser, especificamente, identificadas e quantificadas, ou seja, estimativas de erros.

11.6.5.3 – O auditor independente deve considerar se o efeito agregado das distorções identificadas (quantitativas e qualitativas) é relevante. Em caso positivo, o auditor independente deve considerar se a aplicação de procedimentos de auditoria adicionais reduziria os riscos a níveis aceitáveis, ou solicitar à administração da entidade auditada que efetue as correções das distorções identificadas.

11.6.5.4 – Caso o efeito agregado de distorções por ele identificadas se aproxime do nível de relevância aceitável, previamente estabelecido e documentado, o auditor independente deve considerar a probabilidade da existência de distorções não-identificadas que, somadas às identificadas, possam agregadamente exceder o nível de relevância aceitável. Nessas circunstâncias, o auditor independente deve avaliar a necessidade de reduzir o risco a um nível aceitável, por meio da aplicação de procedimentos adicionais de auditoria, ou exigir que a administração corrija as distorções identificadas.

11.6.5.5 – Se a administração da entidade auditada negar-se a ajustar as demonstrações contábeis, e o resultado de procedimentos de auditoria adicionais, normalmente executados pelo auditor independente nestas circunstâncias, não lhe permitir concluir que o montante agregado das distorções seja irrelevante, o auditor deve considerar os efeitos no seu parecer, conforme o que estabelece a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.



RESOLUÇÃO CFC Nº 1.036/05

Aprova a NBC T 11.8 – Supervisão e Controle de Qualidade

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e as suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil, que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observados quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO a constante evolução e a crescente importância da auditoria, que exige atualização e aprimoramento das normas endereçadas a sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou o processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Estudo para Auditoria instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, em conjunto com o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, atendendo ao que está disposto no Art. 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, que recebeu nova redação pela Resolução CFC nº 980, de 24 de outubro de 2003, elaborou a NBC T 11.8 – Supervisão e Controle de Qualidade;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil (BCB), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 11.8 – Supervisão e Controle de Qualidade.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 2006, revogando as disposições em contrário, em especial o item 11.2.4 – Supervisão e Controle de Qualidade da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução CFC nº 820/97, publicada no DOU em 21 de janeiro de 1998, Seção 1, páginas 47 a 49 e a NBC T 11 – IT 6 – Supervisão e Controle de Qualidade, aprovada pela Resolução CFC nº 914/01, publicada no DOU em 25 de outubro de 2001, Seção 1, páginas 253 a 254.

Brasília, 26 de agosto de 2005.

CONTADOR JOSÉ MARTONIO ALVES COELHO

Presidente



NBC T 11 – NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

NBC T 11.8 – SUPERVISÃO E CONTROLE DE QUALIDADE

11.8.1 – CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS

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

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

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

11.8.1.4 – As regras e os procedimentos devem ser colocados à disposição do Conselho Federal de Contabilidade para fins de acompanhamento e fiscalização, bem como dos organismos reguladores de atividades do mercado, com vistas ao seu conhecimento e acompanhamento, e dos próprios clientes, como afirmação de transparência.

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

11.8.1.6 – O controle interno de qualidade é relevante na garantia de qualidade dos serviços prestados e deve abranger a totalidade das atividades dos auditores, notadamente, diante da repercussão que os relatórios de auditoria vêm, interna e externamente, afetando a entidade auditada.

11.8.1.7 – As equipes de auditoria são responsáveis, observados os limites das atribuições individuais, pelo atendimento das normas da profissão contábil e pelas regras e procedimentos destinados a promover a qualidade dos trabalhos de auditoria.

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

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

11.8.1.9 – O auditor deve instituir um programa de controle de qualidade visando avaliar, periodicamente, se os serviços executados são efetuados de acordo com as Normas Técnicas de Auditoria e Profissionais do Auditor Independente.

11.8.1.10 – O programa de controle de qualidade deve ser estabelecido de acordo com a estrutura da equipe técnica do auditor e a complexidade dos serviços que realizar. No caso de o auditor atuar sem a colaboração de assistentes, o controle da qualidade é inerente à qualificação profissional do auditor.

11.8.1.11 – Os requisitos que o auditor deve adotar para o controle da qualidade dos seus serviços são os que seguem:

- a) o pessoal designado deve ter a competência e a habilidade profissionais compatíveis com o requerido no trabalho realizado;
- b) o pessoal designado deve ter o nível de independência e demais atributos definidos nas Normas Profissionais de Auditor Independente para ter uma conduta profissional inquestionável;
- c) o trabalho de auditoria deve ser realizado por pessoal que tenha um nível de treinamento e de experiência profissional compatível com o grau de complexidade das atividades da entidade auditada; e
- d) o auditor deve planejar, supervisionar e revisar o trabalho em todas as suas etapas, de modo a garantir aos usuários de seus serviços a certeza razoável de que o trabalho seja realizado de acordo com as normas de controle de qualidade requeridas nas circunstâncias.

11.8.1.12 – O controle de qualidade do auditor inclui a avaliação permanente da carteira dos clientes, quanto aos seguintes aspectos:

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



11.8.1.13 – A avaliação permanente da carteira de clientes deve ser feita por escrito, considerando os seguintes pressupostos:

a) a capacidade de atendimento deve ser determinada pela soma das horas disponíveis, segundo horário contratado com a equipe técnica, em relação às horas contratadas com os clientes;

b) a independência em relação aos clientes deve abranger toda a equipe técnica envolvida na prestação de serviços aos clientes;

c) que não há evidências de que a administração do cliente adotou medidas administrativas que possam comprometer o trabalho do auditor; e

d) o auditor independente deve avaliar a necessidade de rodízio de auditores responsáveis pela realização dos serviços, de modo a resguardar a independência do auditor responsável pela execução dos serviços.

11.8.2 – HABILIDADES E COMPETÊNCIAS

11.8.2.1 – O auditor deve manter procedimentos visando à confirmação de que seu pessoal atingiu e mantém as qualificações técnicas e a competência necessárias para cumprir as suas responsabilidades profissionais.

11.8.2.2 – Para atingir tal objetivo, o auditor deve adotar procedimentos formais para contratação, treinamento, desenvolvimento e promoção do seu pessoal.

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

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

a) habilitação legal para o exercício profissional;

b) habilidades, formação universitária, experiência profissional, características comportamentais e expectativas futuras para o cargo a ser preenchido;

c) regras para a contratação de parentes de pessoal interno e de clientes, contratação de funcionários de clientes; e

d) análises de currículo, entrevistas, referências pessoais e profissionais e testes a serem aplicados.

11.8.3 – EXECUÇÃO DOS TRABALHOS DE AUDITORIA INDEPENDENTE

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

a) ao planejamento preliminar com base nos julgamentos e nas informações obtidos; e

b) à habilitação legal para o exercício profissional, inclusive quanto à habilidade e à competência da equipe técnica, com evidenciação por trabalho de auditoria independente dos profissionais envolvidos quanto a suas atribuições.

11.8.3.2 – O auditor deve ter como política a designação de recursos humanos com nível de treinamento, experiência profissional, capacidade e especialização adequados para a execução dos trabalhos contratados.

11.8.3.3 – O auditor deve ter plena consciência de sua capacidade técnica, recursos humanos e estrutura para prestar e entregar o serviço que está sendo solicitado, devendo verificar se há a necessidade de alocação de recursos humanos especializados em tecnologia da computação, em matéria fiscal e tributária ou, ainda, no ramo de negócios do cliente em potencial.

11.8.3.4 – O auditor deve planejar, supervisionar e revisar o trabalho em todas as suas etapas, de modo a garantir que o trabalho seja realizado de acordo com as normas de auditoria independente de Demonstrações Contábeis.

11.8.3.5 – As equipes de trabalho devem ser integradas por pessoas de experiência compatível com a complexidade e o risco profissional que envolvam a prestação do serviço ao cliente.

11.8.3.6 – A delegação de tarefas para todos os níveis da equipe técnica deve assegurar que os trabalhos a serem executados terão o adequado padrão de qualidade.

11.8.4 – AVALIAÇÃO PERMANENTE DA CARTEIRA DE CLIENTES

11.8.4.1 – Para os clientes que envolvam maiores riscos, o auditor deve indicar mais de um responsável técnico quando da aceitação ou da retenção dos mesmos, da revisão do planejamento, da discussão dos assuntos críticos durante



a fase de execução dos trabalhos e quando do seu encerramento, em especial relativos ao relatório. No caso de ser um único profissional prestador dos serviços de auditoria independente, estes procedimentos devem ser executados com a participação de outro profissional habilitado.

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

11.8.4.3 – O auditor deve estabelecer política para a consulta a outros responsáveis técnicos ou especialistas, com experiência específica, interna ou externa à empresa de auditoria, bem como para a solução de conflitos de opiniões entre a equipe de auditoria e os responsáveis técnicos, devendo o processo ser documentado.

11.8.4.4 – Ao avaliar o risco de associação com um cliente em potencial, o auditor deve considerar suas responsabilidades e imagem pública. O relacionamento profissional entre o cliente e o auditor deve preservar a independência, a objetividade e a boa imagem de ambos. Esse procedimento deve ser formalizado por escrito ou por outro meio que permita consultas futuras.

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

11.8.4.6 – É relevante o entendimento prévio entre o auditor e o cliente, por meio de termos contratuais adequados.

11.8.4.7 – O risco de associação deve ser conhecido, avaliado e administrado.

11.8.4.8 – A avaliação de cada novo cliente em potencial deve contemplar, entre outros:

a) os acionistas ou os cotistas e os administradores: a seleção dos clientes deve ser precedida de um trabalho de coleta de dados e análise, abrangendo a identificação, a reputação e a qualificação dos proprietários e dos executivos do cliente em potencial;

b) o ramo de negócios, incluindo especializações: informação suficiente sobre o cliente em potencial quanto ao ramo de negócios; o ambiente em que atua; a imagem que projeta no mercado, inclusive no mercado de capitais; e quais são seus consultores, advogados, banqueiros, principais clientes e fornecedores;

c) a filosofia da administração: conhecer, como parte da avaliação de risco, os

conceitos de governança corporativa e os métodos de controles internos adotados, e se mantém tecnologia, estatísticas e relatórios adequados, bem como se tem planos de expansão e sucessão;

d) a revisão dos relatórios econômicos e financeiros, internos e publicados;

e) em certos casos, a obtenção de informações de fontes externas que se relacionam com o potencial cliente, com os advogados, os financiadores, os fornecedores, os consultores, entre outros;

f) a existência e a política de transações com partes relacionadas;

g) sendo a entidade a ser auditada coligada, controlada, controladora ou integrante de grupo econômico, em que existam mais auditores envolvidos, deve ser avaliada a abrangência da confiabilidade nos trabalhos dos demais auditores;

h) a necessidade de a entidade auditada também ter de elaborar suas Demonstrações Contábeis com base em normas técnicas internacionais;

i) se houve troca constante de auditor e se a sua contratação ocorre por obrigação normativa ou para apoio e assessoria aos administradores;

j) se houve alguma razão de ordem profissional que tenha determinado a mudança de auditores.

11.8.4.9 – É relevante o conhecimento da situação financeira do cliente em potencial, inclusive quanto à probabilidade de continuidade operacional e riscos de ordem moral, devendo ser evitadas contratações com riscos manifestos neste sentido.

11.8.5 – CONTROLE DE QUALIDADE INTERNO

11.8.5.1 – Deve ser executada a avaliação de clientes recorrentes a cada contratação ou quando houver mudança relevante nas condições do mesmo ou no seu mercado de atuação.

11.8.5.2 – Um programa de verificação periódica da qualidade deve ser aplicado anualmente, incluindo:

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

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

11.8.5.3 – A aceitação ou a manutenção do cliente deve ser, continuamente, reavaliada quanto às situações de riscos potenciais para o auditor.



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

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

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

11.8.6 – SANÇÕES

11.8.6.1 – A inobservância desta Norma constitui infração disciplinar sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c”, “d” e “e” do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.037/05

Aprova a NBC T 11.10 – Continuidade Normal das Atividades da Entidade

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e as suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil, que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observados quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO a constante evolução e a crescente importância da auditoria, que exige atualização e aprimoramento das normas endereçadas a sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou o processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Estudo para Auditoria instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, em conjunto com o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, atendendo ao que está disposto no Art. 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, que recebeu nova redação pela Resolução CFC nº 980, de 24 de outubro de 2003, elaborou a NBC T 11.10 – Continuidade Normal das Atividades da Entidade;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil (BCB), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 11.10 – Continuidade Normal das Atividades da Entidade.



Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 2006, revogando as disposições em contrário, em especial o item 11.2.8 – Continuidade Normal das Atividades da Entidade, da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução CFC nº 820/97, publicada no DOU em 21 de janeiro de 1998, Seção 1, páginas 47 a 49 e a NBC T 11 – IT 8 – Continuidade Normal das Atividades da Entidade, aprovada pela Resolução CFC nº 957/03, publicada no DOU em 22 de abril de 2003, Seção 1, páginas 59 a 60.

Brasília, 26 de agosto de 2005.

CONTADOR **JOSÉ MARTONIO ALVES COELHO**

Presidente

NBC T 11 – NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

NBC T 11.10 – CONTINUIDADE NORMAL DAS ATIVIDADES DA ENTIDADE

11.10.1 – CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS

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

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

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

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

11.10.1.5 – Na hipótese do auditor concluir que há evidências de riscos na continuidade normal das atividades da entidade, deve avaliar os possíveis efeitos nas Demonstrações Contábeis, especialmente quanto à realização de ativos.

11.10.1.6 – Quando constatar que há evidências de riscos na continuidade normal das atividades da entidade, o auditor deve, em seu parecer, mencionar, em parágrafo de ênfase, os efeitos que tal situação pode determinar na continuidade operacional da entidade, de modo que os usuários tenham adequada informação sobre a mesma.

11.10.1.7 – Embora não-exaustivos, pelos menos os seguintes pressupostos devem ser adotados pelo auditor na análise da continuidade da entidade auditada:

- a) indicadores financeiros;
- b) indicadores de operações;
- c) outras indicações.



11.10.2 – PROCEDIMENTOS

11.10.2.1 – Quando planejar e executar procedimentos de auditoria, e ao avaliar seus resultados, o auditor deve considerar a propriedade do pressuposto de continuidade operacional subjacente à preparação das Demonstrações Contábeis.

11.10.2.2 – Na ausência de informações em contrário, a preparação das Demonstrações Contábeis presume a continuidade da entidade em regime operacional por um período previsível, não menor do que um ano a partir da data-base de encerramento do exercício. Conseqüentemente, ativos e passivos são registrados com base no fato de que a entidade possa realizar seus ativos e saldar seus passivos no curso normal dos negócios. Se esse pressuposto for injustificado, é possível que a entidade não seja capaz de realizar seus ativos ou liquidar seus passivos pelos valores e vencimentos contratados. Como conseqüência, é possível que os valores e a classificação de ativos e passivos nas Demonstrações Contábeis precisem ser ajustados.

11.10.2.3 – O auditor deve considerar o risco de que o pressuposto de continuidade operacional não mais seja apropriado.

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

a) indicações financeiras:

- a.1) passivo a descoberto (Patrimônio Líquido negativo);
- a.2) posição negativa do Capital Circulante (deficiência de Capital Circulante);
- a.3) empréstimos com prazo fixo e vencimentos imediatos sem perspectiva realista de pagamento ou renovação, ou uso excessivo de empréstimos em curto prazo para financiar ativos em longo prazo;
- a.4) principais índices financeiros adversos de forma continuada;
- a.5) prejuízos operacionais substanciais de forma continuada;
- a.6) falta de capacidade financeira dos devedores em saldar seus compromissos com a entidade;
- a.7) atrasos nos pagamentos ou incapacidade financeira de propor e pagar dividendos;
- a.8) incapacidade financeira de pagar credores nos vencimentos;

- a.9) dificuldade de cumprir as condições dos contratos de empréstimo (tais como cumprimento de índices econômico-financeiros contratados, garantias ou fianças);
- a.10) mudança de transações a crédito para pagamento à vista dos fornecedores;
- a.11) incapacidade em obter financiamentos para desenvolvimento de novos negócios de produtos, e inversões para aumento da capacidade produtiva;
- b) indicações operacionais:
 - b.1) perda de pessoal-chave na administração, sem que haja substituição;
 - b.2) perda da licença, franquia, mercado importante, fornecedor essencial ou financiador estratégico;
 - b.3) dificuldade de manter mão-de-obra essencial para a manutenção da atividade ou falta de suprimentos importantes.
- c) outras indicações:
 - c.1) descumprimento de exigências de capital mínimo ou de outras exigências legais ou regulamentares, inclusive as estatutárias;
 - c.2) contingências ou processos legais e administrativos pendentes contra a entidade que resultem em obrigações que não possam ser cumpridas;
 - c.3) alterações na legislação ou política governamental que afetem, de forma adversa, a entidade;
 - c.4) para as entidades sujeitas a controle de órgãos reguladores governamentais, tais como Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Banco Central do Brasil (BCB), Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel), Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel), Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS), Superintendência de Seguros Privados (Susep), Secretaria de Previdência Complementar (SPC) e outros, devem ser considerados os fatores de riscos inerentes às respectivas atividades.

11.10.2.5 – A importância dessas indicações, muitas vezes, pode ser mitigada por outros fatores. Por exemplo, o efeito numa entidade que não está podendo pagar suas dívidas normais pode ser contrabalançado por planos da administração para manter fluxos de caixa adequados por outros meios, tais como, por alienação de ativos, reescalonamento de pagamentos de empréstimos ou obtenção de capital adicional. Do mesmo modo, a entidade pode mitigar a perda de um fornecedor importante, se dispuser de outra fonte de fornecimento adequada.

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



11.10.2.7 – Durante a auditoria, o auditor executa procedimentos planejados para obter evidência como base para expressar uma opinião sobre as Demonstrações Contábeis. Quando surge dúvida quanto ao pressuposto de continuidade operacional da entidade, alguns desses procedimentos podem assumir uma importância adicional, ou talvez seja necessário executar procedimentos adicionais ou atualizar informações obtidas anteriormente.

11.10.2.8 – Procedimentos pertinentes a este assunto, entre outros, incluem:

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

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

c) analisar e discutir as Demonstrações Contábeis subseqüentes mais recentes da entidade;

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

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

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

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

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

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

11.10.2.9 – Quando analisar as projeções do fluxo de caixa, do resultado e de outras pertinentes, o auditor deve considerar a confiabilidade do sistema de controle interno da entidade que gerou tais informações.

11.10.2.10 – O auditor também deve considerar se os pressupostos que fundamentam as projeções são apropriados nas circunstâncias.

11.10.2.11 – Além disso, o auditor deve comparar os dados prospectivos do período atual (orçamentos) com os resultados atingidos até a data, assim como o comportamento histórico dos resultados efetivos com os orçamentos daqueles períodos.

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

11.10.2.13 – A confiabilidade desses planos, para o auditor, diminui à medida que aumenta o período para a implementação das decisões planejadas e da ocorrência dos eventos previstos.

11.10.2.14 – Deve ser dada ênfase aos planos que possam ter um efeito significativo sobre a solvência da entidade em futuro previsível. Neste caso, o auditor deve obter evidência de auditoria suficiente e apropriada de que esses planos são viáveis, de que podem ser implantados e de que seus resultados proporcionarão melhorias na situação da entidade. O auditor deve obter declaração escrita da administração com respeito a esses planos, mediante carta de responsabilidade da administração.

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

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

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

11.10.2.18 – Se, no julgamento do auditor, a dúvida sobre a continuidade operacional da entidade não for resolvida satisfatoriamente, o auditor deve considerar se as Demonstrações Contábeis evidenciam a situação de incerteza existente quanto à entidade continuar operando, assim como, quanto ao fato de que tais Demonstrações Contábeis não incluem ajustes relacionados com a recuperabilidade dos ativos e os valores e a classificação de ativos e passivos, os quais poderiam ser necessários, caso a entidade não tivesse condições de continuar em regime operacional. Se a divulgação for considerada adequada, o auditor não deve expressar um parecer com ressalva ou com opinião adversa devendo considerar o procedimento do item 11.10.2.19. Se a divulgação não for considerada adequada, o auditor deve considerar o item 11.10.2.20.



11.10.2.19 – Se a divulgação nas Demonstrações Contábeis for adequada, o auditor deve emitir um parecer sem ressalva, adicionando um parágrafo de ênfase que destaque o problema da continuidade operacional da entidade, fazendo referência à nota explicativa nas Demonstrações Contábeis que divulgue os aspectos relacionados ao assunto. Segue exemplo de parágrafo desse tipo:

“Conforme descrito na Nota Explicativa X às Demonstrações Contábeis, a Entidade apresentou prejuízo líquido de XXX durante o exercício findo em 31 de dezembro de XXX1 e, naquela data, o passivo circulante da Entidade excedia seu ativo circulante em XXX, e seu passivo total excedia seu ativo total em XXX. Esses fatores, juntamente com outros assuntos apresentados na Nota X, levantam dúvida substancial de que a Entidade tenha condições de manter a continuidade normal de suas atividades. As Demonstrações Contábeis não incluem quaisquer ajustes relativos à realização e à classificação dos valores de ativos ou quanto aos valores de liquidação e à classificação de passivos que seriam requeridos na impossibilidade de a Entidade continuar operando”.

11.10.2.20 – Se não for feita divulgação adequada nas Demonstrações Contábeis, o auditor deve emitir um parecer com ressalva ou com opinião adversa, como for apropriado. Segue um exemplo de parágrafos que descrevem a razão da ressalva e da opinião, quando tiver de ser emitido um parecer com ressalva:

“A Entidade não divulgou que não conseguiu renegociar seus empréstimos ancários. Sem esse suporte financeiro, existe dúvida substancial de que a Entidade tenha condições de continuar em regime normal de atividades. Conseqüentemente, podem ser necessários ajustes relativos à realização e à classificação dos valores de ativos ou quanto aos valores e à classificação dos passivos que seriam requeridos na impossibilidade de a Entidade continuar operando. As Demonstrações Contábeis não incluem esses eventuais ajustes.

Em nossa opinião, exceto quanto à omissão das informações incluídas no parágrafo precedente, as Demonstrações Contábeis apresentam, adequadamente, em todos os aspectos relevantes, as posições patrimonial e financeira da Entidade em 31 de dezembro de XXXX, os resultados de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes ao exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil”.

11.10.2.21 – Se, com base nos procedimentos adicionais executados e nas informações obtidas, incluindo o efeito de circunstâncias mitigantes, o julgamento do auditor for que a entidade não tem condições de continuar em operação em futuro previsível, o auditor deve concluir que o pressuposto de continuidade

operacional da entidade usado na preparação das Demonstrações Contábeis é impróprio. Se o resultado do pressuposto impróprio usado na preparação das Demonstrações Contábeis for tão relevante e amplo que torne as Demonstrações Contábeis enganosas, o auditor deve emitir um parecer adverso.

11.10.2.22 – A propriedade do pressuposto de continuidade operacional, geralmente, não está presente quando se trata de auditoria de uma pessoa jurídica de direito público interno. Entretanto, quando não existirem essas circunstâncias, ou quando o financiamento da entidade pelo Governo puder ser retirado, e a existência da entidade puder estar em risco, esta norma deve ser adotada.

11.10.3 – SANÇÕES

11.10.3.1 – A inobservância desta Norma constitui infração disciplinar sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c”, “d” e “e” do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.



RESOLUÇÃO CFC Nº 1.012/05

Aprova a NBC T 11.11 – Amostragem

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil, que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observados quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO a constante evolução e a crescente importância da auditoria, que exige atualização e aprimoramento das normas endereçadas a sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou o processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Estudo para Auditoria instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, em conjunto com o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, atendendo ao que está disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, que recebeu nova redação pela Resolução CFC nº 980, de 24 de outubro de 2003, elaborou a NBC T 11.11 - Amostragem;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil (Bacen), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade assim discriminada: NBC T 11.11 - Amostragem.

Art. 2º Esta resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 2005 e deverá ser aplicada aos exames e às revisões das Demonstrações Contábeis, cujos exercícios sociais se encerrarem a partir de 31 de dezembro de 2004, e a quaisquer Demonstrações Contábeis elaboradas para outros fins, a partir daquela data, todavia, sua aplicação imediata é encorajada.

Art. 3º Para as Demonstrações Contábeis que se encerrarem até 31 de dezembro de 2004, devem ser aplicadas as regras sobre Amostragem, definidas no item 11.2.9 da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

Art. 4º Esta Resolução produzirá seus efeitos a partir de 1º de janeiro de 2005, data em que ficará revogado o item 11.2.9 da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

Brasília, 21 de janeiro de 2005.

CONTADOR JOSÉ MARTONIO ALVES COELHO

Presidente



NBC T 11 – NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

NBC T 11.11 – AMOSTRAGEM

11.11.1 – CONSIDERAÇÕES GERAIS

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

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

11.11.1.3 – Amostragem é a utilização de um processo para obtenção de dados aplicáveis a um conjunto, denominado universo ou população, por meio do exame de uma parte deste conjunto denominada amostra.

11.11.1.4 – Amostragem estatística é aquela em que a amostra é selecionada cientificamente com a finalidade de que os resultados obtidos possam ser estendidos ao conjunto de acordo com a teoria da probabilidade ou as regras estatísticas. O emprego de amostragem estatística é recomendável quando os itens da população apresentam características homogêneas.

11.11.1.5 – Amostragem não-estatística (por julgamento) é aquela em que a amostra é determinada pelo auditor utilizando sua experiência, critério e conhecimento da entidade.

11.11.1.6 – Ao usar métodos de amostragem estatística ou não-estatística, o auditor deve planejar e selecionar a amostra de auditoria, aplicar a essa amostra procedimentos de auditoria e avaliar os resultados da amostra, de forma a proporcionar evidência de auditoria suficiente e apropriada.

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

11.11.1.8 – É importante reconhecer que certos procedimentos de auditoria aplicados na base de testes não estão dentro da definição de amostragem. Os testes aplicados na totalidade da população não se qualificam como amostragem de auditoria. Da mesma forma, a aplicação de procedimentos de auditoria a todos os itens dentro de uma população que tenham uma característica particular (por exemplo, todos os itens acima de um certo valor) não se qualifica como amostragem de auditoria com respeito à parcela da população examinada, nem com respeito à população como um todo. Isto porque os itens não foram selecionados, dando chance igual de seleção a todos os itens da população. Esses itens podem indicar uma tendência ou uma característica da parcela restante da população, mas não constituem, necessariamente, uma base adequada para a conclusão sobre a parcela restante da população.

11.11.2 – PLANEJAMENTO DA AMOSTRA

11.11.2.1 – Aspectos Gerais

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

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

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

11.11.2.2 – Objetivos da Auditoria

11.11.2.2.1 – No planejamento da amostra de auditoria, o auditor deve considerar os objetivos específicos a serem atingidos e os procedimentos de auditoria que têm maior probabilidade de atingir esses objetivos.



11.11.2.2.2 – Quando a amostragem de auditoria for apropriada, a consideração da natureza da evidência de auditoria pretendida e das possíveis condições de erro ou outras características relativas a essa evidência de auditoria vão ajudar o auditor a definir o que constitui um erro e que população usar para a amostragem.

11.11.2.2.3 – No caso de executar testes de observância sobre os procedimentos de compra em uma entidade, o auditor está interessado em aspectos como, por exemplo, se houve aprovação apropriada e verificação aritmética de uma fatura. Por outro lado, ao executar procedimentos de comprovação sobre faturas processadas durante o período, o auditor está interessado em aspectos relacionados com os valores monetários dessas faturas e se esses valores foram, apropriadamente, refletidos nas Demonstrações Contábeis.

11.11.2.3 – População

11.11.2.3.1 – A população é a totalidade dos dados do qual o auditor deseja tirar a amostra para chegar a uma conclusão.

11.11.2.3.2 – O auditor precisa determinar se a população da qual a amostra vai ser extraída é apropriada para o objetivo de auditoria específico. Se o objetivo do auditor for testar a existência de superavaliação de contas a receber, a população pode ser definida como a listagem de contas a receber. Por outro lado, se o objetivo for testar a existência de subavaliação de contas a pagar, a população não deve ser a listagem de contas a pagar, mas, sim, pagamentos subseqüentes, faturas não-pagas, extratos de fornecedores, relatórios de recebimentos de mercadorias ou outras populações que forneceriam evidência de auditoria de que as contas a pagar estariam subavaliadas.

11.11.2.3.3 – Cada item que compõe a população é conhecido como unidade de amostragem. A população pode ser dividida em unidades de amostragem de diversos modos.

11.11.2.3.4 – O auditor define a unidade de amostragem para obter uma amostra eficiente e eficaz para atingir os objetivos de auditoria em particular. No caso, se o objetivo do auditor for testar a validade das contas a receber, a unidade de amostragem pode ser definida como saldos de clientes ou faturas de clientes individuais.

11.11.2.4 – Estratificação

11.11.2.4.1 – Para auxiliar no planejamento eficiente e eficaz da amostra, pode ser apropriado usar estratificação, que é o processo de dividir uma população em subpopulações, cada qual contendo um grupo de unidades de amostragem com características homogêneas ou similares.

11.11.2.4.2 – Os estratos precisam ser, explicitamente, definidos, de forma que cada unidade de amostragem somente possa pertencer a um estrato.

11.11.2.4.3 – Este processo reduz a possibilidade de variação dos itens de cada estrato. Portanto, a estratificação permite que o auditor dirija esforços de auditoria para os itens que contenham maior potencial de erro, por exemplo, os itens de maior valor que compõem o saldo de contas a receber, para detectar distorções relevantes por avaliação a maior. Além disso, a estratificação pode resultar em amostra com tamanho menor.

11.11.2.4.4 – Se o objetivo da auditoria for testar a validade de contas a receber, e dependendo da distribuição dos valores a receber por saldo de devedores, a população pode ser estratificada, por exemplo, em quatro subconjuntos como segue:

- a) saldos superiores a R\$ 2.000,00;
- b) saldos entre R\$ 1.000,00 e R\$ 2.000,00;
- c) saldos entre R\$ 100,00 e R\$ 1.000,00; e
- d) saldos inferiores a R\$ 100,00.

11.11.2.4.5 – Assim, por exemplo, dependendo da distribuição dos valores a receber, mediante a validação da totalidade dos saldos do subconjunto (a) 50% de (b); 20% de (c); e 5% de (d), pode-se, hipoteticamente, encontrar que 80% dos valores de contas a receber são susceptíveis de validação, examinando 20% da população.

11.11.2.5 – Tamanho da Amostra

11.11.2.5.1 – Ao determinar o tamanho da amostra, o auditor deve considerar o risco de amostragem, bem como os erros toleráveis e os esperados.

11.11.2.5.2 – Adicionalmente, fatores como a avaliação de risco de controle, a redução no risco de detecção devido a outros testes executados relacionados com as mesmas asserções, número de itens da população e valor envolvido, afetam o tamanho da amostra e devem ser levados em consideração pelo auditor.

11.11.2.5.3 – Para que a conclusão a que chegou o auditor, utilizando uma amostra, seja corretamente planejada para aplicação à população é necessário que a amostra seja:

- a) representativa da população;
- b) que todos os itens da população tenham oportunidade idêntica de serem selecionados.

11.11.2.6 – Risco de Amostragem

11.11.2.6.1 – O risco de amostragem surge da possibilidade de que a con-



clusão do auditor, com base em uma amostra, possa ser diferente da conclusão que seria alcançada se toda a população estivesse sujeita ao mesmo procedimento de auditoria.

11.11.2.6.2 – O auditor está sujeito ao risco de amostragem nos testes de observância e testes substantivos, sendo:

1) Testes de Observância:

a) risco de subavaliação da confiabilidade: é o risco de que, embora o resultado da aplicação de procedimentos de auditoria sobre a amostra não seja satisfatório, o restante da população possua menor nível de erro do que aquele detectado na amostra.

b) risco de superavaliação da confiabilidade: é o risco de que, embora o resultado da aplicação de procedimentos de auditoria sobre a amostra seja satisfatório, o restante da população possua maior nível de erro do que aquele detectado na amostra.

2) Testes Substantivos:

a) risco de rejeição incorreta: é o risco de que, embora o resultado da aplicação de procedimentos de auditoria sobre a amostra leve à conclusão de que o saldo de uma conta ou classe de transações registradas está, relevantemente, distorcido, mas, efetivamente, não está;

b) risco de aceitação incorreta: é o risco de que, embora o resultado da aplicação de procedimentos de auditoria sobre a amostra leve à conclusão de que o saldo de uma conta ou classe de transações registradas não está, relevantemente, distorcido, mas, efetivamente, está.

11.11.2.6.3 – O risco de subavaliação da confiabilidade e o risco de rejeição incorreta afetam a eficiência da auditoria, visto que, normalmente, conduziriam o auditor a realizar trabalhos adicionais, o que estabeleceria que as conclusões iniciais eram incorretas. O risco de superavaliação da confiabilidade e o risco de aceitação incorreta afetam a eficácia da auditoria e têm mais probabilidade de conduzir a uma conclusão errônea sobre determinados controles, saldos de contas ou classe de transações do que o risco de subavaliação da confiabilidade ou o risco de rejeição incorreta.

11.11.2.6.4 – O tamanho da amostra é afetado pelo nível do risco de amostragem que o auditor está disposto a aceitar dos resultados da amostra. Quanto mais baixo o risco que o auditor estiver disposto a aceitar, maior deve ser o tamanho da amostra.

11.11.2.7 – Erro Tolerável

11.11.2.7.1 – Erro tolerável é o erro máximo na população que o auditor está disposto a aceitar e, ainda assim, concluir que o resultado da amostra atingiu o objetivo da auditoria. O erro tolerável é considerado durante o estágio de planejamento e, para os testes substantivos, está relacionado com o julgamento do auditor sobre relevância. Quanto menor o erro tolerável, maior deve ser o tamanho da amostra.

11.11.2.7.2 – Nos testes de observância, o erro tolerável é a taxa máxima de desvio de um procedimento de controle estabelecido que o auditor está disposto a aceitar, baseado na avaliação preliminar de risco de controle. Nos testes substantivos, o erro tolerável é o erro monetário máximo no saldo de uma conta ou uma classe de transações que o auditor está disposto a aceitar, de forma que, quando os resultados de todos os procedimentos de auditoria forem considerados, o auditor possa concluir, com segurança razoável, que as Demonstrações Contábeis não contêm distorções relevantes.

11.11.2.8 – Erro Esperado

11.11.2.8.1 – Se o auditor espera que a população contenha erro, é necessário examinar uma amostra maior do que quando não se espera erro, para concluir que o erro real da população não excede o erro tolerável planejado.

11.11.2.8.2 – Tamanhos menores de amostra justificam-se quando se espera que a população esteja isenta de erros. Ao determinar o erro esperado em uma população, o auditor deve considerar aspectos como, por exemplo, os níveis de erros identificados em auditorias anteriores, mudança nos procedimentos da entidade e evidência obtida na aplicação de outros procedimentos de auditoria.

11.11.3 – SELEÇÃO DA AMOSTRA

11.11.3.1 – Aspectos gerais

11.11.3.1.1 – O auditor deve selecionar itens de amostra de tal forma que se possa esperar que a mesma seja representativa da população. Este procedimento exige que todos os itens da população tenham a mesma oportunidade de serem selecionados.

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

a) o grau de confiança depositada sobre o sistema de controles internos das contas, classes de transações ou itens específicos;



- b) a base de seleção;
- c) a fonte de seleção; e
- d) o número de itens selecionados.

11.11.3.1.3 – Na seleção de amostra, devem ser consideradas:

- a) a seleção aleatória ou randômica;
- b) a seleção sistemática, observando um intervalo constante entre as transações realizadas; e
- c) a seleção casual, a critério do auditor, baseada em sua experiência profissional.

11.11.3.2 – Seleção Aleatória

11.11.3.2.1 – Seleção aleatória ou randômica é a que assegura que todos os itens da população ou do estrato fixado tenham idêntica possibilidade de serem escolhidos.

11.11.3.2.2 – Na seleção aleatória ou randômica, utiliza-se, por exemplo, tabelas de números aleatórios que determinarão quais os números dos itens a serem selecionados dentro do total da população ou dentro de uma seqüência de itens da população predeterminada pelo auditor.

11.11.3.3 – Seleção Sistemática

11.11.3.3.1 – Seleção sistemática ou por intervalo é aquela em que a seleção de itens é procedida de maneira que haja sempre um intervalo constante entre cada item selecionado, seja a seleção feita diretamente da população a ser testada, ou por estratos dentro da população.

11.11.3.3.2 – Ao considerar a seleção sistemática, o auditor deve observar as seguintes normas para assegurar uma amostra, realmente, representativa da população:

- a) que o primeiro item seja escolhido ao acaso;
- b) que os itens da população não estejam ordenados de modo a prejudicar a casualidade de sua escolha.

11.11.3.3.3 – Se usar seleção sistemática, o auditor deve determinar se a população não está estruturada de tal modo que o intervalo de amostragem corresponda a um padrão, em particular, da população. Por exemplo, se em cada população de vendas realizadas por filiais, as vendas de uma filial, em particular, ocorrerem somente como cada 100º item e o intervalo de amostragem selecionado for 50, o resultado seria que o auditor teria selecionado a totalidade ou nenhuma das vendas da filial em questão.

11.11.3.4 – Seleção Casual

11.11.3.4.1 – Seleção casual pode ser uma alternativa aceitável para a seleção, desde que o auditor tente extrair uma amostra representativa da população, sem intenção de incluir ou excluir unidades específicas.

11.11.3.4.2 – Quando utilizar esse método, o auditor deve evitar a seleção de uma amostra que seja influenciada, por exemplo, com a escolha de itens fáceis de localizar, uma vez que esses itens podem não ser representativos.

11.11.4 – AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS DA AMOSTRA

11.11.4.1 – Aspectos gerais

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

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

11.11.4.2 – Análise de Erros da Amostra

11.11.4.2.1 – Ao analisar os erros detectados na amostra, o auditor deve, inicialmente, determinar se o item em questão é, de fato, um erro, considerados os objetivos específicos planejados. Exemplificando: em um teste substantivo relacionado com o registro de contas a receber, um lançamento feito na conta do cliente errado não afeta o total das contas a receber, razão pela qual talvez seja impróprio considerar tal fato como um erro ao avaliar os resultados da amostra deste procedimento, em particular, ainda que esse fato possa ter efeito sobre as outras áreas da auditoria, como, por exemplo, avaliação de créditos de liquidação duvidosa.

11.11.4.2.2 – Quando não for possível obter a evidência de auditoria esperada sobre um item de amostra específico, o auditor deve obter evidência de auditoria suficiente e apropriada por meio da execução de procedimentos alternativos. Exemplificando: se uma confirmação positiva de contas a receber tiver sido solicitada e nenhuma resposta tiver sido recebida, talvez o auditor possa obter evidência de auditoria suficiente e apropriada de que as contas a receber são válidas, revisando os pagamentos subseqüentes efetuados pelos clientes.

11.11.4.2.3 – Se o auditor não puder executar procedimentos alternativos satisfatórios ou se os procedimentos executados não permitirem que o auditor obtenha



evidência de auditoria suficiente e apropriada, o item deve ser tratado como um erro.

11.11.4.2.4 – O auditor também deve considerar os aspectos qualitativos dos erros. Esses aspectos incluem a natureza e a causa do erro e o possível efeito do erro sobre outras fases da auditoria.

11.11.4.2.5 – Ao analisar os erros descobertos, é possível que o auditor observe que muitos têm características comuns, por exemplo, tipo de transação, localização, linha de produtos ou período de tempo. Nessas circunstâncias, o auditor pode decidir identificar todos os itens da população que tenham características comuns, produzindo, deste modo, uma subpopulação, e decidir ampliar os procedimentos de auditoria nessa área. Então, o auditor deve executar análise separada com base nos itens examinados para cada subpopulação.

11.11.4.3 – Extrapolação de Erros

11.11.4.3.1 – O auditor deve extrapolar os resultados dos erros da amostra para a população da qual foi selecionada.

11.11.4.3.2 – Existem diversos métodos aceitáveis para extrapolar os resultados de erros. Entretanto, em todos os casos, o método de extrapolação precisa ser consistente com o método usado para selecionar a amostra.

11.11.4.3.3 – Quando extrapolar resultados de erros, o auditor deve considerar os aspectos qualitativos dos erros encontrados.

11.11.4.3.4 – Quando a população tiver sido dividida em subpopulações, a extrapolação de erros é feita separadamente para cada subpopulação e os resultados combinados.

11.11.4.4 – Reavaliação do Risco de Amostragem

11.11.4.4.1 – O auditor deve considerar se os erros projetados pela extrapolação para a população podem exceder o erro tolerável, levando-se em conta os resultados de outros procedimentos de auditoria.

11.11.4.4.2 – O erro projetado para a população deve ser considerado em conjunto com os demais erros identificados durante a auditoria.

11.11.4.4.3 – Quando o erro projetado exceder o erro tolerável, o auditor deve reconsiderar sua avaliação anterior do risco de amostragem e, se esse risco for inaceitável, considerar a possibilidade de ampliar o procedimento de auditoria ou executar procedimentos de auditoria alternativos.

11.11.5 – SANÇÕES

11.11.5.1 – A inobservância desta norma constitui infração disciplinar sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c”, “d” e “e” do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.



RESOLUÇÃO CFC Nº 1.029/05

Aprova a NBC T 11.12 – Processamento Eletrônico de Dados.

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil, que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO a constante evolução e a crescente importância da auditoria, que exige atualização e aprimoramento das normas endereçadas a sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou o processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Estudo para Auditoria instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, em conjunto com o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, atendendo ao que está disposto no Art. 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, que recebeu nova redação pela Resolução CFC nº 980, de 24 de outubro de 2003, elaborou a NBC T 11.12 – Processamento Eletrônico de Dados;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil (Bacen), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 11.12 – Processamento Eletrônico de Dados.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, revogandose as disposições em contrário, em especial, o item 11.2.10 da NBC T 11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, publicada no DOU em 21 de janeiro de 1998, seção 1, páginas 47 a 49.

Brasília, 24 de junho de 2005.

CONTADOR **JOSÉ MARTONIO ALVES COELHO**

Presidente



NBC T 11 – NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

NBC T 11.12 – PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS

11.12.1 – DISPOSIÇÕES GERAIS

11.12.1.1 – Esta norma estabelece procedimentos e critérios a serem seguidos quando uma auditoria é conduzida em um ambiente de Processamento Eletrônico de Dados (PED).

11.12.1.2 – Pressupõe-se que existe um ambiente de PED quando um computador de qualquer tipo ou tamanho é utilizado pela entidade no processamento de informações contábeis de relevância para a auditoria, indiferentemente se o computador é operado pela própria entidade ou por terceiros.

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

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

11.12.2 – CAPACIDADE E COMPETÊNCIA

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

11.12.2.2 – Essa experiência pode ser necessária para:

- a) obter entendimento suficiente dos sistemas de controles internos e contá-

beis afetados pelo ambiente de PED;

- b) determinar o efeito do ambiente de PED em relação à avaliação do risco total e do risco nas demonstrações contábeis e no nível de classe de transações; e
- c) planejar e aplicar testes adequados de controle e procedimentos substantivos.

11.12.2.3 – Se for considerada necessária a utilização de especialista com experiência e capacidade técnica para entender e atuar em ambiente de PED, o auditor deve procurar a ajuda de profissional que possua essa capacidade, que tanto pode ser da sua equipe ou profissional externo. No caso de utilização de profissional externo, o auditor deve obter evidência de auditoria suficiente de que esse trabalho é adequado para fins de auditoria, observando as normas profissionais que tratam da utilização do trabalho de especialista externo, visto que a responsabilidade final é do auditor.

11.12.3 – PLANEJAMENTO

11.12.3.1 – O auditor deve obter entendimento necessário e suficiente dos sistemas contábeis e de controles internos para planejar a auditoria e desenvolver uma abordagem eficaz.

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

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

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

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

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

a.4) as transações são intercambiadas eletronicamente com outros sistemas



internos ou de terceiros, sem que haja revisão manual quanto a sua adequação ou razoabilidade.

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

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

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

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

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

a) falta de trilhas de transação – alguns sistemas de PED permitem que, apenas por um curto espaço de tempo ou somente em formato eletrônico, exista uma trilha de transação completa e útil para fins de auditoria. Pode não existir uma trilha completa, na qual um programa aplicativo complexo desempenhe muitas etapas de processamento. Conseqüentemente, eventuais erros de lógica em programas aplicativos complexos podem ser de difícil detecção, em tempo hábil, por meio de procedimentos manuais;

b) processamento uniforme das transações – o sistema informatizado processa, uniformemente, todas as transações com as mesmas instruções de processamento. Assim, os erros de compilação, comumente associados a processamento manual, são, virtualmente, eliminados. Inversamente, erros de programação, ou outros erros e falhas sistemáticos em hardware ou software, resultam em processamento incorreto de todas as transações;

c) falta de segregação de funções – muitos procedimentos de controle que seriam exercidos por vários indivíduos, de forma segregada em sistemas manuais, podem estar concentrados no PED. Conseqüentemente, um indivíduo que possui acesso a programas, processamento ou dados informatizados pode estar ocupando uma posição com o desempenho de funções incompatíveis;

d) possibilidade de erros e irregularidades – a existência de erros humanos no desenvolvimento, manutenção e execução de PED pode ser maior do que em sistemas manuais, em parte devido ao nível de detalhes relacionados a essas atividades. Além disso, a capacidade de os indivíduos obterem acesso não-autorizado aos dados ou alterarem os dados sem evidência visível pode ser maior em um ambiente de PED do que nos sistemas manuais;

e) reduzido envolvimento humano – o manuseio das transações processadas pelo PED pode reduzir a capacidade de detecção de erros e irregularidades. Os erros ou as irregularidades que ocorrem durante o desenvolvimento, a modificação dos programas aplicativos ou de sistemas podem manter-se não-detectados por longos períodos;

f) início ou execução das transações – o PED pode incluir a capacidade de iniciar e executar certos tipos de transações, automaticamente. A autorização dessas transações ou procedimentos pode não estar documentada da mesma maneira que aquelas presentes no sistema manual. Essa autorização por parte da administração pode ser implícita na aceitação do desenvolvimento e na alteração subsequente nos programas aplicativos;

g) dependência de outros controles sobre o processamento informatizado – o processamento informatizado pode produzir relatórios e outras informações que são utilizados na execução de procedimentos de controle manual. A eficácia desses procedimentos de controle manual pode depender da própria eficácia dos controles sobre a integridade e a exatidão do processamento informatizado. Por sua vez, a eficácia e a solidez da aplicação dos controles de processamento de transações nos programas aplicativos ficam, freqüentemente, dependentes da eficácia de controles gerais do PED;

h) capacidade crescente para supervisão gerencial – o ambiente de PED pode oferecer à administração uma variedade de ferramentas analíticas úteis à revisão e à supervisão das operações da entidade. A utilização desses controles adicionais pode servir para melhorar a estrutura de controles internos; e

i) capacidade para utilizar as técnicas de auditoria com o auxílio do computador – o processamento e a análise de grandes quantidades de dados com a utilização de recursos informatizados oferece ao auditor oportunidades para aplicar técnicas de auditoria ou utilizar ferramentas informatizadas, gerais ou especializadas para a execução de testes de auditoria.

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



11.12.4 – AVALIAÇÃO DO RISCO

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

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

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

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

11.12.4.3 – À medida que as novas tecnologias de PED surgem, estas são, freqüentemente, empregadas pelas entidades para formar de modo crescente sistemas informatizados complexos que podem incluir microcomputadores interagindo com computadores de grande porte, bases de dados distribuídas, processamento de usuário final e sistemas de gerenciamento de negócios que fornecem informações diretamente para os sistemas contábeis. Esses sistemas aumentam a sofisticação geral do PED e a complexidade dos programas aplicativos específicos por ele afetados. Como resultado, podem aumentar o risco e exigir considerações adicionais.

11.12.5 – PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

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

11.12.5.2 – Os objetivos de auditoria não mudam se os dados contábeis forem processados manualmente ou pelo computador. Entretanto, os métodos de aplicação dos procedimentos de auditoria para obter evidências podem ser influenciados pelos métodos de processamento com o auxílio do computador.

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

11.12.6 – DAS SANÇÕES

11.12.6.1 – A inobservância desta norma constitui infração disciplinar, sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c”, “d” e “e” do artigo 27 do Decreto-Lei n. 9.295, de 27 de maio de 1946 e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.



RESOLUÇÃO CFC Nº 1.038/05

Aprova a NBC T 11.13 – Estimativas Contábeis

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e as suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil, que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observados quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO a constante evolução e a crescente importância da auditoria, que exige atualização e aprimoramento das normas endereçadas a sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou o processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Estudo para Auditoria instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, em conjunto com o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, atendendo ao que está disposto no Art. 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, que recebeu nova redação pela Resolução CFC nº 980, de 24 de outubro de 2003, elaborou a NBC T 11.13 – Estimativas Contábeis;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil (BCB), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 11.13 – Estimativas Contábeis.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 2006, revogando as disposições em contrário, em especial o item 11.2.11 – Estimativas Contábeis, da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução CFC nº 820/97, publicada no DOU em 21 de janeiro de 1998, Seção 1, páginas 47 a 49 e a NBC T 11 – IT 9 – Estimativas Contábeis, aprovada pela Resolução CFC nº 962/03, publicada no DOU em 4 de junho de 2003, Seção 1, páginas 125 a 126.

Brasília, 26 de agosto de 2005.

CONTADOR JOSÉ MARTONIO ALVES COELHO

Presidente



NBC T 11 – NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

NBC T 11.13 – ESTIMATIVAS CONTÁBEIS

11.13.1 – CONCEITUACÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS

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

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

11.13.1.3 – As estimativas contábeis são de responsabilidade da administração da entidade.

11.13.1.4 – O auditor deve ter conhecimentos suficientes sobre os controles, os procedimentos e os métodos utilizados pela entidade no estabelecimento de estimativas que resultem em provisões.

11.13.1.5 – O auditor deve assegurar-se da razoabilidade das estimativas, individualmente consideradas, quando estas forem relevantes. Tal procedimento inclui, além da análise da fundamentação matemático-estatística dos procedimentos utilizados pela entidade na quantificação das estimativas, a coerência destas com o comportamento dos itens estimados em períodos anteriores, as práticas correntes em entidades semelhantes, os planos futuros da entidade, a conjuntura econômica e as suas projeções.

11.13.1.6 – Quando a comparação entre as estimativas feitas em períodos anteriores e os valores reais destas evidenciar variações significativas, o auditor deve verificar se houve o competente ajuste nos procedimentos, de forma a permitir estimativas mais apropriadas no período em exame.

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

- a) provisões para reduzir ativos ao seu valor provável de realização;

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

11.13.2 – RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO

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

11.13.2.2 – Essas estimativas, muitas vezes, são feitas em condições de incerteza com relação ao resultado de eventos que ocorreram ou têm probabilidade de ocorrer e envolvem o uso de julgamento.

11.13.3 – RESPONSABILIDADE DO AUDITOR

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

11.13.3.2 – Quando as estimativas individualmente consideradas forem relevantes, o auditor deve assegurar-se de sua razoabilidade. Isso inclui a análise da fundamentação dos procedimentos adotados pela entidade na sua quantificação, bem como a coerência das estimativas com o comportamento dos itens estimados em períodos anteriores, as práticas em entidades semelhantes, os planos futuros da entidade, a conjuntura econômica e suas projeções.

11.13.4 – NATUREZA DAS ESTIMATIVAS CONTÁBEIS

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



11.13.4.2 – A determinação das estimativas contábeis pode ser feita como parte do sistema contábil rotineiro, que opera em base contínua, ou não rotineiro, que opera somente no final do período contábil (mês, trimestre, semestre e ano).

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

11.13.4.4 – Nesses casos, a administração precisa revisar a fórmula regularmente, por exemplo, revisando a vida útil remanescente dos ativos ou comparando os resultados reais com os estimados e ajustando o cálculo, quando necessário.

11.13.4.5 – A incerteza associada a uma estimativa ou à falta de dados objetivos pode tornar impraticável a determinação razoável do seu montante. Nesse caso, o auditor deve avaliar o reflexo de tal assunto no seu parecer para cumprir a NBC T 11.18 – Parecer dos Auditores Independentes.

11.13.5 – PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

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

11.13.5.2 – A evidência disponível ao auditor para dar suporte a uma estimativa contábil, pela sua própria característica e natureza, é mais difícil de obter e menos objetiva do que as evidências disponíveis para dar suporte a outros itens das Demonstrações Contábeis.

11.13.5.3 – O entendimento e a compreensão dos procedimentos e métodos, incluindo o sistema contábil e de controle interno, usados pela administração ao determinar estimativas contábeis, é importante para o auditor planejar a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria.

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

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

11.13.6 – REVISÃO E TESTE DO PROCESSO USADO PELA ADMINISTRAÇÃO

11.13.6.1 – Os procedimentos envolvidos na revisão e no teste do processo utilizado pela administração da entidade são:

- a) avaliação dos dados e consideração dos pressupostos em que a estimativa se baseia;
- b) teste dos cálculos envolvidos na estimativa;
- c) comparação, quando possível, de estimativas feitas em períodos anteriores com os resultados reais desses períodos; e
- d) consideração dos procedimentos de aprovação da administração da entidade.

Avaliação de dados e consideração de pressupostos

11.13.6.2 – O auditor deve avaliar se os dados em que a estimativa se baseia são precisos, completos e relevantes. Se dados contábeis forem utilizados, eles devem ser uniformes com os processados no sistema contábil. Exemplificando ao examinar uma provisão para garantia, o auditor deve obter evidências de auditoria de que os dados relacionados com os produtos, ainda cobertos pela garantia ao final do período, foram obtidos no sistema contábil.

11.13.6.3 – Fontes externas à entidade também podem ser utilizadas pelo auditor na busca da evidência necessária para a formação do juízo sobre o valor da estimativa. Por exemplo, ao examinar uma provisão para obsolescência de estoques calculada em relação a vendas futuras previstas, o auditor pode, além de examinar os dados internos, como pedidos em carteira, tendências de mercado e níveis de vendas passadas, procurar evidência das análises de mercado e projeções de vendas produzidas pelo setor.

11.13.6.4 – O auditor deve avaliar se os dados coletados foram analisados e projetados apropriadamente para formar uma base razoável para a determinação da estimativa contábil. Por exemplo, a análise de contas a receber por vencimento e a projeção do número de meses de disponibilidade de um item do estoque, com base no uso passado e previsto.

11.13.6.5 – O auditor deve avaliar se a entidade tem uma base apropriada para os pressupostos utilizados na estimativa contábil. Esses pressupostos podem basear-se em estatística do setor e do Governo. Por exemplo, expectativas de inflação, juros, emprego e crescimento do mercado previsto. Podem também ser específicos para a entidade baseados em dados gerados internamente.



11.13.6.6 – Ao avaliar os pressupostos em que a estimativa se baseia, o auditor deve considerar, entre outras coisas, se eles são:

- a) razoáveis em relação aos resultados reais em períodos anteriores;
- b) consistentes com os pressupostos usados para outras estimativas contábeis;
- c) consistentes com planos da administração da entidade.

11.13.6.7 – O auditor deve dar atenção especial a pressupostos que forem sensíveis ou sujeitos a variáveis ou a distorções relevantes.

11.13.6.8 – Nos processos de estimativas de natureza complexa, que requeiram técnicas especializadas, pode o auditor necessitar do trabalho de um especialista. Por exemplo, para estimar quantidades e efetuar certas medições quantitativas e qualitativas de estoque de minérios, o auditor pode necessitar do trabalho de especialista.

11.13.6.9 – O auditor deve revisar a adequação contínua de fórmulas utilizadas pela administração da entidade na preparação das estimativas contábeis. Essa revisão deve refletir o conhecimento do auditor dos resultados financeiros da entidade em períodos anteriores, práticas utilizadas por outras entidades do setor e os planos futuros da administração da entidade divulgados.

Testes de Cálculos

11.13.6.10 – O auditor deve testar os cálculos efetuados pela administração da entidade. A natureza, a oportunidade e a extensão dos testes do auditor dependem de fatores como a complexidade envolvida no cálculo da estimativa contábil, a avaliação dos procedimentos e métodos utilizados pela administração da entidade e a relevância da estimativa no contexto das Demonstrações Contábeis.

Comparação de estimativas anteriores com resultados finais

11.13.6.11 – Quando possível, o auditor deve comparar as estimativas contábeis de períodos anteriores com os resultados reais desses períodos, para:

- a) obter evidências sobre a adequação dos procedimentos de estimativas da entidade;
- b) considerar se são necessários ajustes nos procedimentos e nas fórmulas de cálculos das estimativas; e
- c) avaliar se as diferenças entre os resultados reais e as estimativas anteriores

foram quantificadas e se foram feitas divulgações nas Demonstrações Contábeis, se relevantes.

Procedimentos de aprovação da administração

11.13.6.12 – A administração da entidade revisa e aprova as estimativas contábeis relevantes e o auditor deve considerar se essa revisão e aprovação foram feitas em nível apropriado, e se foram evidenciadas na documentação de suporte da determinação da estimativa contábil.

11.13.7 – USO DE UMA ESTIMATIVA INDEPENDENTE

11.13.7.1 – O auditor pode fazer ou obter uma estimativa independente e compará-la com a estimativa contábil preparada pela administração da entidade. Quando utilizar uma estimativa independente, o auditor deve avaliar os dados, considerar os pressupostos e testar os procedimentos de cálculo utilizados em seu desenvolvimento.

11.13.8 – REVISÃO DE EVENTOS SUBSEQÜENTES

11.13.8.1 – Transações e eventos subseqüentes à data das Demonstrações Contábeis, antes do término da auditoria, podem proporcionar evidências sobre uma estimativa contábil feita pela administração da entidade.

11.13.8.2 – A revisão dessas transações e eventos subseqüentes pode reduzir, ou mesmo, eliminar a necessidade de revisar e testar o processo usado pela administração da entidade ou a necessidade de utilizar uma estimativa independente ao avaliar a razoabilidade da estimativa contábil.

11.13.9 – AVALIAÇÃO DE RESULTADOS DE PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

11.13.9.1 – O auditor deve fazer uma avaliação final da razoabilidade da estimativa, com base em seu conhecimento dos negócios e se a estimativa é consistente com outras evidências de auditoria obtidas no curso dos trabalhos.

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



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

11.13.9.4 – Se a administração da entidade se recusar a revisar a estimativa, a diferença deve ser vista como uma distorção e deve ser considerada juntamente com as outras distorções, ao avaliar se o efeito sobre as Demonstrações Contábeis é relevante.

11.13.9.5 – O auditor também deve verificar se diferenças isoladas que tenham sido aceitas como irrelevantes quando consideradas, cumulativamente, possam ter um efeito relevante sobre as Demonstrações Contábeis. Nessas circunstâncias, o auditor deve avaliar as estimativas contábeis tomadas como um todo.

11.13.10 – SANÇÕES

11.13.10.1 – A inobservância desta Norma constitui infração disciplinar sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c”, “d” e “e” do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.039/05

Aprova a NBC T 11.14 – Transações com Partes Relacionadas

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e as suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil, que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observados quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO a constante evolução e a crescente importância da auditoria, que exige atualização e aprimoramento das normas endereçadas a sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou o processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Estudo para Auditoria instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, em conjunto com o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, atendendo ao que está disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, que recebeu nova redação pela Resolução CFC nº 980, de 24 de outubro de 2003, elaborou a NBC T 11.14 – Transações com Partes Relacionadas;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil (BCB), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:



Art. 1º Aprovar a NBC T 11.14 – Transações com Partes Relacionadas.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 2006, revogando as disposições em contrário, em especial o item 11.2.12 – Transações com Partes Relacionadas da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução CFC nº 820/97, publicada no DOU em 21 de janeiro de 1998, Seção 1, páginas 47 a 49 e a NBC T 11 – IT 10 – Transações com Partes Relacionadas, aprovada pela Resolução CFC nº 974/03, publicada no DOU em 17 de julho de 2003, Seção 1, página 347.

Brasília, 26 de agosto de 2005.

CONTADOR **JOSÉ MARTONIO ALVES COELHO**

Presidente

NBC T 11 – NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

NBC T 11.14 – TRANSAÇÕES COM PARTES RELACIONADAS

11.14.1 – CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS

11.14.1.1 – Esta norma estabelece as responsabilidades do auditor independente e os procedimentos de auditoria a serem adotados para identificar partes relacionadas e as transações com essas partes, conforme definido na NBC T 17 – Partes Relacionadas e sobre a verificação de sua adequada divulgação nas Demonstrações Contábeis, objeto do exame do auditor.

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

11.14.1.3 – O auditor deve examinar as transações relevantes com partes relacionadas, aplicando os procedimentos necessários à obtenção de informações sobre a finalidade, a natureza e a extensão das transações, com especial atenção àquelas que pareçam anormais ou envolvam partes relacionadas não-identificadas quando do planejamento.

11.14.1.4 – O auditor deve executar procedimentos de auditoria suficientes para obter evidências de que as transações, os saldos e as informações relativas a partes relacionadas foram, adequadamente, identificados e divulgados pela administração da entidade nas Demonstrações Contábeis, objeto do exame do auditor.

11.14.1.5 – Devido ao grau de incerteza associado às assertivas contidas nas Demonstrações Contábeis quanto à totalidade das partes relacionadas, os procedimentos identificados nesta norma visam proporcionar evidência de auditoria suficiente sobre a identificação de partes relacionadas.

11.14.1.6 – O auditor deve executar procedimentos modificados, ampliados ou adicionais, conforme for apropriado, quando identificar circunstâncias que aumentem o risco de distorção, além do que, normalmente, seria esperado, ou indiquem que ocorreu uma distorção relevante em conexão com partes relacionadas.

11.14.1.7 – Considerando que a administração da entidade é responsável por identificar e divulgar partes relacionadas e transações com tais partes, essa res-



ponsabilidade exige que a administração implante sistema contábil e de controle interno adequados, para assegurar que as transações com partes relacionadas sejam, apropriadamente, identificadas nos registros contábeis e informações extracontábeis e divulgadas nas Demonstrações Contábeis.

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

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

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

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

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

11.14.2 – PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

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

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

11.14.2.3 – Os seguintes procedimentos devem ser considerados:

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

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

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



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

11.14.2.6 – Dada a natureza das relações com partes relacionadas, a evidência dessa relação pode ser limitada, por exemplo, à existência de estoques mantidos em consignação por uma parte relacionada ou a uma instrução da matriz a uma subsidiária para registrar despesas com royalties. Devido à disponibilidade limitada de evidência apropriada sobre essas transações, o auditor deve considerar a execução de procedimentos, como, por exemplo:

- a) confirmar as condições e o valor da transação com a parte relacionada;
- b) inspecionar a evidência de posse da parte relacionada; e
- c) confirmar ou discutir informações com pessoas ligadas à transação, como bancos, advogados, avalistas e agentes.

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

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

11.14.3 – CONCLUSÕES DO PARECER DE AUDITORIA

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

11.14.3.2 – Quando o auditor entender que, pela magnitude das operações com partes relacionadas e pela diferenciação dessas operações quando comparadas com operações entre partes não-relacionadas, a situação merece ser destacada aos usuários das Demonstrações Contábeis. O auditor deve adicionar, ao seu parecer, parágrafo de ênfase nos termos da NBC T 11.18 – Parecer dos Auditores Independentes, indicando que a entidade realiza volume significativo de operações com partes relacionadas em condições diferentes às de mercado; os resultados dessas operações poderiam ser diferentes se realizadas em condições de mercado.

11.14.4 – SANÇÕES

11.14.4.1 – A inobservância desta Norma constitui infração disciplinar sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c”, “d” e “e” do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.



RESOLUÇÃO CFC Nº 1.022/05

Aprova a NBC T 11.15 – Contingências.

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil, que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observados quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO a constante evolução e a crescente importância da auditoria, que exige atualização e aprimoramento das normas endereçadas a sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou o processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Estudo para Auditoria instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, em conjunto com o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, atendendo ao que está disposto no Art. 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, que recebeu nova redação pela Resolução CFC nº 980, de 24 de outubro de 2003, elaborou a NBC T 11.15 – Contingências;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil (Bacen), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 11.15 – Contingências.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 2006, data em que ficará revogado o item 11.2.15 da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis e deverá ser aplicada aos exames e às revisões das Demonstrações Contábeis, cujos exercícios sociais se encerrem em/ ou após 31 de dezembro de 2005.

Brasília, 18 de março de 2005.

CONTADOR JOSÉ MARTONIO ALVES COELHO

Presidente



NBC T 11 – NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

NBCT 11.15 – CONTINGÊNCIAS

11.15.1 – CONSIDERAÇÕES GERAIS

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

11.15.1.2 – A administração da entidade é a responsável pela adoção de políticas e procedimentos para identificar, avaliar, contabilizar e/ou divulgar, adequadamente, os passivos não-registrados e as contingências.

11.15.1.3 – Quando da execução de procedimentos de auditoria para a identificação de passivos não-registrados e contingências, o Auditor Independente deve obter evidências para os seguintes assuntos, desde que relevantes:

- a) a existência de uma condição ou uma situação circunstancial ocorrida, indicando uma incerteza com possibilidade de perdas ou ganhos para a entidade;
- b) o período em que foram gerados;
- c) o grau de probabilidade de um resultado favorável ou desfavorável; e
- d) o valor ou a extensão de perda ou ganho potencial.

11.15.2 – PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

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

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

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

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

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

11.15.2.2 – O Auditor deve pedir à administração do cliente para preparar carta de solicitação de confirmação de dados (circularização) aos consultores jurídicos encarregados dos processos e litígios em andamento, para que o auditor a encaminhe a esses como forma de obter e evidenciar o julgamento desses profissionais acerca do grau da probabilidade de um resultado favorável ou desfavorável e do montante envolvido. Caso considere necessário, o Auditor, baseado nas informações obtidas dos consultores jurídicos, tendo em vista eventuais incertezas e relevância do assunto, deve solicitar à administração a opinião de outro consultor jurídico independente.

11.15.2.3 – Um exame de auditoria inclui outros procedimentos executados para propósitos diferentes que também podem fornecer informações sobre passivos não-registrados e contingências. Exemplos de tais procedimentos são:

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

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

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



- d) leitura do livro fiscal Termo de Ocorrências ou equivalente;
- e) leitura ou exame de qualquer outro documento que inclua possíveis garantias dadas pelo cliente.

11.15.3 – CIRCULARIZAÇÃO DOS CONSULTORES JURÍDICOS

11.15.3.1 – A circularização dos consultores jurídicos é uma forma de o auditor obter confirmação independente das informações fornecidas pela administração referentes a situações relacionadas a litígios, pedidos de indenização ou questões tributárias. As respostas recebidas do departamento jurídico da entidade, ou de seus consultores internos, quando estes não forem os patronos das causas, mas as acompanham, servem de evidência para o auditor avaliar se a administração adotou os procedimentos adequados para a contabilização e/ou divulgação dos passivos não-registrados e/ou das contingências (ativas ou passivas). No entanto, essas respostas não devem ser consideradas como evidências definitivas ou substitutas, no caso da recusa dos consultores jurídicos externos em responder ao pedido, principalmente, se formalizadas. Quando advogados internos (ou o departamento competente) forem os patronos da causa, todavia, é adequado que respondam às cartas referidas no parágrafo seguinte.

11.15.3.2 – A extensão da seleção dos consultores jurídicos a serem circularizados depende do julgamento do Auditor, que deve levar em consideração sua avaliação da estrutura de controles internos mantida pela entidade auditada para identificar, avaliar, contabilizar e/ou divulgar questões relativas a contingências, bem como a natureza e a relevância dos assuntos envolvidos. Por exemplo, o Auditor pode aplicar técnicas de amostragem (incluindo estratificação) na seleção dos consultores a serem circularizados que estejam envolvidos com grande volume de questões, de natureza similar e de pequeno valor individual.

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

- a) identificação da entidade, inclusive controladas, quando aplicável, e a data das Demonstrações Contábeis sob auditoria;
- b) pedido da administração para que o consultor jurídico prepare a relação das questões em andamento com as quais o consultor jurídico esteve ou está envolvido, contendo as seguintes informações:

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

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

III – identificação da natureza e das razões para qualquer limitação na sua resposta;

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

11.15.3.4 – O Auditor revisa eventos passíveis de potencial ajuste ou divulgação nas Demonstrações Contábeis ocorridas até a data de seu relatório. Portanto, a última data do período coberto pela resposta do advogado (data da carta) deve se aproximar, ao máximo possível, da conclusão do trabalho de campo.

11.15.4 – LIMITAÇÕES NA EXTENSÃO DA RESPOSTA DO CONSULTOR JURÍDICO

11.15.4.1 – O consultor jurídico pode fazer remissão na sua resposta a assuntos por ele já informados anteriormente, validando-os. Esse procedimento não representa uma limitação na extensão da auditoria.

11.15.4.2 – A recusa de um consultor jurídico em fornecer a informação solicitada, por meio de circularização ou em reunião (veja parágrafos 11.15.3.3 e 11.15.3.4), ou a ausência de opinião de outro consultor jurídico independente nas condições consideradas necessárias (veja parágrafo 11.15.2.2) é uma limitação na extensão da auditoria suficiente para impedir a emissão de um parecer sem ressalvas, conforme definido na norma sobre Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis.

11.15.4.3 – A recusa do consultor jurídico em responder deve ser distinguida de outras limitações na resposta de um consultor jurídico discutidas no item 11.15.5 desta norma. Em tais circunstâncias, o Auditor deve exercer seu julgamento pro-



fissional para determinar se procedimentos alternativos adequados podem ser aplicados para atender aos requerimentos desta norma.

11.15.5 – OUTRAS LIMITAÇÕES NA RESPOSTA DE UM CONSULTOR JURÍDICO

11.15.5.1 – Um consultor jurídico pode não concluir quanto à probabilidade de resultado desfavorável de uma contingência ou quanto ao valor e outras eventuais conseqüências da perda potencial, por causa de incertezas inerentes.

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

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

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

11.15.6 – JULGAMENTO DO AUDITOR

11.15.6.1 – O Auditor deve avaliar todas as circunstâncias e as evidências obtidas durante a aplicação de seus procedimentos de auditoria para passivos não-registrados e contingências para formar o seu julgamento quanto à adequação às práticas contábeis adotadas na elaboração e na apresentação das Demonstrações Contábeis sob exame.

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

ressalva, adverso ou com parágrafo de ênfase quanto a uma possível incerteza.

11.15.6.3 – A existência de uma limitação relevante na execução dos procedimentos previstos nesta norma deve levar o Auditor a avaliar a necessidade de emitir um parecer com ressalva relacionada a essa limitação ou, ainda, emitir parecer com abstenção de opinião sobre as Demonstrações Contábeis tomadas em conjunto.

11.15.7 – DAS SANÇÕES

11.15.7.1 – A inobservância desta norma constitui infração disciplinar sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c”, “d” e “e” do art. 27 do Decreto-Lei n° 9.295, de 27 de maio de 1946, e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.



ANEXO A NBC T 11.15 – CONTINGÊNCIAS

Senhores Advogados

(data)

Prezados Senhores:

Em conexão com o exame das Demonstrações Contábeis do exercício a findar(findo) em *(data-base das demonstrações contábeis)*, da Companhia ABC, solicitamos que Vossas Senhorias forneçam diretamente aos nossos *Audidores Independentes, endereço*, uma posição sobre as questões das áreas cível, trabalhista e/ou tributária sob seus cuidados, em *(data-base das demonstrações contábeis)*, a favor ou contra a Companhia ABC, bem como os eventuais desfechos ou as novas questões surgidas entre essa data-base e a data da elaboração da informação.

Ao fornecer essas posições, solicitamos que Vossas Senhorias informem, além de uma breve descrição da questão e sua evolução no período: (i) se existe depósito judicial (e seu valor, caso disponível); (ii) o valor atual, efetivamente, discutido em cada causa, independentemente do valor atribuído ao feito para fins meramente processuais, ou uma estimativa do valor e/ou indicação da inclusão, ou não, de juros, multas e correção; (iii) valor estimado dos honorários de êxito, quando aplicável (iv) um **prognóstico** quanto à possibilidade de perda no desfecho das questões, classificando-a como provável, possível ou remota.

O prognóstico quanto ao **desfecho** das causas é a base para que observemos a necessidade de registro contábil (provisionamento da potencial perda como uma obrigação no passivo) e/ou de divulgações das questões em notas explicativas às Demonstrações Contábeis. Os significados dos termos utilizados entre os profissionais de contabilidade, para fins da classificação solicitada, estão descritos a seguir.

O termo **provável** em relação a *possível* indica que há maior probabilidade de o fato ocorrer. Geralmente, em um processo, cujo prognóstico é *provável* perda, há elementos, dados ou outros indicativos que possibilitam tal classificação, como por

exemplo: a tendência jurisprudencial dos tribunais ou a tese já apreciada em tribunais superiores para questões que envolvam matéria de direito, e a produção ou a facilidade de se dispor de provas (documental, testemunhal – principalmente em questões trabalhistas – ou periciais) para questões que envolvam matéria de fato.

Por sua vez, se o prognóstico for **possível** perda, esta pode acontecer; todavia, esse prognóstico não foi, necessariamente, fundamentado em elementos ou dados que permitam tal informação. Ou, ainda, em um prognóstico possível, os elementos disponíveis não são suficientes ou claros de tal forma que permitam concluir que a tendência será perda ou ganho no processo.

Adicionalmente, é importante notar que as decisões judiciais favoráveis de primeiro ou de segundo grau podem não ser tão importantes quando há desfecho (julgamento final) desfavorável em tribunal superior ou de última instância. Também, a menos que do ponto de vista processual já exista problema que possa acarretar determinado desfecho, no prognóstico não devem ser levados em conta essas eventuais circunstâncias, tais como eventuais perdas de prazos, etc. a que estão sujeitos quaisquer processos.

Por fim, a perda classificada como **remota**, como o próprio nome diz, remotamente trará perdas ou prejuízos para a entidade, ou são insignificantes as chances de que existam perdas.

Caso Vossas Senhorias entendam haver alguma limitação em sua resposta, solicitamos que sejam citadas as devidas razões.

Aguardamos e agradecemos suas providências e colocamo-nos à disposição para esclarecimentos julgados necessários.

Atenciosamente,

Representante da Companhia ABC.



RESOLUÇÃO CFC Nº 1.040/05

Aprova a NBC T 11.16 – Transações e Eventos Subseqüentes

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e as suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil, que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observados quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO a constante evolução e a crescente importância da auditoria, que exige atualização e aprimoramento das normas endereçadas a sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou o processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Estudo para Auditoria instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, em conjunto com o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, atendendo ao que está disposto no Art. 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, que recebeu nova redação pela Resolução CFC nº 980, de 24 de outubro de 2003, elaborou a NBC T 11.16 – Transações e Eventos Subseqüentes;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil (BCB), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 11.16 – Transações e Eventos Subseqüentes.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 2006, revogando as disposições em contrário, em especial o item 11.2.13 – Transações e Eventos Subseqüentes da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução CFC nº 820/97, publicada no DOU em 21 de janeiro de 1998, Seção 1, páginas 47 a 49 e a NBC T 11 – IT 4 – Transações e Eventos Subseqüentes, aprovada pela Resolução CFC nº 839/99, publicada no DOU em 11 de março de 1999, Seção 1, páginas 67 a 68.

Brasília, 26 de agosto de 2005.

CONTADOR JOSÉ MARTONIO ALVES COELHO

Presidente



NBC T 11 – NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

NBC T 11.16 – TRANSAÇÕES E EVENTOS SUBSEQÜENTES

11.16.1 – CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS

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

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

11.16.1.3 – O auditor deve considerar três situações de eventos subseqüentes:

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

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

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

11.16.1.5 – Exemplos de transações e eventos subseqüentes que proporcionam evidência adicional de condições que existiam no fim do período auditado e

requerem julgamento profissional e conhecimento dos fatos e circunstâncias:

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

11.16.1.6 – Exemplos de transações e eventos subseqüentes havidos entre a data de término do exercício social e a data da divulgação das Demonstrações Contábeis são:

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

11.16.2 – PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA SOBRE TRANSAÇÕES E EVENTOS OCORRIDOS ENTRE O TÉRMINO DO EXERCÍCIO E A EMISSÃO DO PARECER

11.16.2.1 – O período entre a data do término do exercício social e a de emissão do parecer é denominado período subseqüente, e o auditor deve considerá-lo parte normal da auditoria. O auditor deve planejar e executar procedimentos para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada de que todas as transações e os eventos ocorridos no período, e que podem requerer ajuste nas Demonstrações Contábeis e suas notas explicativas, foram identificados. Esses procedimentos são adicionais àqueles, normalmente, aplicados a transações específicas ocorridas após o fim do período, com o objetivo de obter evidência de auditoria quanto a saldos de contas no fim dele, como, por exemplo, o teste do corte de estoques e pagamentos a credores. Entretanto, não se exige que o auditor proceda a uma revisão contínua de todos os assuntos que foram objeto de procedimentos anteriores.

11.16.2.2 – Os procedimentos para identificar transações e eventos que podem requerer ajuste ou divulgação nas Demonstrações Contábeis devem ser executados tão próximo da data do parecer do auditor quanto for praticável, e, normalmente, incluem o seguinte:

- a) revisão dos procedimentos que a administração estabeleceu para assegurar que eventos subseqüentes sejam identificados;
- b) leitura de atas de assembléia de acionistas ou quotistas, de reunião dos conselhos de administração e fiscal, da diretoria, bem como de comitês executivos e de auditoria, realizadas após o fim do período, e indagação sobre assuntos



discutidos nas reuniões e para os quais ainda não se dispõem de atas;

c) leitura das Demonstrações Contábeis intermediárias posteriores àquelas auditadas e, à medida que for considerado necessário e apropriado, dos orçamentos, das previsões de fluxo de caixa e de outros relatórios contábeis; comparação dessas informações com as constantes nas Demonstrações Contábeis auditadas, na extensão considerada necessária nas circunstâncias. Neste caso, o auditor deve indagar da administração se as informações mais recentes foram elaboradas nas mesmas bases utilizadas nas Demonstrações Contábeis auditadas;

d) indagação ou ampliação das indagações anteriores, escritas ou verbais, aos advogados da entidade a respeito de litígios e reclamações; e

e) indagação à administração sobre se ocorreu qualquer evento subsequente que possa afetar as Demonstrações Contábeis e obtenção de carta de responsabilidade, com a mesma data do parecer do auditor. Exemplos de assuntos a serem indagados incluem:

1. situação atual de itens contabilizados com base em dados preliminares ou não-conclusivos;

2. assunção de novos compromissos, empréstimos ou garantias concedidas;

3. vendas de ativos;

4. emissão de debêntures ou ações novas ou acordo de fusão, incorporação, cisão ou liquidação de atividades, ainda que parcialmente;

5. destruição de ativos, por exemplo, por fogo ou inundação;

6. desapropriação por parte do Governo;

7. evolução subsequente de contingências e assuntos de maior risco de auditoria;

8. ajustes contábeis inusitados; e

9. ocorrência ou probabilidade de ocorrência de eventos que ponham em dúvida a adequação das práticas contábeis usadas nas Demonstrações Contábeis, como na hipótese de dúvida sobre a continuidade normal das atividades da entidade.

11.16.2.3 – Quando uma controlada ou coligada, ou mesmo uma divisão ou filial, for auditada por outro auditor, o auditor da entidade principal deve considerar os procedimentos do outro auditor sobre eventos após o fim do período e a necessidade de informá-lo sobre a data planejada de emissão de seu Parecer.

11.16.2.4 – Quando tomar conhecimento de eventos que afetam de maneira relevante as Demonstrações Contábeis, o auditor deve verificar se eles foram, apropriadamente, contabilizados e, adequadamente, divulgados nas Demonstrações Contábeis. Quando tais eventos não receberem tratamento adequado nas Demonstrações Contábeis, o auditor deve discutir com a administração a adoção

das providências necessárias para corrigir tal situação. Caso a administração decida não tomar as providências necessárias, o auditor deve emitir seu Parecer com ressalva ou adverso.

11.16.3 – TRANSAÇÕES E EVENTOS OCORRIDOS APÓS EMISSÃO DO PARECER, E A DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

11.16.3.1 – O auditor não é responsável pela execução de procedimentos ou indagações sobre as Demonstrações Contábeis após a data do seu Parecer. Durante o período entre as datas do Parecer do auditor e a de divulgação das Demonstrações Contábeis, a administração é responsável por informar ao auditor fatos que possam afetar as Demonstrações Contábeis.

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

11.16.3.3 – Quando a administração alterar as Demonstrações Contábeis, o auditor deve executar os procedimentos necessários nas circunstâncias e fornecer a ela novo parecer sobre as Demonstrações Contábeis ajustadas. A data do novo parecer do auditor não deve ser anterior àquela em que as demonstrações ajustadas foram assinadas ou aprovadas pela administração, e, conseqüentemente, os procedimentos mencionados nos itens anteriores devem ser estendidos até a data do novo Parecer do auditor. Contudo, o auditor pode decidir por emitir seu Parecer com dupla data, como definido na NBC T 11.18 - Parecer dos Auditores Independentes.

11.16.3.4 – Quando a administração não alterar as Demonstrações Contábeis nos casos em que o auditor decidir pela necessidade de sua alteração e o seu Parecer não tiver sido liberado para a entidade, ele deve revisá-lo e, se for o caso, expressar opinião com ressalva ou adversa.

11.16.3.5 – Quando o Parecer do auditor tiver sido entregue à administração, o auditor deve solicitar a esta que não divulgue as Demonstrações Contábeis e o respectivo Parecer. Se as Demonstrações Contábeis forem, posteriormente, divulgadas, o auditor deve avaliar a adoção de medidas a serem tomadas em função dos seus direitos e das suas obrigações legais. Entre essas medidas, inclui-se, como mínimo, comunicação formal à administração no sentido de que o Parecer,



anteriormente, emitido não mais deve ser associado às Demonstrações Contábeis não-retificadas; a necessidade de comunicação aos órgãos reguladores depende das normas aplicáveis em cada caso.

11.16.4 – TRANSAÇÕES E EVENTOS CONHECIDOS APÓS A DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

11.16.4.1 – Após a divulgação das Demonstrações Contábeis, o auditor não tem responsabilidade de fazer qualquer indagação sobre essas demonstrações.

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

11.16.4.3 – Quando a administração alterar as Demonstrações Contábeis divulgadas, o auditor deve:

- a) executar os procedimentos de auditoria necessários às circunstâncias;
- b) revisar as medidas tomadas pela administração para assegurar que qualquer pessoa que tenha recebido as Demonstrações Contábeis, anteriormente, emitidas, juntamente com o respectivo Parecer do auditor, seja informada da situação; e
- c) emitir um novo Parecer sobre as Demonstrações Contábeis alteradas, indicando em parágrafo, após o de opinião, os motivos da reemissão desse Parecer com referência à nota das Demonstrações Contábeis que esclarece a alteração efetuada nas Demonstrações Contábeis. Neste caso, são aplicáveis as considerações sobre a data do novo Parecer mencionadas no item anterior.

11.16.4.4 – Quando a administração não tomar as medidas necessárias para assegurar que qualquer pessoa que tenha recebido as Demonstrações Contábeis, anteriormente, divulgadas, juntamente com o correspondente Parecer do auditor, seja informada da situação, e quando a administração não alterar as Demonstrações Contábeis nas circunstâncias em que o auditor considera necessária sua alteração, ele deve informar à administração que poderá tomar medidas para impedir que seu Parecer seja utilizado por terceiros, resguardando, assim, seus direitos e obrigações legais. Entre essas medidas, inclui-se, como mínimo, comunicação formal à administração de que o Parecer, anteriormente, emitido não mais deve ser

associado às Demonstrações Contábeis não-retificadas. A necessidade de comunicação aos órgãos reguladores depende das normas aplicáveis em cada caso.

11.16.4.5 – Em certas situações, o auditor pode julgar desnecessária a alteração das Demonstrações Contábeis e a emissão de novo Parecer, como, por exemplo, quando estiver iminente a emissão das Demonstrações Contábeis relativas ao período seguinte, desde que elas contemplem os necessários ajustes e/ou contenham as informações normalmente divulgadas.

11.16.5 – OFERTA DE VALORES MOBILIÁRIOS AO PÚBLICO

11.16.5.1 Nos casos de oferta de valores mobiliários ao público, o auditor deve considerar qualquer exigência legal e atinente a ele aplicável em todas as jurisdições em que os valores mobiliários estiverem sendo oferecidos. Por exemplo, o auditor pode ser obrigado a executar procedimentos de auditoria adicionais até a data do documento de oferta final, que, normalmente, devem incluir a execução dos procedimentos mencionados no item 11.16.2.2 até a data, ou próximo da data efetiva, do documento final de oferta. Também devem incluir a leitura do documento de oferta para avaliar se outras informações nele contidas se harmonizam com as informações contábeis com que o auditor estiver relacionado.

11.16.6 – SANÇÕES

11.16.6.1 – A inobservância desta Norma constitui infração disciplinar sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c”, “d” e “e” do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.



RESOLUÇÃO CFC Nº 1.054/05

Aprova a NBC T 11.17 – Carta de Responsabilidade da Administração

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e as suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil, que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observados quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO a constante evolução e a crescente importância da auditoria, que exige atualização e aprimoramento das normas endereçadas a sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou o processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Estudo para Auditoria instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, em conjunto com o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, atendendo ao que está disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, que recebeu nova redação pela Resolução CFC nº 980, de 24 de outubro de 2003, elaborou a NBC T 11.17 – Carta de Responsabilidade da Administração;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil (BCB), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 11.17 – Carta de Responsabilidade da Administração.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 2006, revogando as disposições em contrário, em especial o item 11.2.14 da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução CFC nº 820, de 17 de dezembro de 1997, publicada no DOU em 21 de janeiro de 1998 e a NBC T 11 – IT 1 – Carta de Responsabilidade da Administração, aprovada pela Resolução CFC nº 752, de 20 de setembro de 1993, publicada no DOU em 28 de outubro de 1993, Seção 1, página 16298-9.

Brasília, 7 de outubro de 2005.

CONTADOR JOSÉ MARTONIO ALVES COELHO

Presidente



NBC T 11 – NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

NBC T 11.17 – CARTA DE RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO

11.17.1 – CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS

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

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

11.17.2 – RECONHECIMENTO POR PARTE DA ADMINISTRAÇÃO DE SUA RESPONSABILIDADE PELAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

11.17.2.1 – O auditor deve obter evidência de que a administração reconhece sua responsabilidade pela preparação e apresentação adequada, assim como pela aprovação das Demonstrações Contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil ou outro conjunto de normas contábeis que sejam aplicáveis nas circunstâncias.

11.17.3 – DECLARAÇÕES DA ADMINISTRAÇÃO COMO EVIDÊNCIA DE AUDITORIA

11.17.3.1 – O auditor deve obter declarações por escrito da administração sobre assuntos significativos para as Demonstrações Contábeis sempre que não se possa ter expectativa razoável quanto à existência de outra evidência de auditoria pertinente. A possibilidade de mal-entendidos entre o auditor e a administração é

reduzida quando declarações verbais são confirmadas por escrito pela administração. Assuntos que devem ser incluídos em uma carta da administração estão apresentados nesta Norma e no exemplo anexo.

11.17.3.2 – As declarações por escrito solicitadas da administração podem estar limitadas a assuntos considerados, individual ou coletivamente, como significativos para as Demonstrações Contábeis. Com relação a certos itens, pode ser necessário que o auditor independente esclareça à administração da entidade auditada o seu entendimento acerca de significância ou relevância desses itens em relação às Demonstrações Contábeis tomadas em conjunto.

11.17.3.3 – O auditor deve obter declaração por escrito da administração que:

- a) reconhece sua responsabilidade pela elaboração e implementação de controles internos para prevenir e identificar erros; e
- b) acredita que os efeitos agregados de distorções não-ajustadas são irrelevantes, individualmente ou em conjunto, para as Demonstrações Contábeis como um todo. Resumo de tais itens deve ser incluído ou anexado à Carta de Responsabilidade da Administração.

11.17.3.4 – No decorrer da auditoria, a administração da entidade auditada faz declarações ao auditor, espontaneamente ou em resposta a indagações específicas. Quando essas declarações estão relacionadas com assuntos que sejam significativos para as Demonstrações Contábeis, o auditor deve:

- a) buscar evidência comprobatória de auditoria com base em fontes dentro e fora da entidade;
- b) avaliar se as declarações feitas pela administração são razoáveis e consistentes com outras evidências de auditoria obtidas, incluindo outras declarações; e
- c) analisar se as pessoas que fazem as declarações podem ser consideradas bem informadas sobre assuntos específicos sob os quais emitiram suas declarações.

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



11.17.3.6 – Em certos casos, uma declaração da administração pode ser a única evidência de auditoria que, normalmente, está disponível, como por exemplo, para corroborar a intenção da administração de manter um investimento específico a longo prazo.

11.17.3.7 – Devido à natureza das fraudes e das dificuldades inerentes em detectá-las, o auditor deve obter declarações formais da Administração de que ela reconhece sua responsabilidade na elaboração e na implementação de controles para prevenir e detectar fraudes e que não tem conhecimento de qualquer fraude ou suspeita de fraude que pudesse ter efeito relevante nas Demonstrações Contábeis.

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

11.17.4 – DOCUMENTAÇÃO DAS DECLARAÇÕES DA ADMINISTRAÇÃO

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

- a) carta com as declarações de responsabilidade da administração;
- b) carta do auditor descrevendo, resumidamente, seu entendimento das declarações da administração, devidamente reconhecidas e confirmadas pela administração; ou
- c) atas de reuniões do conselho de administração, dos sócios ou de órgão da administração com função semelhante.

11.17.5 – ELEMENTOS BÁSICOS DA CARTA COM AS DECLARAÇÕES DE RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO

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

- a) fazer referência às Demonstrações Contábeis cobertas pelo parecer de auditoria, incluindo seus principais valores (ativo total, passivos, patrimônio líquido, lucro líquido ou outros julgados importantes para a identificação);
- b) mencionar que a administração está ciente de sua responsabilidade pela

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

l) confirmar que:

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

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



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

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

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

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

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

o) confirmar que a administração está ciente de sua responsabilidade quanto à elaboração e à implementação de controles para prevenir e detectar fraudes, e que não tem conhecimento de qualquer fraude ou suspeita de fraude que pudesse ter efeito significativo nas Demonstrações Contábeis;

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

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

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

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

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

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

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

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

11.17.5.2 – Uma carta com as declarações de responsabilidade da administração da entidade, cujas Demonstrações Contábeis estão sendo auditadas deve ter a mesma data do parecer dos auditores independentes sobre essas Demonstrações Contábeis, uma vez que um dos itens cobertos nessa carta diz respeito aos eventos subsequentes ocorridos entre a data das Demonstrações Contábeis e a data do parecer dos auditores independentes. No entanto, em determinadas circunstâncias, uma carta contendo declarações sobre certas transações ou outros eventos específicos também pode ser obtida no decorrer da auditoria ou em data posterior àquela do parecer dos auditores, por exemplo, na data de uma oferta pública.

11.17.5.3 – A carta de responsabilidade da administração deve ser assinada pelos membros da administração que sejam os principais responsáveis pela entidade e sua movimentação financeira (geralmente, o principal diretor executivo e o principal executivo financeiro), assim como pelo contabilista responsável pelas Demonstrações Contábeis, de forma a cobrir os aspectos contábeis com base no melhor entendimento e juízo desses executivos.

11.17.5.4 – Em determinadas circunstâncias, o auditor pode considerar necessário obter cartas com declarações de responsabilidade de outros membros da administração. Por exemplo, o auditor pode requerer uma declaração por escrito de que todas as atas das assembleias dos acionistas, do conselho de administração e dos comitês relevantes lhe foram disponibilizadas.

11.17.6 – AÇÃO A SER ADOTADA CASO A ADMINISTRAÇÃO SE RECUSE A PRESTAR DECLARAÇÕES

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

11.17.6.2 – Esta norma não tem como objetivo estabelecer um modelo que deva ser adotado por todos os auditores independentes, uma vez que o assunto envolve julgamento e varia de acordo com o tipo de entidade auditada e suas peculiaridades. Dessa forma, o exemplo apresentado no anexo que integra esta Norma deve ser



entendido como uma sugestão e não como um modelo, para auxiliar o auditor na solicitação da carta de responsabilidade aos administradores da entidade auditada.

11.17.7 – SANÇÕES

11.17.7.1 – A inobservância desta norma constitui infração disciplinar sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c”, “d” e “e” do art. 27 do Decreto-Lei n° 9.295, de 27 de maio de 1946, e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.

EXEMPLO DE CARTA DE RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO

Local e data (a data deve ser igual a do parecer dos auditores independentes)

À

(NOME DA FIRMA DE AUDITORES INDEPENDENTES OU DO AUDITOR
PESSOA FISICA) (A) *

Endereço do escritório que está emitindo o parecer.

Prezados Senhores:

Com referência ao seu exame (B) das Demonstrações Contábeis da CIAABCD (C), relativas aos exercícios findos em XX de YY de ZZ e ZZ1, (D), reconhecemos que a apresentação desta carta de responsabilidade constitui-se num procedimento de auditoria requerido pelas normas de auditoria aplicáveis no Brasil, para permitir-lhes formar uma opinião sobre se as Demonstrações Contábeis retromencionadas e a seguir identificadas, refletem, com adequação, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira em (D), os resultados das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da (C) nos exercícios findos em (D) de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil (ou outro conjunto de normas que tenha sido aplicável) (E).

Para fins de identificação, as Demonstrações Contábeis examinadas por Vossas Senhorias apresentam os seguintes valores básicos:

XX/YY/ZZ XX/YY/ZZ1

Total do ativo

Total das exigibilidades e dos resultados de exercícios futuros () ()

Patrimônio Líquido

Lucro líquido exercício findo em

Essas contas estão de acordo com os livros da empresa e das Demonstrações Contábeis transcritas no Livro Diário (M) e também concordarão com



quaisquer publicações ou divulgações para outros fins (atenção: se as Demonstrações Contábeis não estiverem transcritas no Livro Diário, deve ser usado o parágrafo indicado em (M).

(avaliar a necessidade de incluir parágrafos relacionados com as questões descritas nos comentários (P e Q)

(*) A até Q = Ver explicações a seguir

Com base em nossos conhecimentos e opinião, como administradores da empresa, confirmamos as seguintes informações transmitidas a Vossas Senhorias durante seu exame (B) das Demonstrações Contábeis da (C) dos exercícios sociais (ou períodos) findos em (D).

Na qualidade de administradores da empresa, estamos cientes de nossa responsabilidade sobre o conjunto das Demonstrações Contábeis e das notas explicativas por nós apresentadas para o exame (B) de Vossas Senhorias Assim, na preparação do referido conjunto, atentamos para o fato de que deve apresentar, adequadamente, a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido, as origens e as aplicações de recursos e todas as divulgações necessárias, segundo as práticas contábeis adotadas no Brasil (E), aplicados de maneira uniforme e em cumprimento à legislação pertinente. Além disso, colocamos à disposição de Vossas Senhorias todos os livros contábeis e financeiros, bem como os de atas de reuniões de acionistas, do conselho de administração e da diretoria (F). Adicionalmente, todas as atas de reuniões de acionistas, do conselho de administração e da diretoria (F) celebradas até esta data encontram-se incluídas nos respectivos registros, exceto (G). Essas atas refletem a totalidade das decisões aprovadas.

As Demonstrações Contábeis e/ou suas notas explicativas:

I Indicam ou registram:

- 1 Bases de avaliações dos ativos e ajustes dessas avaliações mediante provisões adequadas, quando necessárias, para refletir valores de realização ou outros valores previstos pelas práticas contábeis adotadas no Brasil (E)....., exceto (G) ou (P) (Este item abrange todos os ativos, portanto, eventuais exceções devem ser incluídas aqui).
- 2 Todas as obrigações e os passivos, bem como as informações pertinentes quanto a prazos, amortizações e encargos, exceto (G).

- 3 Todos os compromissos firmados e informações pertinentes, exceto (G).
- 4 Todos os prejuízos esperados em razão de circunstâncias já conhecidas, exceto (G).

II Pressupõem que:

- 1 Todos os ativos são de propriedade da empresa e estão livres e desembaraçados de quaisquer ônus ou gravames, exceto (G).
- 2 Não há acordos para manutenção de limites mínimos de saldos em bancos ou outras vinculações, estando esses saldos disponíveis, exceto (G).
- 3 As contas estão adequadamente classificadas, considerando prazos e natureza dos ativos e passivos, exceto (G).
- 4 Todos os acordos ou operações estão adequadamente refletidos nas Demonstrações Contábeis, exceto (G).
- 5 Que o sistema contábil e de controle interno adotado pela entidade é de responsabilidade da administração e adequado ao seu tipo de atividade e volume de transações, assim como adequado para a prevenção e/ou detecção de eventuais fraudes e erros.
- 6 Todas as garantias dadas estão, adequadamente, divulgadas nas Demonstrações Contábeis.

Confirmamos a seguir o nome de todos os consultores jurídicos que cuidam de litígios, impostos, ações trabalhistas e quaisquer outros processos, a favor ou contra a empresa, bem como de qualquer outro fato que possa ser considerado como contingência. (I)

Além disso, não temos conhecimento:

- 1 De que membros da administração não tenham cumprido todas as leis, as normas e os regulamentos a que a empresa está sujeita. Também não temos conhecimento de que houve, durante o exercício, operações ou transações que possam ser reconhecidas como irregulares ou ilegais e/ou que não tenham sido realizadas no melhor interesse da empresa, exceto (G).
- 2 De outras partes relacionadas, além daquelas pelas quais se apresentam informações nas respectivas notas explicativas às Demonstrações Contábeis, exceto (G).
- 3 De que diretores ou funcionários em cargos de responsabilidade ou confiança tenham participado ou participem da administração ou tenham interesses em sociedades com as quais a empresa manteve transações, exceto (G) e (H).
- 4 De quaisquer fatos ocorridos desde (D) que possam afetar as Demonstra-



ções Contábeis e as notas explicativas naquela data ou que as afetam até a data desta carta ou, ainda, que possam afetar a continuidade das operações da empresa, exceto (G).

- 5 De eventos e circunstâncias ocorridos ou esperados que possam nos levar a crer que o ativo imobilizado possa estar registrado por valores superiores ao seu respectivo valor de recuperação.(P)
- 6 De efeitos relevantes nas Demonstrações Contábeis acima referidas e identificadas, decorrentes das seguintes situações:
 - (a) Ações ou reclamações relevantes contra a empresa, exceto (G).
 - (b) Acordos ou operações estranhos aos negócios normais ou quaisquer outros acordos, exceto (G).
 - (c) Inadimplências contratuais que possam resultar em prejuízos para a empresa, exceto (G).
 - (d) Existência de contingências (ativas ou passivas), além daquelas que estejam descritas nas notas explicativas e daquelas reconhecidas ou provisionadas, exceto (G).
 - (e) Existência de comunicação, por parte das autoridades normativas, sobre inobservância de normas ou aplicação de procedimentos contábeis, etc., exceto (G).

Também confirmamos que:

A política de cobertura de seguros dos ativos e das operações da entidade é adequada às necessidades.

Não houve:

- a) fraude envolvendo administração ou funcionários em cargos de responsabilidades ou confiança;
- b) fraude envolvendo terceiros que poderiam ter efeito relevante nas Demonstrações Contábeis;
- c) violação ou possíveis violações de leis, normas ou regulamentos cujos efeitos deveriam ser considerados para divulgação nas Demonstrações Contábeis ou mesmo dar origem ao registro de provisão para contingências passivas.

Os efeitos de distorções não-reconhecidas nas Demonstrações Contábeis e sumariadas no Anexo I são irrelevantes, tanto individualmente quanto em agregado, para as Demonstrações Contábeis em seu conjunto. Além disso, não temos

conhecimento de quaisquer outras distorções que não tenham sido ajustadas nas Demonstrações Contábeis.

Obs.: (incluir detalhes dos ajustes e reclassificações propostos pelos auditores independentes e não-contabilizados pela entidade auditada, que seriam necessários para eliminar as distorções (O)

Todas as transações efetuadas no período foram devidamente registradas no sistema contábil de acordo com a legislação vigente. Especificamente, com relação aos instrumentos financeiros derivativos, a empresa celebrou contratos de (indicar as operações com instrumentos financeiros derivativos). Tais contratos em (D) estão adequadamente documentados e contabilizados nos registros contábeis e adequadamente divulgados nas Demonstrações Contábeis. Não temos conhecimento da existência de outros contratos com estas características, ou similares, que possam ser considerados como instrumentos financeiros derivativos que não tenham sido reportados a Vossas Senhorias (J).

Atenciosamente,

(NOME DA ENTIDADE AUDITADA)

(N) _____ (N) _____ (N) _____



EXPLICAÇÕES SOBRE OS ITENS INDICADOS COM LETRAS MAIÚSCULAS NO TEXTO DO EXEMPLO DA CARTA DE RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO

A) Endereçar à empresa que está emitindo o parecer.

B) Quando não for efetuada auditoria completa (exame), mencionar o tipo de trabalho (revisão limitada, etc.).

C) Nome completo da entidade auditada.

D) Datas de encerramento dos exercícios sociais ou dos períodos cobertos pelo parecer dos auditores independentes.

E) Descreva as práticas contábeis (práticas contábeis adotadas no Brasil, princípios contábeis norte-americanos, práticas contábeis definidas pela matriz, etc.)

F) Caso a empresa não seja S.A., substituir por “atas de reunião de diretoria e alterações contratuais”. É recomendável incluir a data de cada uma das últimas atas que foram disponibilizadas, principalmente quando os registros das atas estão desatualizados.

G) Inclua neste ou em parágrafo separado as circunstâncias especiais que requerem confirmação por escrito das eventuais exceções. Essas devem ser descritas objetivamente.

H) Especialmente no caso de um grupo, é comum que diretores de algumas empresas desse grupo sejam também diretores em outras empresas do grupo. Nesse caso, essa exceção deve ser mencionada. O principal aspecto aqui é quando a outra empresa não é controlada/controladora e, portanto, operações podem não, necessariamente, ser feitas no interesse geral do Grupo.

I) Relacionar o nome dos consultores jurídicos circularizados. Em alguns casos, essa afirmação é obtida, formalmente, do responsável pelo departamento jurídico da empresa. Nesse caso, a inclusão dessa informação na Carta de Responsabilidade da Administração pode ser, eventualmente, suprimida.

J) No caso de não terem sido celebrados contratos desta natureza, o parágrafo deverá ser assim redigido: “Durante o presente exercício, a empresa não celebrou contratos que possam ser considerados como instrumentos financeiros derivativos”.

L) As contas a serem mencionadas dependerão de cada caso, conforme seu significado. Em certos casos, poderá ser conveniente indicar o total de contas a receber ou o saldo dos fornecedores ou os saldos com entidades controladoras, controladas ou coligadas.

M) As Demonstrações Contábeis devem ser transcritas no Livro Diário e devidamente assinadas pelos administradores contratuais ou estatutários e por contabilista legalmente habilitado. Nada impedirá a transcrição das notas explicativas se a empresa assim desejar. Se as Demonstrações Contábeis ainda não estiverem transcritas no Livro Diário, poderá ser utilizado o seguinte parágrafo na Carta de Responsabilidade da Administração, que trata do assunto:

“Os montantes acima consignados concordarão com os livros da empresa após o fechamento das contas do exercício, quando as Demonstrações Contábeis serão transcritas no Livro Diário em até um mês antes da data marcada para a realização da assembléia de acionistas que examinará as contas e, excetuando-se qualquer alteração na classificação das contas, também concordarão com quaisquer publicações ou divulgações para outros fins.”

N) A carta deve ser assinada, em nome da empresa, pelo presidente e pelo diretor (ou pelos diretores), que tenha (ou tenham) responsabilidades estatutárias na área administrativo-financeira, incluindo, impreterivelmente, o Diretor de Relações com o Mercado, no caso de empresa listada em bolsa, e pelo contabilista responsável pelas Demonstrações Contábeis.

O) Antes de incluir o anexo, contendo os detalhes dos ajustes e as reclassificações propostos pelos auditores independentes e nãocontabilizados pela entidade auditada deve ser considerado o seguinte:

- a) O total dos efeitos (i.e. os efeitos em agregado) não pode ultrapassar o nível de relevância aceitável estabelecido e documentado. Esse nível de relevância deve considerar, inclusive, a melhor estimativa de outras distorções que não possam ser, especificamente, identificadas e quantificadas, ou seja, estimativas de erros.
- b) Quando esse anexo de efeitos tiver itens com os quais a administração não concorda, o seguinte parágrafo deverá ser inserido no anexo:
“Nós não concordamos que os itens tal e tal sejam desvios de práticas contábeis, e, assim, não os ajustamos, porque [descrever as razões da discordância].”
- c) Se não existem distorções no anexo de efeitos, o primeiro período do parágrafo deve ser suprimido e o último deverá ser modificado como se segue:



“Não temos conhecimento de quaisquer distorções que não tenham sido ajustados nas Demonstrações Contábeis”.

- d) O anexo contendo os ajustes e as reclassificações não-contabilizados pela entidade auditada deverá ser discutido e divulgado a todos os níveis apropriados da empresa, incluindo conselhos de administração, fiscal e de auditoria.

P) Quando houver eventos e circunstâncias, ocorridos ou esperados, que possam levar a administração a crer que o ativo imobilizado possa estar registrado por valores não- superiores ao seu respectivo valor de recuperação, informar que este último valor foi determinado com base no fluxo de recursos que será gerado por tais ativos e considera todos os eventos e circunstâncias esperados no curso normal dos negócios.

Q) Relacionamos a seguir exemplos de situações que devem ser considerados para inclusão na Carta de Responsabilidade da Administração:

- a) Quando a situação da empresa revelar incerteza quanto à continuidade das operações devem ser explicadas na Carta de Responsabilidade da Administração as medidas que serão tomadas pela administração da empresa, inclusive quanto ao aporte dos recursos necessários.
- b) Quando ocorrer mudança de prática contábil relevante, a administração deverá fornecer a justificativa apropriada.
- c) Quando existe a possibilidade de redução significativa no valor de propriedades e há incerteza de recuperação dos seus custos.
- d) Quando a confirmação da administração é considerada necessária quanto à intenção de manter ou de vender investimentos.
- e) Se há intenção da administração de vender ou abandonar instalações. Indicar a estimativa da administração dos efeitos da descontinuação de certas operações.
- f) Quando há considerações não-usuais envolvidas na determinação da aplicação da equivalência patrimonial. Exemplo: percentagem de participação e possibilidade de exercer controle efetivo.
- g) Quando gastos significativos (exemplo: despesas de implantação ou outras) estão sendo diferidos para amortização em exercícios futuros.
- h) Justificativa para a base de amortização de ágio/deságio.
- i) Quando a redução no valor de ações cotadas em bolsa de certos investimentos mantidos pela empresa é considerada temporária.
- j) Quando considerações não-usuais estão envolvidas na determinação da adequação das garantias recebidas com respeito a contas a receber.
- l) Quando a administração pretende reescalonar financiamentos em situa-

ções problemáticas e isso tem impacto na avaliação sobre a continuidade da empresa.

- m) Uma explicação quanto aos princípios usados para reconhecer vendas e correspondentes custos em base de percentagem de conclusão de obra ou de contrato quando afetam de maneira significativa a apuração dos resultados.
- n) Cumprimento de cláusulas restritivas default estabelecidas por contratos de empréstimos, financiamentos ou outros acordos.
- o) Quando houver reconhecimento de ativos diferidos de impostos cuja contabilização foi fundamentada pela razoável expectativa de lucros tributáveis futuros.



RESOLUÇÃO CFC Nº 836/99

Aprova a NBC T 11 – IT 3 – Fraude e Erro.

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a constante evolução e a crescente importância da auditoria exigem atualização e aprimoramento das normas endereçadas a sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou o processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelas Portarias CFC nºs 13, 25, 26, 27, 30, 34, 42, 43 e 44/98;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, atendendo ao que está disposto no artigo 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou a Interpretação Técnica em epígrafe para explicitar o item 11.1.4 da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução CFC nº 820, de 17 de dezembro de 1997;

CONSIDERANDO que se trata de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade, em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Instituto Brasileiro de Contadores, o Ministério da Educação e do Desporto, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a Interpretação Técnica, assim discriminada: NBC T 11 – IT 3 – Fraude e Erro.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

Brasília, 22 de fevereiro de 1999.

CONTADOR JOSÉ SERAFIM ABRANTES

Presidente



NBC T 11 - NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

INTERPRETAÇÃO TÉCNICA NBC T 11 – IT 3 FRAUDE E ERRO

INTRODUÇÃO

1 – Esta Interpretação Técnica (IT) visa explicitar o item 11.1.4 da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, proporcionando esclarecimentos adicionais sobre a responsabilidade do auditor nas fraudes e erros, nos trabalhos de auditoria.

CONCEITOS

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

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

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

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

A RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO

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

A RESPONSABILIDADE DO AUDITOR

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

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

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

A DETECÇÃO DE FRAUDES E ERROS

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

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

Exemplos dessas condições ou eventos são apresentados a seguir:

1) Estrutura ou atuação inadequada da administração

- a) a alta administração é controlada por pessoa ou pequeno grupo, não existindo estrutura de supervisão eficaz;
- b) existe uma estrutura empresarial complexa aparentemente não justificada;
- c) as deficiências importantes de controle interno não são corrigidas, mesmo quando isso é praticável;
- d) existe uma alta rotação do pessoal-chave das áreas financeira, contábil e de auditoria interna;
- e) a área de contabilidade apresenta insuficiência, significativa e prolongada, de pessoal e condições de trabalho inadequadas;



- f) há mudanças freqüentes de auditores e/ou advogados; e
- g) a reputação da administração é duvidosa.

2) Pressões internas e externas

- a) o setor econômico no qual a entidade se insere está em declínio, e as falências estão aumentando;
- b) o capital de giro é insuficiente, devido à diminuição de lucros ou à expansão muito rápida;
- c) os lucros estão se deteriorando, e a administração da entidade vem assumindo maiores riscos em suas vendas a prazo; está alterando suas praxes comerciais ou escolhendo alternativas de práticas contábeis com o intuito de melhorar o resultado;
- d) a entidade necessita de uma tendência de lucro crescente para suportar o preço de mercado de suas ações, devido à oferta pública, transferência de controle ou outra razão;
- e) a entidade tem um investimento significativo em um setor ou linha de produto conhecido por estar sujeito a mudanças rápidas;
- f) a entidade depende muito de um ou de uns poucos produtos, clientes ou fornecedores;
- g) a alta administração está sofrendo pressão financeira;
- h) o pessoal da área contábil está sendo pressionado para concluir a elaboração das demonstrações contábeis em período demasiadamente curto;
- i) existem questões internas e/ou externas que provocam dúvidas quanto à continuidade normal das atividades da entidade; e
- j) há desentendimentos entre os acionistas, os quotistas e a administração.

3) Transações que pareçam anormais

- a) especialmente as que tenham efeitos significativos sobre os resultados, realizadas em datas próximas do fim do exercício;
- b) aquelas de natureza complexa, com os decorrentes tratamentos contábeis;
- c) realizadas com partes relacionadas; e
- d) pagamentos que pareçam excessivos em relação aos serviços prestados.

4) Problemas internos no cumprimento dos trabalhos de auditoria

- a) registros inadequados, arquivos incompletos, ajustes excessivos nos livros e contas, transações não registradas de acordo com os procedimentos usuais e contas não conciliadas com os registros;

- b) documentação inadequada de transações, com falta de autorização, sem documento de apoio e/ou alterado. Quaisquer desses problemas de documentação assumem significância maior quando relacionados a transações não usuais ou de valor relevante;
 - c) diferenças excessivas entre os registros contábeis e as confirmações de terceiros;
 - d) conflitos na evidência de auditoria;
 - e) mudanças inexplicáveis nos indicadores econômicos, financeiros e operacionais;
 - f) respostas evasivas ou ilógicas da administração às indagações do auditor;
 - g) experiência anterior com fraude e/ou erro; e
 - h) cliente novo sem auditoria anterior.
- 5) Fatores específicos no ambiente de sistemas de informação computadorizados
- a) incapacidade ou dificuldade para extrair informações dos arquivos de computador, devido à falta de documentação, ou à documentação desatualizada, de programas ou conteúdos de registros;
 - b) grande quantidade de alterações nos programas, que não foram documentadas, aprovadas e testadas; e
 - c) falta de conciliação geral entre as transações processadas em forma computadorizada e as bases de dados, de um lado; e os registros contábeis, de outro.

AS LIMITAÇÕES INERENTES À AUDITORIA

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

10 – O risco de não detectar distorção relevante resultante de fraude é maior do que o risco de não detectar distorção relevante resultante de erro, porque a



fraude normalmente envolve atos planejados para ocultá-la, como, por exemplo, conluio, falsificação, falha deliberada no registro de transações ou apresentação de informações intencionalmente erradas ao auditor. Salvo se a auditoria revelar evidência em contrário, o auditor normalmente aceita informações como verdadeiras e registros e documentos como genuínos.

11 – Embora a existência de sistema contábil e de controle interno eficaz as reduza a probabilidade de distorção das demonstrações contábeis, resultante de fraude e/ou erro, sempre irá existir algum risco de que os controles internos não funcionem como planejado. Além disso, qualquer sistema contábil e de controle interno pode ser ineficaz contra fraude que envolva conluio entre empregados ou cometida pela administração. Certos níveis da administração podem estar em condição de burlar controles que previnam fraudes similares por parte de outros empregados; por exemplo, instruindo subordinados para registrar transações incorretamente ou ocultá-las, ou sonegando informações relativas a transações.

OS PROCEDIMENTOS QUANDO EXISTE INDICAÇÃO DE FRAUDE OU ERRO

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

13 – A extensão desses procedimentos adicionais ou modificados depende do julgamento do auditor quanto:

- a) aos possíveis tipos de fraude e/ou erro;
- b) à probabilidade de que um tipo particular de fraude e/ou erro possa resultar em distorções relevantes nas demonstrações contábeis.

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

A AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS DOS PROCEDIMENTOS

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

16 – O auditor deve avaliar as implicações de fraude e/ou erro relevantes em relação a outros aspectos de auditoria, particularmente quanto à confiabilidade das informações escritas ou verbais, fornecidas pela administração da entidade auditada. No caso de fraude e/ou erro não detectados por controle interno ou não incluídos nas informações da administração, o auditor deve reconsiderar a avaliação de risco e a validade dessas informações. As implicações de fraude e/ou erro, detectados pelo auditor, vão depender da relação entre, de um lado, a eventual perpetração e ocultação da fraude e/ou erro e, de outro lado, procedimentos de controle específicos, e o nível da administração ou dos empregados envolvidos.

OS EFEITOS DE FRAUDE E/OU ERRO NO PARECER DO AUDITOR

17 – Se o auditor concluir que a fraude e/ou erro têm efeito relevante sobre as demonstrações contábeis, e que isso não foi apropriadamente refletido ou corrigido, ele deve emitir seu parecer com ressalva ou com opinião adversa.

18 – Se o auditor não puder determinar se houve fraude e/ou erro, devido a limitações impostas pelas circunstâncias, e não pela entidade, ele deve avaliar o tipo de parecer a emitir.

AS COMUNICAÇÕES DE FRAUDE E/OU ERRO

À administração

19 – O auditor sempre deve comunicar à administração da entidade auditada descobertas factuais envolvendo fraude – dependendo das circunstâncias, de forma verbal ou escrita –, tão cedo quanto possível, mesmo que o efeito potencial sobre as demonstrações contábeis seja irrelevante.

20 – Ao determinar o representante apropriado da entidade auditada a quem comunicar ocorrências de erros relevantes ou fraudes, o auditor deve considerar todas as circunstâncias. Com respeito à fraude, o auditor deve avaliar a proba-



bilidade de envolvimento da alta administração. Na maior parte dos casos que envolvem fraude, seria apropriado comunicar a questão a um nível da estrutura organizacional da entidade acima do nível responsável pelas pessoas que se acredita estejam implicadas. Quando houver dúvida quanto ao envolvimento da alta administração da entidade, antes de qualquer comunicação por escrito o auditor deve avaliar as circunstâncias do fato.

A terceiros

21 – O sigilo profissional normalmente impede o auditor de comunicar fraude e/ou erro a terceiros. Todavia, em certas circunstâncias, quando houver obrigação legal de fazê-lo, ao auditor poderá ser requerida a quebra do sigilo profissional. Aplicam-se, neste caso, o Código de Ética Profissional dos Contabilistas e as Normas Profissionais de Auditor Independente(*)).

A RENÚNCIA AO TRABALHO

22 – O auditor pode concluir que é necessário retirar-se do trabalho quando a entidade não tomar as medidas corretivas relacionadas com fraude, que ele considera necessárias às circunstâncias, mesmo quando a fraude for relevante para as demonstrações contábeis. Entre os fatores passíveis de afetar a conclusão do auditor estão as implicações de envolvimento da alta administração da entidade, o que pode acarretar o abalo na confiabilidade das informações da administração da entidade auditada e o impacto, para o auditor, da continuidade de seu vínculo profissional com a entidade.

RESOLUÇÃO CFC Nº 830/98

Aprova a NBC T 11 – IT 5 – Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis.

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a constante evolução e a crescente importância da auditoria exigem atualização e aprimoramento das normas endereçadas a sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares o oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelas Portarias CFC nºs 13, 25, 26, 27, 30, 34, 42, 43 e 44/98;

CONSIDERANDO que Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, atendendo ao que está disposto no artigo 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou a Interpretação Técnica em epígrafe para explicitar o item 11.3 da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução CFC nº 820, de 17 de dezembro de 1997;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade, em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Instituto Brasileiro de Contadores, o Ministério da Educação e do Desporto, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:



Art. 1º Aprovar a Interpretação Técnica, assim discriminada: NBC T 11 – IT 5 – Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis;

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

Brasília, 16 de dezembro de 1998.

CONTADOR **JOSÉ SERAFIM ABRANTES**

Presidente

NBC T 11 - NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

INTERPRETAÇÃO TÉCNICA NBC T 11 – IT 5 PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Esta Interpretação Técnica (IT) visa explicitar o item 11.3 da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, revisada em dezembro de 1977, referente ao Parecer dos Auditores Independentes, nesta IT denominado Parecer, título que deve ser usado para distingui-lo dos pareceres ou relatórios emitidos por outros órgãos.

Esta IT não se aplica a relatórios sobre informação contábil parcial, limitada ou condensada, ou a respeito de outras situações especiais.

ESTRUTURA DO PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

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

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

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

3 – O parecer deve identificar as demonstrações contábeis sobre as quais o auditor está expressando sua opinião, indicando, outrossim, o nome da entidade, as datas e os períodos a que correspondem.

RESPONSABILIDADES

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



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

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

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

7 – O parecer deve expressar, clara e objetivamente, se as demonstrações contábeis auditadas, em todos os aspectos relevantes, na opinião do auditor, estão adequadamente representadas ou não, consoante as disposições contidas no item 11.1.1.1, da NBC T 11.

DATA E LOCAL DO PARECER

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

9 – Poderão ocorrer situações em que haverá necessidade de menção de mais de uma data ou atualização da data original. Essas situações decorrem de transações e eventos subseqüentes à conclusão dos trabalhos, e anteriores à emissão do parecer, considerados relevantes para as demonstrações contábeis e, conseqüentemente, para a opinião do auditor. Nessas circunstâncias, o auditor poderá optar por uma das duas alternativas:

- a) estender os trabalhos até a data do novo evento, de modo a emitir o parecer com a data mais atual; ou
- b) emitir o parecer com data dupla, ou seja, mantendo a data original para as demonstrações contábeis, exceto quanto a um assunto específico, adequa-

damente divulgado nas notas explicativas. Por exemplo: “13 de fevereiro de 19X0, exceto quanto à Nota Explicativa 21 às demonstrações contábeis, para a qual a data é 31 de março de 19X0”.

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

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

PARECER SEM RESSALVA

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

- a) as demonstrações contábeis foram preparadas de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade; e
- b) há apropriada divulgação de todos os assuntos relevantes às demonstrações contábeis.

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

14 – O modelo do parecer é aquele do item 11.3.2.3 da NBC T 11.

PARECER COM RESSALVA

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

16 – Quando o auditor emitir parecer com ressalva, adverso ou com abstenção de opinião, deve ser incluída descrição clara de todas as razões que fundamentaram o seu parecer e, se praticável, a quantificação dos efeitos sobre as demonstrações



contábeis. Essas informações devem ser apresentadas em parágrafo específico do parecer, precedendo ao da opinião e, se for caso, fazer referência a uma divulgação mais ampla pela entidade, em nota explicativa às demonstrações contábeis.

17 – O conjunto das informações sobre o assunto objeto de ressalva, constante no parecer e nas notas explicativas sobre as demonstrações contábeis, deve permitir aos usuários claro entendimento de sua natureza e seus efeitos nas demonstrações contábeis, particularmente sobre a posição patrimonial e financeira e o resultado das operações.

PARECER ADVERSO

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

19 – Quando da emissão de parecer adverso, o auditor deve descrever, em um ou mais parágrafos intermediários, imediatamente anteriores ao parágrafo de opinião, os motivos e a natureza das divergências que suportam sua opinião adversa, bem como os seus principais efeitos sobre a posição patrimonial e financeira, e o resultado do exercício ou período.

20 – No parágrafo de opinião, o auditor deve explicitar que, devido à relevância dos efeitos dos assuntos descritos no parágrafo ou parágrafos precedentes, ele é da opinião de que as demonstrações contábeis da entidade não estão adequadamente apresentadas, consoante as disposições contidas no item 11.1.1.1 da NBC T 11.

PARECER COM ABSTENÇÃO DE OPINIÃO POR LIMITAÇÃO NA EXTENSÃO

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

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

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

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

PARECER COM ABSTENÇÃO DE OPINIÃO, POR INCERTEZAS

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

CIRCUNSTÂNCIAS QUE IMPEDEM A EMISSÃO DE PARECER SEM RESSALVA

25 – O auditor pode discordar da administração da entidade quanto:

- a) às práticas contábeis utilizadas; e
- b) à forma de aplicação das práticas contábeis.

DISCORDÂNCIAS RELATIVAS ÀS PRÁTICAS CONTÁBEIS UTILIZADAS

26 – Quando as demonstrações contábeis forem afetadas de maneira relevante pela adoção de prática contábil em desacordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, o auditor deve emitir parecer com ressalva ou adverso.

27 – Nos seus exames, o auditor pode identificar um ou mais aspectos em que as demonstrações contábeis estão afetadas pela adoção de práticas contábeis inadequadas e que podem representar motivos para ressalva em seu parecer. É



de responsabilidade profissional do auditor discutir tais aspectos com a administração da entidade, com a brevidade e a antecedência possíveis, para que ela possa acatar suas sugestões e promover os ajustes contábeis necessários.

28 – Essa responsabilidade do auditor decorre do reconhecimento de que, para os usuários, demonstrações contábeis acompanhadas de parecer sem ressalva têm maior utilidade do que aquelas que contenham erros contábeis ou fraudes, mesmo que o parecer que as acompanhe as discrimine e quantifique mediante ressalvas.

29 – Os desvios apurados pelo auditor, mas não acatados pela administração, representam divergências para o auditor, o qual deve decidir sobre os efeitos no seu parecer. Essa decisão deve considerar a natureza dos assuntos e sua relevância, e sempre que tiverem, individual ou conjuntamente, efeitos relevantes, o auditor expressará opinião com ressalva ou adversa.

EXEMPLOS DE PARECER COM RESSALVA OU ADVERSO POR PRÁTICAS CONTÁBEIS INADEQUADAS

Provisão insuficiente para créditos de liquidação duvidosa

30 – Se o auditor constatar que a provisão constituída pela entidade não é suficiente para cobrir as perdas esperadas na cobrança de suas contas a receber, mesmo que elaborada de acordo com a legislação fiscal ou regulamentação específica, deve emitir parecer com ressalva ou, dependendo da relevância, adverso. Um exemplo de redação poderia ser:

(1) Redação normal.

(2) Redação normal.

“(3) A provisão para créditos de liquidação duvidosa, constituída pela entidade em 31 de dezembro de 19X1, é de R\$...... . Todavia, nosso exame indicou que tal provisão não é suficiente para cobrir as perdas prováveis na realização de tais créditos, sendo a insuficiência não provisionada, naquela data, de aproximadamente R\$...... Consequentemente, em 31 de dezembro de 19X1, o resultado do exercício e o patrimônio líquido estão superavaliados em aproximadamente R\$......, líquidos dos efeitos tributários”.

“(4) Em nossa opinião, exceto quanto aos efeitos da insuficiência de provisão para créditos de liquidação duvidosa comentada no parágrafo 3º, as demonstrações contábeis...”.

31 – Se a insuficiência da provisão for de tal magnitude que requeira parecer adverso, o parágrafo de opinião será:

“(4) Em nossa opinião, devido à relevância dos efeitos da insuficiência da provisão para créditos de liquidação duvidosa, como mencionado no parágrafo 3º, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1º, correspondentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 19X1, não representam adequadamente a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC, em 31 de dezembro de 19X1, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes ao exercício findo naquela data, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade”.

Depreciação não contabilizada ou registrada por valores insuficientes

32 – Se a entidade não contabilizou a depreciação em 19X1 ou a registrou por valores insuficientes, cabe ao auditor emitir parecer com ressalva, se os efeitos forem relevantes. Um exemplo de redação poderia ser:

(1) Redação normal.

(2) Redação normal.

“(3) No exercício findo em 31 de dezembro de 19X1, a entidade deixou de contabilizar a depreciação correspondente à conta de máquinas e equipamentos. Como decorrência desse procedimento, em 31 de dezembro de 19X1 o imobilizado está registrado maior em R\$......, os estoques em processo e acabados estão menores em R\$...... e, por consequência, o patrimônio líquido e o resultado do exercício findo em 31 de dezembro de 19X1 estão maiores em R\$......, líquidos dos efeitos tributários”.

“(4) Em nossa opinião, exceto quanto aos efeitos da não-contabilização de depreciação, descritos no parágrafo 3º, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1º representam adequadamente,....”.

Entidades de atividade regulamentada ou sujeitas à legislação específica

33 – Há inúmeros setores de atividade que têm legislação, normas ou regulamentos específicos, ditados por órgãos governamentais, que abrangem também critérios contábeis. Algumas dessas entidades prestam serviços públicos, como as de energia elétrica e telefonia, as instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, as empresas de seguros, as empresas de transporte aéreo e outras.

34 – Tais entidades têm, como as demais, responsabilidades com seus acio-



nistas, quotistas, debenturistas, instituições financeiras e outros credores, funcionários e público em geral. A prestação de contas a tais usuários é feita, principalmente, por meio de demonstrações contábeis exigidas pela legislação societária ou específica, que devem atender a seus critérios e ser elaboradas segundo os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade. Além dessa responsabilidade, tais entidades devem reportarse aos órgãos governamentais reguladores correspondentes.

35 – A responsabilidade do auditor está voltada aos usuários em geral, atendidos pelas demonstrações contábeis divulgadas, devendo emitir sua opinião com base nos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Em face da especificidade das operações dessas entidades, as normas e regulamentos emanados dos órgãos reguladores, cujo teor ainda não conste das Normas Brasileiras de Contabilidade e que não conflitem com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, podem ser admitidos pelo auditor na fundamentação de seu parecer.

36 – O modelo de parecer também é aplicável a essas entidades regulamentadas. Assim, os desvios dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, originados na legislação ou nas normas regulamentares específicas, devem ser tratados de maneira idêntica à observada nas demais entidades, contendo ressalva ou opinião adversa, sempre que relevante.

DISCORDÂNCIA QUANTO À ADEQUAÇÃO DAS DIVULGAÇÕES

Exemplo de parecer com ressalva – Demonstrações contábeis incompletas – Falta da demonstração das origens e aplicações de recursos

37 – O modelo de parecer abrange todas as demonstrações requeridas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade, que representam as informações contábeis mínimas. A falta de uma ou mais dessas demonstrações contábeis requer ressalva no parecer dos auditores. Supondo-se a ausência da demonstração das origens e aplicações de recursos, o parecer dos auditores independentes terá a seguinte forma:

- (1) Redação normal, excluída a menção à demonstração das origens e aplicações de recursos.
- (2) Redação normal.
- “(3) A entidade deixou de apresentar a demonstração de origens e aplicações de recursos para os exercícios findos em 31 de dezembro de 19X1 e 19X0, requerida como parte das informações contábeis mínimas”.

“(4) Em nossa opinião, exceto pela falta de demonstração das origens e aplicações de recursos, que resulta em divulgação incompleta, as demonstrações contábeis...”.

Omissão de informação relevante – Nota explicativa omissa ou falha

38 – Se uma entidade omitir uma nota explicativa, necessária à adequada análise e interpretação das demonstrações contábeis, o auditor deve mencionar o fato em parágrafo intermediário de seu parecer. Por ser informação relevante, o parágrafo de opinião terá ressalva, como segue:

“(4) Em nossa opinião, exceto pela falta das informações mencionadas no parágrafo precedente, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1º representam adequadamente, ...”.

LIMITAÇÃO NA EXTENSÃO

39 – Como o auditor somente pode emitir parecer sem ressalva quando seu exame foi realizado de acordo com as normas de auditoria e, portanto, com a aplicação de todos os procedimentos necessários nas circunstâncias, a existência de limitações na extensão de seu trabalho, como as descritas nos itens seguintes, pode obrigá-lo a emitir parecer com ressalva ou com abstenção de opinião.

Limitações impostas pela administração da entidade

40 – A limitação na extensão do trabalho do auditor pode, às vezes, ser imposta pela administração da entidade, mediante situações como:

- a) o não-acompanhamento da contagem física de estoques;
- b) a não-solicitação de confirmação de saldos e/ou informações diretamente com devedores, credores ou outras fontes externas;
- c) demonstrações contábeis de controladas ou coligadas não auditadas, representativas de investimentos relevantes na entidade auditada;
- d) limitação à aplicação de procedimentos usuais de auditoria que se refiram, direta ou indiretamente, a elementos importantes das demonstrações contábeis; e
- e) registros contábeis inadequados.

41 – Quando o auditor puder satisfazer-se, no referente às situações citadas,



pela aplicação de procedimentos alternativos, não existe limitação significativa na extensão de seu trabalho e, assim, não é necessária menção, em seu parecer, dessa limitação e do uso dos procedimentos alternativos.

Limitações circunstanciais

42 – Uma limitação na extensão do trabalho do auditor pode ser imposta pelas circunstâncias, como a época da sua contratação, que o impossibilite de acompanhar a contagem física dos estoques, ou quando da ocorrência de sinistros. Nessas circunstâncias, o auditor deve tentar utilizar procedimentos alternativos, a fim de obter evidências de auditoria suficientes para emitir seu parecer. Se os procedimentos alternativos não lhe permitirem evidência suficiente, o auditor deve manifestar tal limitação em seu parecer.

Reflexos das limitações no parecer

43 – Quando houver limitação na extensão do trabalho, imposta pela administração da entidade ou pelas circunstâncias, e que determine a emissão de parecer com ressalva, o auditor deve descrever a limitação e mencionar a possibilidade de eventuais ajustes que poderiam ser constatados caso não houvesse a limitação.

44 – O auditor deve julgar a importância dos procedimentos de auditoria omitidos, considerando a natureza, a relevância e a abrangência dos efeitos potenciais em relação às demonstrações contábeis. Se os efeitos estiverem relacionados com muitos itens das demonstrações contábeis, é provável que esse impacto seja maior do que quando as limitações se referirem a um item ou a um número limitado de itens. Limitações relativas a um único item e que não representem parcela substancial da posição patrimonial e financeira e/ou do resultado das operações normalmente resultarão em parecer com ressalva, embora também possa sê-lo sem ressalva, se o auditor concluir que o efeito não é relevante. As limitações nos procedimentos aplicáveis a muitos itens e que tenham efeitos potenciais relevantes devem resultar em abstenção de opinião.

Ressalva por limitação sobre item relevante – Estoques

45 – Se, por exemplo, o auditor for contratado após o encerramento do exercício e não conseguir firmar opinião sobre a existência física dos estoques, sendo

estes relevantes no conjunto das demonstrações contábeis, mas não a ponto de exigirem abstenção de opinião, um exemplo de redação poderia ser:

- “(1) Examinamos o balanço patrimonial da Empresa ABC, levantado em 31 de dezembro de 19X1, e as respectivas...”.
- “(2) Exceto pelo mencionado no parágrafo 3º, nosso exame foi conduzido de acordo com as normas de auditoria e compreendeu: ...”.
- “(3) Pelo fato de termos sido contratados pela Empresa ABC após 31 de dezembro de 19X1, não acompanhamos os inventários físicos dos estoques de 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, nem foi possível firmar juízo sobre a existência dos estoques por meio de procedimentos alternativos de auditoria”.
- “(4) Em nossa opinião, exceto pelos efeitos de possíveis ajustes que poderiam resultar da aplicação dos procedimentos de auditoria omitidos, mencionados no parágrafo 3º, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1º representam adequadamente, ...”.
- “(5) Não examinamos, nem foram examinadas por outros auditores independentes, as demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 19X0, cujos valores são apresentados para fins comparativos e, conseqüentemente, não emitimos opinião sobre elas.”

Abstenção de opinião por limitação sobre item extremamente relevante – Estoques

46 – Ainda com base no exemplo do item anterior, mas supondo agora que os estoques tivessem valor muito significativo e com efeitos potenciais relevantes em relação às demonstrações contábeis, não bastará parecer com ressalva, sendo necessária abstenção de opinião. Neste caso, o parecer poderia ter a seguinte redação:

- “(1) Fomos contratados para auditar as demonstrações contábeis da Empresa ABC, relativas ao exercício social findo em 31 de dezembro de 19X1, elaboradas sob a responsabilidade de sua administração”.
- “(2) Pelo fato de termos sido contratados pela Empresa ABC após 31 de dezembro de 19X1, não acompanhamos as contagens físicas dos estoques em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, nem foi possível firmarmos opinião sobre a existência dos estoques por meio de procedimentos alternativos de auditoria.”
- “(3) Devido à relevância dos procedimentos omitidos, conforme mencionado no parágrafo 2º, a extensão do nosso exame não foi suficiente para nos



possibilitar expressar, e por isso não expressamos, opinião sobre as demonstrações contábeis da Empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1, referidas no parágrafo 1º.”

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS COMPARATIVAS

47 – Quando o auditor emite seu parecer sobre demonstrações contábeis do ano corrente e do ano anterior, deve avaliar o impacto, sobre estas últimas, de circunstâncias e eventos de que eventualmente tome conhecimento ao examinar as demonstrações do exercício atual. Dependendo da relevância desse impacto, o auditor deve avaliar a necessidade de emitir parecer, sobre aquelas demonstrações contábeis, diferente do anteriormente emitido.

Primeira auditoria de uma entidade

48 – Nos casos de primeira auditoria de uma entidade que divulgue comparativamente os valores relativos ao exercício anterior, o auditor deve, no parágrafo referente à identificação das demonstrações contábeis examinadas, fazer menção exclusiva ao exercício examinado e destacar, em parágrafo específico, o fato de que as demonstrações contábeis do exercício anterior não foram examinadas por auditores independentes, expressando a abstenção de opinião sobre elas.

49 – Para expressar opinião sem ressalva acerca das demonstrações contábeis do exercício atual, são necessários procedimentos de auditoria sobre os saldos de encerramento do exercício anterior quanto às contas de formação histórica e quanto à verificação da uniformidade de aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade.

50 – Se tais procedimentos foram efetuados e não evidenciaram nenhuma situação que represente limitação no exame do exercício atual, a redação do parecer pode obedecer ao seguinte modelo:

- “(1) Examinamos o balanço patrimonial da Empresa ABC, levantado em 31 de dezembro de 19X1, e as ...”.
- “(2) Nosso exame foi conduzido de acordo com as normas de auditoria e compreendeu: ...”.
- “(3) Em nossa opinião, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1º representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1, o

resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos, referentes ao exercício findo naquela data, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.”

“(4) Não examinamos, nem foram examinadas por outros auditores independentes, as demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 19X0, cujos valores são apresentados para fins comparativos e, conseqüentemente, não emitimos opinião sobre elas.”

51 – Se os procedimentos adicionais sobre os saldos de encerramento não tiverem a extensão necessária que permita ao auditor segurança quanto à não-existência de efeitos relevantes sobre o resultado do exercício, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos, ele deve decidir a espécie de opinião a ser emitida, em função dos efeitos potenciais e da evidência de que disponha em relação a tais demonstrações contábeis, podendo optar por opinião com ressalva ou até por abstenção de opinião. Nessas circunstâncias, o parecer com ressalva, relativo ao exercício atual, poderia ter a seguinte redação:

“(1) Examinamos o balanço patrimonial da Empresa ABC, levantado em 31 de dezembro de 19X1, e as ...”.

“(2) Exceto pelo mencionado no parágrafo 3º, nosso exame foi conduzido de acordo com as normas de auditoria e compreendeu: (a) o planejamento ...”.

“(3) Não examinamos, nem foram examinadas por outros auditores independentes, as demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 19X0, cujos valores são apresentados para fins comparativos e, conseqüentemente, não emitimos opinião sobre elas. Além disso, os procedimentos adicionais aplicados, decorrentes de primeira auditoria, sobre transações e valores que compõem os saldos em 31 de dezembro de 19X0, não foram suficientes para assegurar que eventuais distorções nos referidos saldos não tenham efeitos relevantes sobre o resultado do exercício, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos do exercício findo em 19X1”.

“(4) Em nossa opinião, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1º representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1, bem como – exceto quanto aos efeitos de possíveis ajustes que poderiam resultar do exame das demonstrações contábeis do exercício anterior, conforme comentado no parágrafo 3º - o resultado de suas operações, as mutações



de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes ao exercício findo naquela data, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade”.

Demonstrações contábeis comparativas quando as do exercício anterior foram examinadas por outros auditores

52 – Quando as demonstrações contábeis são divulgadas de forma comparativa com as do exercício anterior e há mudança de auditores, surge a questão do tratamento dos pareceres relativos aos dois exercícios.

53 – A entidade auditada pode optar por publicar o parecer relativo ao atual exercício e também o parecer dos que examinaram o exercício anterior. Nesse caso, o auditor do exercício corrente referir-se-á em seu parecer somente às demonstrações contábeis do exercício que examinou.

54 – Todavia, nada impede a divulgação somente do parecer relativo ao último exercício. Neste caso, o auditor deve mencionar nele que as demonstrações contábeis do exercício anterior foram examinadas por outros auditores, referindo a data do parecer destes, expressando as eventuais ressalvas, seus efeitos e possíveis reflexos no exercício atual.

55 – Como mencionado no parágrafo 51, para expressar opinião sem ressalva sobre as demonstrações contábeis do exercício atual, o auditor deve aplicar procedimentos de auditoria sobre os saldos existentes no encerramento do exercício anterior, incluindo a verificação da uniformidade de aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade. Quando as demonstrações contábeis do ano anterior forem examinadas por outro auditor, parte da evidência necessária sobre aqueles saldos poderá ser obtida mediante a revisão dos seus papéis de trabalho.

56 – Nessa circunstância, o parecer, nos parágrafos de identificação e de opinião, referir-se-á somente ao exercício atual e em parágrafo próprio, será mencionado que o exame do exercício anterior foi efetuado por outro auditor. Exemplo:

“(4) As demonstrações contábeis relativas ao exercício findo em 31 de dezembro de 19X0 foram examinadas por auditores independentes, que emitiram parecer, sem ressalva (ou indicar as correspondentes ressalvas), datado de de de 19X1”.

Reflexos quando houver aceitação do trabalho de outros auditores

57 – Quando o auditor aceita o parecer de outros auditores, por não ter evidências que indiquem restrições aos seus trabalhos e conclusões, deve destacar no seu parecer a divisão de responsabilidades.

58 – Assim, por exemplo, quando as demonstrações contábeis de entidades controladas e/ou coligadas, correspondentes a investimentos relevantes, foram auditadas por outro auditor, que tenha emitido parecer sem ressalva sobre elas, a redação do parecer poderá ser a seguinte:

“(1) Examinamos os balanços ... administração. Nossa responsabilidade ... contábeis. As demonstrações contábeis da controlada X S.A, relativas aos exercícios findos em 31 de dezembro de 19X1 e 19X0, foram examinadas por outros auditores independentes, e a nossa opinião, no que diz respeito aos investimentos no valor de R\$....., em 31 de dezembro de 19X1 (19X0 – R\$.....), e dos resultados decorrentes dessa controlada, no valor de R\$....., em 31 de dezembro de 19X1 (19X0 – R\$), está baseada no parecer desses auditores.”

(2) Redação normal.

“(3) Em nossa opinião, com base em nossos exames e no parecer de outros auditores independentes, as demonstrações contábeis...”.

59 – Entende-se, nesse exemplo, que os dados indispensáveis, referentes aos investimentos na controlada e/ou coligada, estão adequadamente divulgados em notas explicativas.

60. A referência ao parecer dos outros auditores, mesmo sem a indicação do conteúdo de sua opinião, significa que:

“(a) o parecer dos outros auditores não teve ressalvas ou teve ressalvas que não afetam a posição patrimonial e financeira e os resultados da investidora”; e

“(b) não há nenhuma restrição aos seus trabalhos e conclusões”.

61 – Quando, todavia, o outro auditor emitiu parecer com ressalva, adverso, ou com abstenção de opinião, o auditor deve analisar se o motivo é de tal relevância que afete o seu próprio parecer, em relação às demonstrações contábeis da investidora. Neste caso, o auditor deve ampliar a referência feita no parágrafo intermediário, indicando a data do parecer, a natureza do problema e seus efeitos nas demonstrações contábeis da investidora.



62 – Quando os efeitos não forem relevantes, não é necessário mencioná-los no parecer do auditor da investidora.

Reflexo quando o auditor não puder utilizar o trabalho dos outros auditores

63 – O auditor deve emitir parecer com ressalva ou abstenção de opinião quando concluir, baseado nos procedimentos recomendados, que o trabalho dos outros auditores não pode ser utilizado, e que não pode aplicar procedimentos adicionais suficientes com relação às demonstrações contábeis da controlada e/ou coligada, ou ao item sobre o qual os outros auditores emitiram parecer.

RESOLUÇÃO CFC Nº 678/90

Aprova normas sobre procedimentos de auditoria independente para revisões limitadas das informações trimestrais à Comissão de Valores Mobiliários – CVM.

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

CONSIDERANDO que o item 17 do inciso III, das “Normas e Procedimentos de Auditoria”, elaboradas pelo Instituto Brasileiro de Contadores e aprovadas pelo CFC através da Resolução nº 321/72, alude os Procedimentos de Auditoria aplicáveis em áreas e situações específicas, deixando em aberto sua disciplina normativa;

CONSIDERANDO que as informações trimestrais (ITR) das companhias abertas são importantes para aprimorar os dados postos à disposição dos usuários;

CONSIDERANDO que a Comissão de Valores Mobiliários – CVM, através da Instrução CVM nº 118, de 07 de maio de 1990, prevê a obrigatoriedade das informações trimestrais (ITR) serem objeto de revisão limitada pelos auditores independentes e que deverão ser efetuadas segundo Comunicado Técnico do IBRACON;

CONSIDERANDO que o IBRACON emitiu o Comunicado Técnico CT/IBRACON/nº 02/90, em 23.07.90, que prevê os procedimentos de Auditoria a serem adotados pelo auditores independentes para revisão de forma limitada e que tal metodologia é adequada ao exame das informações trimestrais (ITR);

CONSIDERANDO que convém integrar competências, de modo a lograr nível de regência de autoridade máxima e, com isso, enriquecer sua autoridade normativa sobre a área,

RESOLVE:

Art. 1º São aprovadas as anexas normas que constituem o Comunicado Técnico CT/IBRACON/nº 02/90 do Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON), de 23 de julho de 1990.



Art. 2º Revoga a Resolução CFC nº 672/90, de 10 de maio de 1990.

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

Rio de Janeiro, 24 de julho de 1990.

CONTADOR IVAN CARLOS GATTI

Presidente

COMUNICADO TÉCNICO CT/IBRACON/Nº 02/90

REVISÃO ESPECIAL DAS INFORMAÇÕES TRIMESTRAIS (ITR) DAS COMPANHIAS ABERTAS

INTRODUÇÃO

1. De acordo com as vigentes normas da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), as companhias abertas devem colocar à disposição do mercado, nos prazos definidos, informações trimestrais (ITR) que busquem, através de um quadro numérico simplificado e de um relatório da administração, demonstrar o comportamento das receitas, custos, despesas e lucratividade do período. Integram o conjunto das ITR o balanço e a demonstração do resultado do trimestre e o acumulado do exercício, bem como o relatório de desempenho e outras informações que a companhia entenda relevantes, apresentadas comparativamente em moeda constante.

2. A partir do 1º trimestre de 1990, conforme Instrução nº 118 da CVM, de 07 de maio de 1990, as ITR deve ser objeto de revisão por auditores independentes, consoante, metodologia definida pelo Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON, em conjunto com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Com relação à revisão especial das ITR que incluíram necessárias relativamente aos efeitos do Plano Brasil Novo na situação financeira e nas operações das companhias, o IBRACON emitiu o comunicado Técnico CT/IBRACON/Nº 01/90, de 09 de maio de 1990, definindo o nível mínimo de procedimentos a serem adotados nessa revisão e o conteúdo do relatório correspondente. Referido Comunicado Técnico foi aprovado pelo CFC em 10 de maio de 1990 (Resolução CFC nº 673/90).

3. O presente Comunicado Técnico tem o objetivo de orientar os associados do IBRACON e a comunidade quanto ao objetivo, natureza e extensão dos procedimentos a serem adotados pelo auditor independente na revisão especial das ITR dos trimestres subseqüentes àquele que incluir o mês de março de 1990, e ao conteúdo do relatório correspondente.

OBJETIVO DA REVISÃO ESPECIAL DAS ITRs

4. A revisão especial das ITR consiste na realização dos procedimentos mínimos descritos neste Comunicado Técnico com o objetivo final de habilitar o auditor a declarar que ele não tomou conhecimento de qualquer modificação relevante que deva ser feita nas ITR para que as mesmas estejam de acordo com os princípios de



contabilidade que fundamentam as demonstrações financeiras em moeda de poder aquisitivo constante, aplicados de forma condizente com as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários especificamente aplicáveis à elaboração das informações trimestrais. Para tanto, na execução dos seus trabalhos, o auditor deve:

- a. Observar se os princípios contábeis adotados para a elaboração das demonstrações financeiras base para as ITR estão de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos.
- b. Observar se os princípios contábeis adotados para a elaboração das ITR estão de acordo com os princípios de contabilidade que fundamentam as demonstrações financeiras em moeda de poder aquisitivo constante, aplicados de forma condizente com as normas expedidas pela CVM.
- c. Observar se as divulgações feitas nas ITR são adequadas e condizentes com as normas específicas expedidas pela CVM.

5. O objetivo final desta revisão especial difere do objetivo final de uma auditoria completa das demonstrações financeiras executada de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas, que é o de expressar uma opinião se as demonstrações financeiras, no seu conjunto, refletem adequadamente e de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, a posição financeira, o resultado das operações e as origens e aplicações de recursos do período auditado.

6. A diferença decorre basicamente do maior ou menor grau de segurança que o auditor pode prover aos usuários das demonstrações financeiras de que as mesmas estão livres de erros significativos. O grau de segurança que o auditor pode prover depende exclusivamente da natureza, época e extensão dos procedimentos adotados em cada circunstância.

7. O auditor, ao expressar uma opinião sem ressalvas sobre as demonstrações financeiras auditadas, provê, aos usuários das mesmas, um alto grau de segurança de que as informações financeiras auditadas estão adequadamente apresentadas nessas demonstrações, livres de erros significativos. Para habilitá-lo a expressar essa opinião, o auditor deve executar diversos procedimentos de auditoria visando se satisfazer quanto à adequação de cada um dos componentes relevantes das demonstrações financeiras auditadas. A natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria a serem adotados são de inteira responsabilidade do auditor.

8. Em uma auditoria, entretanto, não é praticável ao auditor obter absoluta segurança de que as informações financeiras auditadas estão livres de quaisquer erros. Os principais fatores restritivos são: (a) a auditoria é feita com base em testes; (b) o uso de julgamentos subjetivos na determinação das estimativas contábeis,

tais como: provisões para perdas, vida útil econômica dos bens do imobilizado, etc.; (c) o relativo grau de segurança que o próprio sistema de controle interno da companhia provê na detecção de erros; e (d) a natureza persuasiva das evidências disponíveis ao auditor para suas conclusões.

9. Na revisão especial, ao invés de expressar uma “opinião”, o auditor declara que, baseados nos procedimentos mínimos preestabelecidos, ele não tem conhecimento de qualquer modificação relevante que deva ser feita nas informações financeiras revisadas para que as mesmas estejam adequadamente apresentadas de acordo com as bases descritas. Dessa forma, o grau de segurança que o auditor pode prover aos usuários das demonstrações financeiras revisadas é menor que aquele decorrente de uma auditoria.

10. Diferentemente da auditoria, onde o próprio auditor define, sob sua inteira responsabilidade, a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria a serem adotados, na revisão especial das ITR, os procedimentos mínimos a serem adotados estão preestabelecidos em função do objetivo restrito acima descrito. Dessa forma, o grau de segurança que o auditor pode prover está diretamente relacionado e limitado por esses procedimentos e que são baseados substancialmente em indagações e discussões com a administração da companhia quanto aos critérios contábeis adotados, os aspectos financeiros/operacionais e a observância das normas da CVM para a elaboração das ITR e divulgação dos fatos relevantes, sem envolver procedimentos de auditoria que objetivem a comprovação dos saldos das transações e dos registros contábeis.

11. Os seguintes são exemplos de procedimentos básicos de auditoria, cuja execução não está contemplada na revisão especial das ITR: observação das contagens físicas dos estoques; comprovação da existência física e da propriedade dos ativos financeiros; obtenção de confirmações de saldos de direitos e obrigações com clientes fornecedores, instituições financeiras e outros devedores e credores relevantes; testes de comprovação de uma amostra das transações realizadas durante o exercício e obtenção de confirmações de assessores legais quanto à existência de contingências passivas ou ativas.

PROCEDIMENTOS MÍNIMOS DE REVISÃO ESPECIAL

12. Os procedimentos mínimos abaixo relacionados presumem que o auditor, nas auditorias anteriores, tenha adquirido conhecimentos adequados sobre as operações da companhia, a qualidade dos procedimentos de controle interno



e contábil e os princípios contábeis aplicáveis à elaboração das demonstrações financeiras da companhia. Nas situações de uma primeira revisão na companhia, o auditor deverá adotar procedimentos adicionais para adquirir esses conhecimentos. O Anexo II do Comunicado Técnico/CT/IBRACON/Nº 03/1989, de 19 de junho de 1989, contém orientação quanto aos procedimentos adicionais aplicáveis nestas circunstâncias.

13. Os procedimentos apresentados a seguir não devem ser considerados como um programa de trabalho completo, mas representam procedimentos mínimos necessários para realização da revisão especial das ITR, face aos objetivos anteriormente descritos. Entretanto, o auditor deve julgar a necessidade de adaptar esses procedimentos às circunstâncias específicas de cada companhia.

14. Os procedimentos a serem normalmente aplicados, inclusive na revisão das ITR de controladas e coligadas relevantes, quando for aplicável, são:

- a. indagar dos administradores e funcionários da companhia sobre a existência a natureza das alterações mais significativas no sistema de controle interno e contábil e nos procedimentos e critérios contábeis que possam ter tido efeitos relevantes na elaboração das ITR;
- b. revisar os critérios adotados para a elaboração das demonstrações financeiras em moeda constante, confrontando as informações básicas com os registros contábeis;
- c. comparar os saldos das demonstrações sob revisão com os das últimas demonstrações financeiras revisadas/auditadas e analisar aqueles que tiveram variação ou comportamento extraordinário;
- d. revisar os cálculos da equivalência patrimonial, observando a uniformidade de critérios contábeis entre a investidora e controladas/ coligadas. Se for o caso, obter relatório de outros auditores independentes responsáveis pela revisão especial das demonstrações financeiras das controladas/coligadas;
- e. revisar as bases para apuração dos estoques e os critérios para sua avaliação e concluir quanto à sua adequação aos princípios de contabilidade geralmente aceitos;
- f. revisar as bases para a constituição de provisões, tais como: para contas de difícil realização, depreciação o amortização de ativos, encargos trabalhistas (13º salário, férias, indenizações, benefícios de aposentadoria, etc.), variações monetárias e encargos financeiros sobre empréstimos, imposto de renda federal e estadual e contribuição social incidentes sobre o lucro do período, outros impostos e outros passivos relevantes, observando sua uniformidade em relação ao trimestre/ exercido anterior;

- g. indagar dos administradores da companhia quanto à existência de litígios que possam representar ativos ou passivos contingentes significativos ou avais e fianças prestadas a favor de terceiros que possam representar perdas contingentes;
- h. revisar as análises e conciliações preparadas pela companhia para os demais ativos e passivos significativos, principalmente as contas de natureza financeira. Revisar as bases de avaliação dos mesmos e sua uniformidade em relação ao trimestre/exercício anterior;
- i. indagar dos administradores responsáveis pelas áreas contábil, financeira e operacional, sobre a situação financeira e as operações da companhia, bem como sob a eventual existência de fatos relevantes relativos às operações do período sob revisão e/ou subsequente que deveriam se objeto de divulgação. Por período subsequente, entendese aquele compreendido entre a data-base das ITR sob revisão e aquela em que os trabalhos de campo forem concluídos, a qual deverá coincidir com a data do relatório dos auditores sobre a revisão especial;
- j. revisar as atas de assembléia dos acionistas e das reuniões do conselho de administração e da diretoria para tomar conhecimento de decisões que possam afetar significativamente as ITR sob revisão;
- l. revisar as ITR, no seu conjunto, e observar se foram seguidas as normas expedidas pela CVM para sua elaboração especialmente quanto ao conteúdo mínimo das notas explicativas e à divulgação dos eventos subsequentes que tenham ou possam vir a ter efeitos relevantes sobre a situação financeira e as operações da companhia;
- m. obter carta de representação dos administradores quanto à sua responsabilidade sobre as ITR, divulgação de fatos relevantes e outros assuntos que o auditor julgar apropriado nas circunstâncias;
- n. para possibilitar controle adequado sobre os formulários revisados e enviados à CVM, deve ser preparado um índice relacionando todos os formulários e anexos incluídos nas ITR, os quais devem ser rubricados pelo Diretor de Relações com o Mercado da companhia e pelo auditor, para efeito de identificação. Os formulários cuja informação requerida não se aplicar à companhia, deverão ser preenchidos com a expressão “não aplicável”.

RELATÓRIO DO AUDITOR

15. O relatório do auditor independente sobre a revisão especial das ITR deve conter (vide sugestão da redação no Anexo I):



- a. identificação das ITR revisadas e seu conteúdo;
- b. declaração de que a revisão especial foi efetuada de acordo com as normas estabelecidas pelo IBRACON, em conjunto com o Conselho Federal de Contabilidade, e uma descrição sumária dos procedimentos aplicados que consistem, principalmente, em indagações e discussões com os administradores responsáveis pelas áreas contábil, financeira e operacional quanto aos critérios adotados na elaboração das ITR e na revisão das informações relevantes e sobre eventos subseqüentes que tenham ou possam vir a ter efeitos relevantes sobre a situação financeira e as operações da companhia;
- c. declaração, baseada na revisão especial, de que não se tem conhecimento de qualquer modificação relevante que deva ser feita nas informações trimestrais revisadas, para que as mesmas estejam de acordo com princípios de contabilidade que fundamentam as demonstrações financeiras em moeda de poder aquisitivo constante, aplicados de forma condizente com as normas expedidas pela CVM, especificamente aplicáveis à elaboração das ITR.

FATOS QUE REQUEREM MODIFICAÇÕES NO RELATÓRIO

16. As circunstâncias que requerem modificações no relatório de revisão especial derivam de:

- a. limitação na aplicação dos procedimentos mínimos descritos neste Comunicado Técnico;
- b. mudanças e/ou não aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos;
- c. omissão ou inadequada divulgação de fatos relevantes nas notas explicativas; e
- d. não observância de normas específicas da CVM com relação à elaboração das ITR em moeda constante.

17. As eventuais ressalvas sobre as ITR devem ser descritas em um parágrafo intermediário no relatório para referência no parágrafo de conclusão.

18. O texto sugerido para o relatório sobre revisão especial, incluído no Anexo I, foi desenvolvido considerando a circunstância em que a revisão das ITR não é feita concomitantemente com uma auditoria das demonstrações financeiras na mesma data-base das ITR sob revisão.

19. Quando essa circunstância ocorre, o IBRACON entende que o relatório sobre a revisão especial das ITR deve ser também modificado para mencionar que

as demonstrações financeiras, pela legislação societária ou pela correção integral, base para a elaboração das ITR, foram objeto de um exame de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas, bem como a data e o tipo do parecer dos auditores emitido. Nesta circunstância, poderemos ter as seguintes situações:

- a. a revisão especial das ITR é executada em conjunto com uma auditoria, cujo parecer não contém ou não conterá ressalva (Anexo II);
- b. a revisão especial das ITR é executada em conjunto com uma auditoria, cujo parecer contém ou conterá ressalva (Anexo III).

APLICABILIDADE

20. As disposições deste Comunicado Técnico são aplicáveis para a revisão especial das ITR dos trimestres subseqüentes àquele que incluiu o mês de março de 1990.



ANEXO I

RELATÓRIO SOBRE A REVISÃO ESPECIAL DAS ITR

MODELO-PADRÃO

RELATÓRIO DOS AUDITORES SOBRE REVISÃO ESPECIAL

Aos Administradores e Acionistas da Companhia X:

1. Efetuamos uma revisão especial das informações trimestrais (ITR) da Companhia X referentes ao trimestre findo em de 199..., compreendendo o balanço patrimonial, a demonstração do resultado, o relatório de desempenho e as informações relevantes, expressas em moeda de poder aquisitivo constante.

2. Nossa revisão foi efetuada de acordo com as normas específicas estabelecidas pelo Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON, em conjunto com o Conselho Federal de Contabilidade, e consistiu, principalmente, de: (a) indagação e discussão com os administradores responsáveis pelas áreas contábil, financeira e operacional da companhia, quanto aos principais critérios adotados na elaboração das informações trimestrais e (b) revisão das informações e dos eventos subsequentes que tenham ou possam vir a ter efeitos relevantes sobre a situação financeira e as operações da companhia.

3. Baseados em nova revisão especial, não temos conhecimento de qualquer modificação relevante que deva ser feita nas informações trimestrais acima referidas para que as mesmas estejam de acordo com os princípios de contabilidade que fundamentam as demonstrações financeiras em moeda de poder aquisitivo constante, aplicados de forma condizente com as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários especificamente aplicáveis à elaboração das informações trimestrais.

ANEXO II

SUGESTÃO DE RELATÓRIO SOBRE A REVISÃO ESPECIAL DAS ITR QUANDO EXECUTADA EM CONJUNTO COM UMA AUDITORIA CUJO PARECER NÃO CONTÉM OU NÃO CONTERÁ RESSALVA

RELATÓRIO DOS AUDITORES SOBRE REVISÃO ESPECIAL

Aos Administradores e Acionistas da Companhia X:

1. Efetuamos ... (padrão).
2. Nossa revisão ... (padrão).
3. Baseados ... (padrão).
4. Essa revisão foi efetuada em conjunto com a auditoria das demonstrações financeiras da Companhia X em e o nosso parecer sobre as mesmas, emitido em (ou a ser emitido), não contém (ou não conterá) ressalvas.



ANEXO III

SUGESTÃO DE RELATÓRIO SOBRE A REVISÃO ESPECIAL DAS ITR QUANDO EXECUTADA EM CONJUNTO COM UMA AUDITORIA CUJO RELATÓRIO CONTÉM OU CONTERÁ RESSALVA

RELATÓRIO DOS AUDITORES SOBRE REVISÃO ESPECIAL

Aos Administradores e Acionistas da Companhia X:

1. Efetuamos ... (padrão).
2. Nossa revisão ... (padrão).
3. Em decorrência da auditoria das demonstrações financeiras da Companhia X em, identificamos o (s) seguintes (s) assuntos (s):
 - (a).....
 - (b).....
4. Baseados em nossa revisão especial, exceto pelo (s) efeito (s) do (s) assunto (s) comentado (s) no parágrafo anterior, não temos conhecimento ... (padrão).

RESOLUÇÃO CFC Nº 986/03

Aprova a NBC T 12 – Da Auditoria Interna.

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, atendendo ao que está disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, que recebeu nova redação pela Resolução CFC nº 980, de 24 de outubro de 2003, elaborou a NBC T 12 – Da Auditoria Interna;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade, em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação e do Desporto, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 12 – Da Auditoria Interna.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir do dia 1º de janeiro de 2004, revogando a Resolução CFC nº 780, de 24 de março de 1995.

Brasília, 21 de novembro de 2003.

CONTADOR ALCEDINO GOMES BARBOSA

Presidente



NBC T 12 – DA AUDITORIA INTERNA

12.1 – CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS

12.1.1 – CONCEITUAÇÃO E OBJETIVOS DA AUDITORIA INTERNA

12.1.1.1 – Esta norma trata da atividade e dos procedimentos de Auditoria Interna Contábil, doravante denominada Auditoria Interna.

12.1.1.2 – A Auditoria Interna é exercida nas pessoas jurídicas de direito público, interno ou externo, e de direito privado.

12.1.1.3 – A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

12.1.1.4 – A atividade da Auditoria Interna está estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios.

12.1.2 – PAPÉIS DE TRABALHO

12.1.2.1 – A Auditoria Interna deve ser documentada por meio de papéis de trabalho, elaborados em meio físico ou eletrônico, que devem ser organizados e arquivados de forma sistemática e racional.

12.1.2.2 – Os papéis de trabalho constituem documentos e registros dos fatos, informações e provas, obtido no curso da auditoria, a fim de evidenciar os exames realizados e dar suporte à sua opinião, críticas, sugestões e recomendações.

12.1.2.3 – Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhe suficientes para propiciarem a compreensão do planejamento, da natureza, da oportunidade e da extensão dos procedimentos de Auditoria Interna aplicados, bem como do julgamento exercido e do suporte das conclusões alcançadas.

12.1.2.4 – Análises, demonstrações ou quaisquer outros documentos devem ter sua integridade verificada sempre que forem anexados aos papéis de trabalho.

12.1.3 – FRAUDE E ERRO

12.1.3.1 – A Auditoria Interna deve assessorar a administração da entidade no trabalho de prevenção de fraudes e erros, obrigando-se a informá-la, sempre por escrito, de maneira reservada, sobre quaisquer indícios ou confirmações de irregularidades detectadas no decorrer de seu trabalho.

12.1.3.2 – O termo “fraude” aplica-se a ato intencional de omissão e/ou manipulação de transações e operações, adulteração de documentos, registros, relatórios, informações e demonstrações contábeis, tanto em termos físicos quanto monetários.

12.1.3.3 – O termo “erro” aplica-se a ato não-intencional de omissão, desatenção, desconhecimento ou má interpretação de fatos na elaboração de registros, informações e demonstrações contábeis, bem como de transações e operações da entidade, tanto em termos físicos quanto monetários.

12.2 – NORMAS DE EXECUÇÃO DOS TRABALHOS

12.2.1 – PLANEJAMENTO DA AUDITORIA INTERNA

12.2.1.1 – O planejamento do trabalho da Auditoria Interna compreende os exames preliminares das áreas, atividades, produtos e processos, para definir a amplitude e a época do trabalho a ser realizado, de acordo com as diretrizes estabelecidas pela administração da entidade.

12.2.1.2 – O planejamento deve considerar os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:

- a) o conhecimento detalhado da política e dos instrumentos de gestão de riscos da entidade;
- b) o conhecimento detalhado das atividades operacionais e dos sistemas contábil e de controles internos e seu grau de confiabilidade da entidade;
- c) a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria interna a serem aplicados, alinhados com a política de gestão de riscos da entidade;
- d) a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas que estejam no âmbito dos trabalhos da Auditoria Interna;



- e) o uso do trabalho de especialistas;
- f) os riscos de auditoria, quer pelo volume ou pela complexidade das transações e operações;
- g) o conhecimento do resultado e das providências tomadas em relação a trabalhos anteriores, semelhantes ou relacionados;
- h) as orientações e as expectativas externadas pela administração aos auditores internos; e
- i) o conhecimento da missão e objetivos estratégicos da entidade.

12.2.1.3 – O planejamento deve ser documentado e os programas de trabalho formalmente preparados, detalhando-se o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade, extensão, equipe técnica e uso de especialistas.

12.2.1.4 – Os programas de trabalho devem ser estruturados de forma a servir como guia e meio de controle de execução do trabalho, devendo ser revisados e atualizados sempre que as circunstâncias o exigirem.

12.2.2 – RISCOS DA AUDITORIA INTERNA

12.2.2.1 – A análise dos riscos da Auditoria Interna deve ser feita na fase de planejamento dos trabalhos; estão relacionados à possibilidade de não se atingir, de forma satisfatória, o objetivo dos trabalhos. Nesse sentido, devem ser considerados, principalmente, os seguintes aspectos:

- a) a verificação e a comunicação de eventuais limitações ao alcance dos procedimentos da Auditoria Interna, a serem aplicados, considerando o volume ou a complexidade das transações e das operações;
- b) a extensão da responsabilidade do auditor interno no uso dos trabalhos de especialistas.

12.2.3 – PROCEDIMENTOS DA AUDITORIA INTERNA

12.2.3.1 – Os procedimentos da Auditoria Interna constituem exames e investigações, incluindo testes de observância e testes substantivos, que permitem ao auditor interno obter subsídios suficientes para fundamentar suas conclusões e recomendações à administração da entidade.

12.2.3.2 – Os testes de observância visam à obtenção de razoável segurança de que os controles internos estabelecidos pela administração estão em efetivo

funcionamento, inclusive quanto ao seu cumprimento pelos funcionários e administradores da entidade. Na sua aplicação, devem ser considerados os seguintes procedimentos:

- a) inspeção – verificação de registros, documentos e ativos tangíveis;
- b) observação – acompanhamento de processo ou procedimento quando de sua execução; e
- c) investigação e confirmação – obtenção de informações perante pessoas físicas ou jurídicas conhecedoras das transações e das operações, dentro ou fora da entidade.

12.2.3.3 – Os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelos sistemas de informação da entidade.

12.2.3.4 – As informações que fundamentam os resultados da Auditoria Interna são denominadas de “evidências”, que devem ser suficientes, fidedignas, relevantes e úteis, de modo a fornecer base sólida para as conclusões e recomendações à administração da entidade.

12.2.3.5 – O processo de obtenção e avaliação das informações compreende:

I – a obtenção de informações sobre os assuntos relacionados aos objetivos e ao alcance da Auditoria Interna, devendo ser observado que:

- a) a informação suficiente é aquela que é factual e convincente, de tal forma que uma pessoa prudente e informada possa entendê-la da mesma forma que o auditor interno;
- b) a informação adequada é aquela que, sendo confiável, propicia a melhor evidência alcançável, por meio do uso apropriado das técnicas de Auditoria Interna;
- c) a informação relevante é a que dá suporte às conclusões e às recomendações da Auditoria Interna;
- d) a informação útil é a que auxilia a entidade a atingir suas metas;

II – a avaliação da efetividade das informações obtidas, mediante a aplicação de procedimentos da Auditoria Interna, incluindo testes substantivos, se as circunstâncias assim o exigirem.

12.2.3.6 – O processo deve ser supervisionado para alcançar razoável segurança de que o objetivo do trabalho da Auditoria Interna está sendo atingido.

12.2.3.7 – Devem ser adotados procedimentos adequados para assegurar que



as contingências ativas e passivas relevantes – decorrentes de processos judiciais e extrajudiciais, reivindicações e reclamações, bem como de lançamentos de tributos e de contribuições em disputa, – foram identificadas e são do conhecimento da administração da entidade.

12.2.3.8 – No trabalho da Auditoria Interna, quando aplicável, deve ser examinada a observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, das Normas Brasileiras de Contabilidade e da legislação tributária, trabalhista e societária, bem como o cumprimento das normas reguladoras a que estiver sujeita a entidade.

12.2.4 – AMOSTRAGEM

12.2.4.1 – Ao determinar a extensão de um teste de auditoria ou um método de seleção de itens a serem testados, podem ser empregadas técnicas de amostragem.

12.2.4.2 – Ao usar método de amostragem, estatística ou não, deve ser projetada e selecionada uma amostra que possa proporcionar evidência de auditoria suficiente e apropriada.

12.2.5 – PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS – PED

12.2.5.1 – A utilização de processamento eletrônico de dados pela entidade requer que exista, na equipe da Auditoria Interna, profissional com conhecimento suficiente sobre a tecnologia da informação e os sistemas de informação utilizados.

12.2.5.2 – O uso de técnicas de Auditoria Interna, que demandem o emprego de recursos tecnológicos de processamento de informações, requer que exista na equipe da Auditoria Interna profissional com conhecimento suficiente de forma a implementar os próprios procedimentos ou, se for o caso, orientar, supervisionar e revisar os trabalhos de especialistas.

12.3 – NORMAS RELATIVAS AO RELATÓRIO DA AUDITORIA INTERNA

12.3.1 – O relatório é o documento pelo qual a Auditoria Interna apresenta o resultado dos seus trabalhos, devendo ser redigido com objetividade e imparcialidade, de forma a expressar, claramente, suas conclusões, recomendações e providências a serem tomadas pela administração da entidade.

12.3.2 – O relatório da Auditoria Interna deve abordar, no mínimo, os seguintes aspectos:

- a) o objetivo e a extensão dos trabalhos;
- b) a metodologia adotada;
- c) os principais procedimentos de auditoria aplicados e sua extensão;
- d) eventuais limitações ao alcance dos procedimentos de auditoria;
- e) a descrição dos fatos constatados e as evidências encontradas;
- f) os riscos associados aos fatos constatados; e
- g) as conclusões e as recomendações resultantes dos fatos constatados.

12.3.3 – O relatório da Auditoria Interna deve ser apresentado a quem tenha solicitado o trabalho ou a quem este autorizar, devendo ser preservada a confidencialidade do seu conteúdo.

12.3.4 – A Auditoria Interna deve avaliar a necessidade de emissão de relatório parcial, na hipótese de constatar impropriedades/irregularidades/ ilegalidades que necessitem providências imediatas da administração da entidade, e que não possam aguardar o final dos exames, considerando o disposto no item 12.1.3.1.



RESOLUÇÃO CFC Nº 858/99

Reformula a NBC T 13 – Da Perícia Contábil.

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

CONSIDERANDO a necessidade de reformulação da NBC T 13 – Da Perícia Contábil, frente aos aspectos técnicos da norma aprovada pela Resolução CFC nº 731, de 22 de outubro de 1992;

CONSIDERANDO que o Grupo de Estudo de Perícia Contábil recebeu inúmeras colaborações, coletadas dos Contabilistas que participaram das Audiências Públicas realizadas em diversos Estados e na Capital do País;

CONSIDERANDO que o Grupo de Estudo de Perícia Contábil obteve, do Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade a aprovação de sua proposta para a reformulação da NBC T 13 – Da Perícia Contábil;

CONSIDERANDO a decisão da Câmara Técnica no Relatório nº 062/99, de 20 de outubro de 1999, aprovada pelo Plenário deste Conselho Federal de Contabilidade.

RESOLVE:

Art. 1º Reformular o teor da NBC T 13 – Da Perícia Contábil, conforme anexo a esta Resolução.

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

Brasília, 21 de outubro de 1999.

CONTADOR JOSÉ SERAFIM ABRANTES

Presidente

NBC T 13 – DA PERÍCIA CONTÁBIL

13.1 – CONCEITUAÇÃO E OBJETIVOS

13.1.1 – A perícia contábil constitui o conjunto de procedimentos técnicos e científicos destinado a levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar à justa solução do litígio, mediante laudo pericial contábil e/ou parecer pericial contábil, em conformidade com as normas jurídicas e profissionais, e a legislação específica no que for pertinente.

13.1.1.1 – O laudo pericial contábil e/ou parecer pericial contábil têm por limite os próprios objetivos da perícia deferida ou contratada.

13.1.2 – A perícia contábil, tanto a judicial como a extrajudicial e a arbitral, é de competência exclusiva de contador registrado em Conselho Regional de Contabilidade.

13.1.3 – Nos casos em que a legislação admite a perícia interprofissional, aplica-se o item anterior exclusivamente às questões contábeis, segundo as definições contidas na Resolução CFC nº 560/83.

13.1.4 – A presente Norma aplica-se ao perito-contador nomeado em Juízo, ao contratado pelas partes para a perícia extrajudicial ou ao escolhido na arbitragem; e, ainda, ao perito-contador assistente indicado ou contratado pelas partes.

13.2 – PLANEJAMENTO

O item 13.2 e seus subitens foram excluídos pela Resolução CFC nº 1.021/05.

13.3 – A EXECUÇÃO

13.3.1 – O perito-contador assistente pode, tão logo tenha conhecimento da perícia, manter contato com o perito-contador, pondo-se à disposição para o planejamento e a execução conjunta da perícia. Uma vez aceita a participação, o perito-contador deve permitir o seu acesso aos trabalhos.

13.3.2 – O perito-contador e o perito-contador assistente, enquanto estiverem de posse do processo ou de documentos, devem zelar pela sua guarda e segurança.

13.3.3 – Para a execução da perícia contábil, o perito-contador e o perito-contador assistente devem ater-se ao objeto do trabalho a ser realizado.



13.3.4 – Nas diligências, o perito-contador e o perito-contador assistente devem relacionar os livros, os documentos e os dados de que necessitem, solicitando-os, por escrito, em termo de diligência.

13.3.5 – A eventual recusa no atendimento de diligências solicitadas ou qualquer dificuldade na execução do trabalho pericial devem ser comunicadas, com a devida comprovação ou justificativa, ao Juízo, em se tratando de perícia judicial; ou à parte contratante, no caso de perícia extrajudicial ou arbitral.

13.3.6 – O perito-contador e o perito-contador assistente utilizar-se-ão dos meios que lhes são facultados pela legislação e das normas concernentes ao exercício de sua função, com vista a instruírem o laudo pericial contábil ou parecer pericial contábil com as peças que julgarem necessárias.

13.3.7 – O perito-contador e o perito-contador assistente manterão registros dos locais e datas das diligências, nomes das pessoas que os atenderem, livros e documentos examinados ou arrecadados, dados e particularidades de interesse da perícia, rubricando a documentação examinada, quando julgarem necessário.

13.3.8 – A execução da perícia, quando incluir a utilização de equipe técnica, deve ser realizada sob a orientação e supervisão do perito-contador e/ou do perito contador assistente, que assumiram a responsabilidade pelos trabalhos, devendo assegurar-se que as pessoas contratadas estejam profissionalmente capacitadas à execução.

13.3.9 – O perito-contador e o perito-contador assistente devem documentar, mediante papéis de trabalho, os elementos relevantes que serviram de suporte à conclusão formalizada no laudo pericial contábil e no parecer pericial contábil.

13.3.10 – O perito-contador assistente que assessorar o contratante, na elaboração das estratégias a serem adotadas na proposição de solução por acordo ou demanda, cumprirá, no que couber, os requisitos desta Norma.

13.4 – PROCEDIMENTOS

13.4.1 – Os procedimentos de perícia contábil visam fundamentar as conclusões que serão levadas ao laudo pericial contábil ou parecer pericial contábil, e abrangem, total ou parcialmente, segundo a natureza e a complexidade da matéria, exame, vistoria, indagação, investigação, arbitramento, mensuração, avaliação e certificação.

13.4.1.1 – O exame é a análise de livros, registros das transações e documentos.

13.4.1.2 – A vistoria é a diligência que objetiva a verificação e a constatação de situação, coisa ou fato, de forma circunstancial.

13.4.1.3 – A indagação é a busca de informações mediante entrevista com conhecedores do objeto da perícia.

13.4.1.4 – A investigação é a pesquisa que busca trazer ao laudo pericial contábil ou parecer pericial contábil o que está oculto por quaisquer circunstâncias.

13.4.1.5 – O arbitramento é a determinação de valores ou a solução de controvérsia por critério técnico.

13.4.1.6 – A mensuração é o ato de quantificação física de coisas, bens, direitos e obrigações.

13.4.1.7 – A avaliação é o ato de estabelecer o valor de coisas, bens, direitos, obrigações, despesas e receitas.

13.4.1.8 – A certificação é o ato de atestar a informação trazida ao laudo pericial contábil pelo perito-contador, conferindo-lhe caráter de autenticidade pela fé pública atribuída a este profissional.

13.4.2 – Concluídas as diligências, o perito-contador apresentará laudo pericial contábil, e os peritos-contadores assistentes seus pareceres periciais contábeis, obedecendo aos respectivos prazos.

13.4.2.1 – Ocorrendo diligências em conjunto com o perito-contador assistente, o perito-contador o informará por escrito quando do término do laudo pericial contábil, comunicando-lhe a data da entrega do documento.

13.4.2.2 – O perito-contador assistente não pode firmar em laudo ou emitir parecer sobre este, quando o documento tiver sido elaborado por leigo ou profissional de outra área, devendo, neste caso, apresentar um parecer contábil da perícia.

13.4.2.3 – O perito-contador assistente, ao apor a assinatura, em conjunto com o perito-contador, em laudo pericial contábil, não deve emitir parecer pericial contábil contrário a esse laudo.

13.5 – LAUDO PERICIAL CONTÁBIL

O item 13.5 e seus subitens foram revogados pela Resolução CFC nº 1.041/05.

13.6 – PARECER PERICIAL CONTÁBIL

O item 13.6 e seus subitens foram revogados pela Resolução CFC nº 985/03.



RESOLUÇÃO CFC Nº 1.021/05

Aprova a NBC T 13.2 – Planejamento da Perícia.

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a constante evolução e a crescente importância da perícia exigem atualização e aprimoramento das normas endereçadas à sua regência para manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou o processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada para fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Estudo sobre Perícia Contábil e o Grupo de Trabalho instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade em conjunto com o IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, atendendo ao disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, que recebeu nova redação pela Resolução CFC nº 980, de 24 de outubro de 2003, elaborou a NBC T 13.2 – Planejamento da Perícia;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil (Bacen), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 13.2 – Planejamento da Perícia.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, revogando o item 13.2 da NBC T 13 – Da Perícia Contábil.

Brasília, 18 de março de 2005.

CONTADOR JOSÉ MARTONIO ALVES COELHO

Presidente



NBC T 13.2 – PLANEJAMENTO DA PERÍCIA

13.2.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS

13.2.1.1 – Esta Norma estabelece procedimentos para o planejamento da perícia contábil judicial, extrajudicial e arbitral, etapa na qual o Perito-Contador e o Perito-Contador Assistente definem os seus planos de trabalho e o detalhamento dos procedimentos de perícia a serem aplicados.

13.2.1.2 – O planejamento da perícia é a etapa do trabalho pericial na qual o Perito-Contador ou o Perito-Contador Assistente estabelecem os procedimentos gerais dos exames a serem executados no processo judicial, extrajudicial ou arbitral para o qual foi nomeado, indicado ou contratado pelas partes, elaborando-o a partir do exame do objeto da perícia.

13.2.1.3 – Enquanto o planejamento da perícia é um procedimento abrangente que se propõe a consolidar todas as etapas da perícia, o programa de trabalho é uma especificação de cada etapa a ser realizada o qual deve ser elaborado com base nos quesitos e/ou no objeto da perícia.

13.2.2 – OBJETIVOS

13.2.2.1 – Os objetivos do planejamento da perícia são:

- a) conhecer o objeto da perícia, a fim de permitir a adoção de procedimentos que conduzam à revelação da verdade, a qual subsidiará o juízo, o árbitro ou o contratante a tomar a correta decisão a respeito da lide;
- b) estabelecer condições para que o trabalho seja cumprido no prazo estabelecido;
- c) identificar potenciais problemas e riscos que possam vir a ocorrer no andamento da perícia;
- d) identificar fatos que possam vir a ser importantes para a solução do problema de forma que não passem despercebidos ou não recebam a atenção necessária ao seu devido exame;
- e) identificar a legislação aplicável ao objeto da perícia;
- f) definir a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames a serem realizados, em consonância com os termos constantes na proposta de honorários;
- g) estabelecer como se dará a divisão das tarefas entre os membros da equipe

de trabalho, sempre que o Perito-Contador ou o Perito-Contador Assistente necessitar de auxiliares;

h) facilitar a execução e a revisão dos trabalhos.

13.2.3 – DESENVOLVIMENTO

13.2.3.1 – Os documentos dos autos servem como base para obtenção das informações necessárias à elaboração do planejamento da perícia.

13.2.3.2 – Em caso de ser identificada a necessidade de realização de diligências, na etapa de elaboração do planejamento, devem ser considerados a legislação aplicável, documentos, registros, livros contábeis, fiscais e societários, laudos e pareceres já realizados e outras informações que forem identificadas para determinar a natureza do trabalho a ser executado.

13.2.3.3 – O planejamento da perícia deve ser mantido por qualquer meio de registro que facilite o entendimento dos procedimentos a serem adotados e sirva de orientação adequada à execução do trabalho.

13.2.3.4 – O planejamento deve ser revisado e atualizado sempre que fatos novos surjam no decorrer da perícia.

13.2.3.5 – O planejamento deve ser realizado pelo Perito-Contador, ainda que o trabalho venha a ser realizado de forma conjunta com o Perito-Contador Assistente, podendo este orientar-se no referido planejamento.

13.2.4 – RISCOS

13.2.4.1 – O Perito-Contador e o Perito-Contador Assistente, na fase de elaboração do planejamento, devem avaliar a confiabilidade das informações e dos documentos para evitar a emissão de laudo pericial ou parecer pericial contábil, com base em informações ou documentos inidôneos.

13.2.5 – PESSOAL

13.2.5.1 – Quando a perícia exigir a necessidade de utilização de trabalho de terceiros (equipe técnica ou trabalho de especialistas), o planejamento deve



prever a orientação e a supervisão do Perito, que assumirá total responsabilidade pelos trabalhos a serem executados.

13.2.5.2 – Quando a perícia exigir a utilização de perícias interprofissionais, o planejamento deve contemplar tal necessidade.

13.2.6 – CRONOGRAMA

13.2.6.1 – O Perito deve levar em consideração que o planejamento da perícia, quando for o caso, iniciar-se-á antes da elaboração da proposta de honorários, considerando-se que, para apresentar a mesma ao juízo, árbitro ou às partes no caso de perícia extrajudicial ou do Perito-Contador Assistente, há necessidade de se especificar as etapas do trabalho a serem realizadas. Isto implica que o perito deve ter conhecimento prévio de todas as etapas, salvo aquelas que somente serão identificadas quando da execução da perícia, inclusive a possibilidade da apresentação de quesitos suplementares, o que será objeto do ajuste no planejamento.

13.2.6.2 – O planejamento da perícia deve evidenciar as etapas e as épocas em que serão executados os trabalhos, em conformidade com o conteúdo da proposta de honorários a ser apresentada, incluindo-se a supervisão e a revisão do próprio planejamento, os programas de trabalho quando aplicáveis, até a entrega do laudo ou do parecer pericial contábil. O modelo anexo aplica-se ao laudo pericial contábil e, no que couber, ao parecer pericial contábil.

13.2.6.3 – No cronograma de trabalho, devem ficar evidenciadas, quando aplicável, todos os itens necessários à execução da perícia, tais como: diligências a serem realizadas, deslocamentos, necessidade de trabalho de terceiros, pesquisas que serão feitas, elaboração de cálculos e planilhas, respostas aos quesitos, prazo para entrega do laudo ou do parecer pericial contábil, para assegurar que todas as etapas necessárias à realização da perícia sejam cumpridas.

13.2.6.4 – Para cumprir o prazo determinado ou contratado para realização dos trabalhos de perícia, o Perito-Contador e o Perito-Contador Assistente devem considerar em seus planejamentos, quando aplicáveis, entre outros, os seguintes:

a) o conteúdo da proposta de honorários apresentada e aceita pelo juízo, pelo árbitro ou pelas partes no caso de perícia extrajudicial ou pelo Perito-Contador Assistente;

- b) o prazo suficiente para solicitar e receber os documentos, bem como para a execução e a entrega do trabalho;
- c) a programação de viagens, quando necessárias.

13.2.7 – CONCLUSÃO

13.2.7.1 – A conclusão do planejamento da perícia ocorre quando o Perito completar as análises preliminares, dando origem, quando for o caso, à proposta de honorários (nos casos em que o juízo ou o árbitro não tenha fixado, previamente, honorários definitivos), aos Termos de Diligências e aos programas de trabalho.



MODELO DE PLANEJAMENTO PARA PERÍCIA JUDICIAL

ITEM	ATIVIDADE	AÇÕES	TEMPO		PRAZO	
			ESTIMADO	REAL	ESTIMADO	REAL
1	Carga ou Recebimento do Processo	Após receber a intimação do Juiz, quando for o caso, retirar o Processo do Cartório/Vara.	h	h	XX/XX/XX	XX/XX/XX
2	Leitura do Processo	Conhecer os detalhes acerca do objeto da perícia, realizando a leitura e o estudo dos autos.	h	h	XX/XX/XX	XX/XX/XX
3	Aceitação ou não da Perícia	Após estudo e análise dos autos, constatando-se que há impedimento, não havendo interesse do Perito ou não estando habilitado para fazer a perícia, devolver o Processo justificando o motivo da escusa.	h	h	XX/XX/XX	XX/XX/XX
		Aceitando o encargo da perícia, proceder ao planejamento.				
4	Proposta de Honorários	Com base na relevância, no vulto, no risco e na complexidade dos serviços, entre outros, estimar as horas para cada fase do trabalho, considerando ainda a qualificação do pessoal que participará dos serviços, o prazo para entrega dos trabalhos e a confecção de laudos inter-profissionais.	h	h	XX/XX/XX	XX/XX/XX
5	Assistentes Técnicos	Uma vez aceita a participação do Perito-Contador Assistente ajustar a forma de acesso do mesmo aos trabalhos.	h	h	XX/XX/XX	XX/XX/XX
6	Diligências	Com base no conteúdo do processo e nos quesitos, preparar o(s) Termo(s) de Diligência(s) necessários.	h	h	XX/XX/XX	XX/XX/XX
7	Viagens	Programar as viagens quando necessárias.	h	h	XX/XX/XX	XX/XX/XX

ITEM	ATIVIDADE	AÇÕES	TEMPO		PRAZO	
			ESTIMADO	REAL	ESTIMADO	REAL
8	Pesquisa de Legislação	Com base no conteúdo do processo, definir as pesquisas, os estudos e o catálogo da legislação pertinente.	h	h	XX/XX/XX	XX/XX/XX
9	Programa de Trabalho	Exame de documentos pertinentes à perícia.	h	h	XX/XX/XX	XX/XX/XX
		Exame de livros contábeis, fiscais, societários e outros.	h	h	XX/XX/XX	XX/XX/XX
		Análises contábeis a serem realizadas.	h	h	XX/XX/XX	XX/XX/XX
		Entrevistas, vistorias, indagações, investigações, informações necessárias.	h	h	XX/XX/XX	XX/XX/XX
		Laudos interprofissionais e pareceres técnicos.	h	h	XX/XX/XX	XX/XX/XX
		Cálculos, arbitramentos, mensurações e avaliações a serem elaborados.	h	h	XX/XX/XX	XX/XX/XX
		Preparação e redação do laudo pericial.	h	h	XX/XX/XX	XX/XX/XX
10	Revisões Técnicas	Proceder a revisão final do laudo para verificar eventuais correções, bem como verificar se todos os anexos citados no laudo estão na ordem lógica e corretamente enumerados.	h	h	XX/XX/XX	XX/XX/XX
11	Prazo Suplementar	Diante da expectativa de não concluir o laudo no prazo determinado pelo juiz, requerer por petição prazo suplementar.	h	h	XX/XX/XX	XX/XX/XX
12	Entrega do Laudo Pericial Contábil.	Devolver os autos do processo e peticionar requerendo a juntada do laudo e levantamento ou arbitramento dos honorários. Havendo necessidade de Prazo Suplementar, em função da não- execução da Perícia no prazo inicialmente estipulado, solicitar Prazo Suplementar antes do vencimento do primeiro prazo e replanejar os trabalhos.	h	h	XX/XX/XX	XX/XX/XX



RESOLUÇÃO CFC Nº 1.041/05

Aprova a NBC T 13.6 – Laudo Pericial Contábil

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e as suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a constante evolução e a crescente importância da perícia exigem atualização e aprimoramento das normas endereçadas à sua regência para manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou o processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada para fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Estudo sobre Perícia Contábil e o Grupo de Trabalho instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade em conjunto com o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, atendendo ao disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, que recebeu nova redação pela Resolução CFC nº 980, de 24 de outubro de 2003, elaborou a NBC T 13.6 – Laudo Pericial Contábil;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil (BCB), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 13.6 – Laudo Pericial Contábil.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, revogando as disposições em contrário, em especial o item 13.5 – Laudo Pericial Contábil, da NBC T 13 – Da Perícia Contábil, aprovada pela Resolução CFC nº 858/99, publicada no DOU em 29 de outubro de 1999, Seção 1, páginas 47 e 48, bem como a NBC T 13 – IT 4 – Laudo Pericial Contábil, aprovada pela Resolução CFC nº 978/03, publicada no DOU em 26 de setembro de 2003, Seção 1, página 171 e republicada no DOU em 1º de outubro de 2003, seção 1, página 111.

Brasília, 26 de agosto de 2005.

CONTADOR JOSÉ MARTONIO ALVES COELHO

Presidente



NBC T 13.6 - LAUDO PERICIAL CONTÁBIL

13.6.1 – CONSIDERAÇÕES GERAIS

13.6.1.1 – Esta norma objetiva estabelecer o conceito, a estrutura e os procedimentos para elaboração e apresentação do Laudo Pericial Contábil.

13.6.1.2 – O Decreto-Lei nº 9.295/46, na letra “c” do art. 25, determina que o Laudo Pericial Contábil efetuado em matéria contábil somente seja executado por contador habilitado e devidamente registrado em Conselho Regional de Contabilidade.

13.6.1.3 – Laudo Pericial Contábil é uma peça escrita, na qual o perito-contador deve visualizar, de forma abrangente, o conteúdo da perícia e particularizar os aspectos e as minudências que envolvam a demanda.

13.6.1.4 – Define esta Norma que o perito-contador deve registrar no Laudo Pericial Contábil os estudos, as pesquisas, as diligências ou as buscas de elementos de provas necessárias para a conclusão dos seus trabalhos.

13.6.1.5 – Obriga a Norma que o perito-contador, no encerramento do Laudo Pericial Contábil, apresente, de forma clara e precisa, as suas conclusões.

13.6.1.6 – O Laudo Pericial Contábil deve ser uma peça técnica elaborada de forma seqüencial e lógica, para que o trabalho do perito-contador seja reconhecido também pela padronização estrutural.

13.6.2 – APRESENTAÇÃO DO LAUDO PERICIAL CONTÁBIL

13.6.2.1 – O Laudo Pericial Contábil deverá ser uma peça técnica, escrita de forma objetiva, clara, precisa, concisa e completa. Ainda, sua escrita sempre será conduzida pelo perito-contador, que adotará um padrão próprio, como o descrito no item Estrutura.

13.6.2.2 – Não deve o perito-contador utilizar-se dos espaços marginais ou interlineares para lançar quaisquer escritos no Laudo Pericial Contábil.

13.6.2.3 – Não pode o perito-contador deixar nenhum espaço em branco no corpo do Laudo Pericial Contábil, bem como adotar entrelinhas, emendas ou rasuras, pois não será aceita a figura da ressalva, especialmente quando se tratar de respostas aos quesitos.

13.6.2.4 – A linguagem adotada pelo perito-contador deve ser acessível aos interlocutores, possibilitando aos julgadores e às partes da demanda, conhecimento e

interpretação dos resultados dos trabalhos periciais contábeis. Devem ser utilizados termos técnicos, devendo o texto trazer suas informações de forma clara. Os termos técnicos devem ser contemplados na redação do laudo pericial contábil, de modo a se obter uma redação técnica que qualifica o trabalho, respeitada a Norma Brasileira de Contabilidade e o Decreto-Lei nº 9.295/46. Em se tratando de termos técnicos, devem os mesmos, caso necessário, ser acrescidos de esclarecimentos adicionais, sendo recomendados à utilização daqueles de maior domínio público.

13.6.2.5 – O Laudo Pericial Contábil deverá ser escrito de forma direta, devendo atender às necessidades dos julgadores e ao objeto da discussão, sempre com conteúdo claro e dirigido ao assunto da demanda, de forma que possibilite os julgadores a proferirem justa decisão. O Laudo Pericial Contábil não deve conter elementos e/ou informações que conduzam a dúbia interpretação, para que não induza os julgadores a erro.

13.6.2.6 – O perito-contador deverá elaborar o Laudo Pericial Contábil utilizando-se do vernáculo, sendo admitidas apenas palavras ou expressões idiomáticas de outras línguas de uso comum nos tribunais judiciais ou extrajudiciais.

13.6.2.7 – O Laudo Pericial Contábil deve expressar o resultado final de todo e qualquer trabalho de busca de prova que o contador tenha efetuado por intermédio de peças contábeis e outros documentos, sob quaisquer tipos e formas documentais.

13.6.3 – TERMINOLOGIA

13.6.3.1 – Forma Circunstanciada – Entende-se a redação pormenorizada, minuciosa, com cautela e detalhamento em relação aos procedimentos e aos resultados do Laudo Pericial Contábil.

13.6.3.2 – Síntese do Objeto da Perícia – Entende-se o relato sucinto sobre as questões básicas que resultaram na nomeação ou na contratação do peritocontador.

13.6.3.3 – Diligências – Entende-se todos os procedimentos e atitudes adotados pelo perito na busca de informações e subsídios necessários à elaboração do Laudo Pericial Contábil.

13.6.3.4 – Critérios da Perícia – São os procedimentos e a metodologia utilizados pelo perito-contador na elaboração do trabalho pericial.

13.6.3.5 – Resultados Fundamentados – É a explicitação da forma técnica pelo qual o perito-contador chegou às conclusões da perícia.



13.6.3.6 – Conclusão – É a quantificação, quando possível, do valor da demanda, podendo reportar-se a demonstrativos apresentados no corpo do laudo ou em documentos auxiliares.

13.6.4 – ESTRUTURA

13.6.4.1 – O Laudo Pericial Contábil deve conter, no mínimo, os seguintes itens:

- a) identificação do processo e das partes;
- b) síntese do objeto da perícia;
- c) metodologia adotada para os trabalhos periciais;
- d) identificação das diligências realizadas;
- e) transcrição dos quesitos;
- f) respostas aos quesitos;
- g) conclusão;
- h) outras informações, a critério do perito-contador, entendidas como importantes para melhor esclarecer ou apresentar o laudo pericial;
- i) rubrica e assinatura do perito-contador, que nele fará constar sua categoria profissional de Contador e o seu número de registro em Conselho Regional de Contabilidade.

13.6.5 – ESCLARECIMENTOS ADICIONAIS

13.6.5.1 – Omissão de Fatos - o perito-contador não pode omitir nenhum fato relevante encontrado no decorrer de suas pesquisas ou diligências, mesmo que não tenha sido objeto de quesitação e desde que esteja relacionado ao objeto da perícia.

13.6.5.2 – Conclusão – o perito-contador deve, na conclusão do Laudo Pericial Contábil, considerar as formas explicitadas nos itens abaixo:

- a) a conclusão com quantificação de valores é viável em casos de: apuração de haveres; liquidação de sentença, inclusive em processos trabalhistas; dissolução societárias; avaliação patrimonial, entre outros;
- b) pode ocorrer que na conclusão seja necessária a apresentação de alternativas, condicionada às teses apresentadas pelas partes, casos em que cada parte apresentou uma versão para a causa, e o perito deverá apresentar ao juiz as alternativas condicionadas às teses apresentadas, devendo, necessariamente, ser identificados os critérios técnicos que lhes dêem respaldo. Tal situação deve ser apresentada de forma a não representar a opinião pessoal do perito, consignando

os resultados obtidos, caso venha a ser aceita a tese de um ou de outro demandante, como no caso de discussão de índices de atualização e taxas;

c) a conclusão pode ainda reportar-se às respostas apresentadas nos quesitos;

d) a conclusão pode ser, simplesmente, elucidativa quanto ao objeto da perícia, não envolvendo, necessariamente, quantificação de valores.

13.6.5.3 – Laudo e Parecer de Leigo ou Profissional não-habilitado

13.6.5.3.1 – O Decreto Lei nº 9.295/46 e a Norma Brasileira de Contabilidade consideram leigo ou profissional não-habilitado para a elaboração de laudos periciais contábeis e pareceres periciais contábeis, qualquer profissional que não seja Contador, habilitado perante Conselho Regional de Contabilidade.

13.6.5.3.2 – Em seu resguardo, nos termos do artigo 3º – parágrafo V do Código de Ética Profissional do Contabilista – CEPC, deve o contador comunicar, de forma reservada, ao Conselho Regional de Contabilidade de sua jurisdição ao juízo ou à parte contratante, a falta de habilitação profissional do perito.

13.6.5.3.3 – Ao perito-contador assistente é vedado assinar em conjunto ou emitir parecer pericial contábil sobre laudo pericial, quando este não tiver sido elaborado por Contador habilitado perante o Conselho Regional de Contabilidade.

13.6.5.3.4 – Sendo o laudo pericial elaborado por leigo ou profissional não-habilitado, deve o perito-contador assistente apresentar um parecer, na forma de laudo pericial contábil, sobre a matéria a ser periciada, em conformidade com esta norma.

13.6.5.3.5 – Ao perito-contador é vedado assinar em conjunto o laudo pericial contábil com leigo ou profissional não-habilitado; deve o mesmo comunicar ao Conselho Regional de Contabilidade de sua jurisdição e citar o fato na apresentação do laudo.



RESOLUÇÃO CFC Nº 985/03

Aprova a NBC T 13.7 – Parecer Pericial Contábil

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

CONSIDERANDO que os Princípios Fundamentais de Contabilidade, estabelecidos mediante as Resoluções CFC nº 750/93, nº 774/94 e nº 900/01, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas por ocasião da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a constante evolução e a crescente importância da perícia exigem atualização e aprimoramento das normas endereçadas à sua regência, para manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada para fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Estudo sobre Perícia Contábil e o Grupo de Trabalho instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, em conjunto com o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), atendendo ao disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, que recebeu nova redação pela Resolução CFC nº 980, de 24 de outubro de 2003, elaboraram a NBC T 13.7 – Parecer Pericial Contábil;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade, em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados;

CONSIDERANDO a decisão da Câmara Técnica no Relatório nº 53/03, de 20 de novembro de 2003, aprovada pelo Plenário deste Conselho Federal de Contabilidade, em 21 de novembro de 2003,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 13.7 – Parecer Pericial Contábil.

*Retificação publicada no D.O.U. no dia 2/12/04, seção I, pg. 94: onde se lê: Art. 1º
Aprovar a Interpretação Técnica NBC T 13.7...leia-se: Aprovar a NBC T 13.7...*

Art. 2º Que para a execução de Parecer Pericial Contábil até 31 de dezembro de 2003, devem ser aplicadas as regras sobre Parecer Pericial Contábil, definidas no item 13.6 da NBC T 13 – Da Perícia Contábil.

Art. 3º Que esta resolução produzirá seus efeitos a partir de 1º de janeiro de 2004, data em que ficará revogado o item 13.6 da NBC T 13 – Da Perícia Contábil.

Brasília, 21 de novembro de 2003.

CONTADOR **ALCEDINO GOMES BARBOSA**

Presidente



NBC T 13 - DA PERÍCIA CONTÁBIL

NBC T 13.7 – PARECER PERICIAL CONTÁBIL

Esta norma objetiva estabelecer o conceito, a estrutura e os procedimentos para elaboração e apresentação do Parecer Pericial Contábil.

13.7.1 – CONSIDERAÇÕES GERAIS

13.7.1.1 – O Decreto-Lei nº 9.295/46 determina que Parecer em matéria contábil somente seja elaborado por contador habilitado e devidamente registrado em Conselho de Contabilidade.

13.7.1.2 – O Parecer Pericial Contábil deve ser uma peça escrita, na qual o perito-contador assistente deve visualizar, de forma abrangente, o conteúdo da perícia e particularizar os aspectos e as minudências que envolvam a demanda.

13.7.1.3 – Esta Norma obriga que o perito-contador assistente registre, no Parecer Pericial Contábil, os estudos, as pesquisas, as diligências ou as buscas de elementos de provas necessárias para a conclusão dos seus trabalhos.

13.7.1.4 – A Norma obriga que o perito-contador assistente, no encerramento do Parecer Pericial Contábil, apresente suas conclusões de forma clara e precisa.

13.7.1.5 – O Parecer Pericial Contábil deve ser uma peça técnica elaborada de forma seqüencial e lógica, para que o trabalho do perito-contador assistente seja reconhecido também pela padronização estrutural.

13.7.2 – APRESENTAÇÃO DO PARECER PERICIAL CONTÁBIL

13.7.2.1 – O Parecer Pericial Contábil deve ser uma peça técnica, escrita de forma objetiva, clara, precisa, concisa e completa, devendo sua escrita ser sempre conduzida pelo perito-contador assistente, que adotará um padrão próprio, como o descrito no item 13.7.5.

13.7.2.2 – Não deve o perito-contador assistente utilizar os espaços marginais ou interlineares, para lançar quaisquer escritos no Parecer Pericial Contábil.

13.7.2.3 – Não deve o perito-contador assistente, no corpo do Parecer Pericial Contábil, utilizar entrelinhas, emendas ou rasuras, pois não será aceita a figura da ressalva.

13.7.2.4 – Linhas Marginais - é proibido ao perito-contador assistente utilizar as linhas marginais ou interlineares para lançar quaisquer escritos no Parecer Pericial Contábil.

13.7.2.5 – Espaço - não pode o perito-contador assistente deixar nenhum espaço em branco no corpo do Parecer Pericial Contábil, bem como adotar entrelinhas, emendas ou rasuras, pois não será aceita a figura da ressalva, especialmente quando se tratar de respostas aos quesitos.

13.7.2.6 – A linguagem adotada pelo perito-contador assistente deve ser acessível aos interlocutores, possibilitando aos julgadores e às partes da demanda conhecimento e interpretação dos resultados dos trabalhos periciais contábeis. Devem ser utilizados termos técnicos, devendo o texto trazer suas informações de forma clara. Os termos técnicos devem ser contemplados na redação do Parecer Pericial Contábil, de modo a se obter uma redação técnica que qualifica o trabalho, respeitada a Norma Brasileira de Contabilidade e o Decreto-Lei nº 9.295/46. Em se tratando de termos técnicos, devem os mesmos, caso necessário, ser acrescidos de esclarecimentos adicionais, sendo recomendada a utilização daqueles de maior domínio popular.

13.7.2.7 – O Parecer Pericial Contábil deve ser escrito de forma direta, devendo atender às necessidades dos julgadores e ao objeto da discussão, sempre com conteúdo claro e dirigido ao assunto da demanda. Sempre que o parecer contábil for contrário às posições do laudo, o perito-contador assistente deve fundamentar suas manifestações.

13.7.2.8 – O perito-contador assistente deve elaborar o Parecer Pericial Contábil, utilizando o vernáculo, sendo admitidas apenas aquelas palavras ou expressões idiomáticas de outras línguas, que forem de uso comum nos tribunais judiciais ou extrajudiciais.

13.7.2.9 – O Parecer Pericial Contábil deve expressar o resultado final de todo e de qualquer trabalho de busca de prova que o perito-contador assistente tenha efetuado, por intermédio de peças contábeis e outros documentos, sob quaisquer tipos e formas documentais.



13.7.3 – ESTRUTURA DO PARECER PERICIAL CONTÁBIL

13.7.3.1 – Omissão de fatos - o perito-contador assistente, ao efetuar suas manifestações no Parecer Pericial Contábil, não pode omitir nenhum fato relevante encontrado no decorrer de suas pesquisas ou diligências.

13.7.3.2 – Emissão de opinião – ao concluir o Parecer Pericial Contábil, não deve o perito-contador assistente emitir qualquer opinião pessoal a respeito das respostas oferecidas aos questionamentos, bem como na conclusão dos trabalhos, que contrarie o Código de Ética Profissional do Contabilista.

13.7.4 – TERMINOLOGIA

13.7.4.1 – Forma circunstanciada – Entende-se como a redação pormenorizada e minuciosa, efetuada com cautela e detalhamento, em relação aos procedimentos e resultados do Parecer Pericial Contábil.

13.7.4.2 – Síntese do objeto da perícia – Entende-se como o relato sucinto sobre as questões básicas que resultaram na indicação ou na contratação do perito-contador assistente.

13.7.4.3 – Diligências – Entende-se como todos os procedimentos e atitudes adotados pelo perito-contador assistente na busca de informações e subsídios necessários à elaboração do Parecer Pericial Contábil.

13.7.4.4 – Critérios do parecer – São os procedimentos e a metodologia utilizados pelo perito-contador assistente na elaboração do trabalho pericial.

13.7.4.5 – Resultados fundamentados – É a explicitação da forma técnica utilizada, pela qual o perito-contador assistente chegou às conclusões da perícia.

13.7.4.6 – Conclusão – É a quantificação, quando possível, do valor da demanda, podendo reportar-se a demonstrativos apresentados no corpo do Parecer Pericial Contábil ou em documentos auxiliares.

13.7.5 – ESTRUTURA

13.7.5.1 – O Parecer Pericial Contábil deve conter, no mínimo, os seguintes itens:

- a) identificação do processo e das partes;
- b) síntese do objeto da perícia;
- c) metodologia adotada para os trabalhos periciais;

- d) identificação das diligências realizadas;
- e) transcrição dos quesitos, no todo ou naqueles em discordância;
- f) respostas aos quesitos;
- g) conclusão;
- h) identificação do perito-contador assistente; e
- i) outras informações, a critério do perito-contador assistente, entendidas como importantes para melhor apresentar ou esclarecer o Parecer Pericial Contábil.

13.7.6 – ESCLARECIMENTOS ADICIONAIS

13.7.6.1 – Conclusão – o perito-contador assistente deve, na conclusão do Parecer Pericial Contábil, considerar as formas explicitadas nos seguintes itens:

- a) a conclusão com quantificação de valores é viável em casos de: apuração de haveres, liquidação de sentença, inclusive em processos trabalhistas, dissolução societária, avaliação patrimonial, entre outros;
- b) a conclusão pode, ainda, reportar-se às respostas apresentadas nos quesitos; e
- c) a conclusão pode ser, simplesmente, elucidativa quanto ao objeto da perícia, não envolvendo necessariamente quantificação de valores.



RESOLUÇÃO CFC Nº 938/02

Aprova a NBC T 13 – IT 1 – Termo de Diligência.

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

CONSIDERANDO que os Princípios Fundamentais de Contabilidade, estabelecidos mediante as Resoluções CFC nº 750/93, nº 774/94 e nº 900/01, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas por ocasião da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a constante evolução e a crescente importância da perícia exigem atualização e aprimoramento das normas endereçadas à sua regência para manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada para fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Estudo sobre Perícia Contábil e o Grupo de Trabalho, instituídos pelo Conselho Federal de Contabilidade, em conjunto com o Ibracon – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, atendendo o disposto no artigo 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaboraram a Interpretação Técnica em epígrafe, para explicitar o item 13.3.4 da NBC T 13 – Da Perícia Contábil, aprovada pela Resolução CFC nº 858, de 21 de outubro de 1999;

CONSIDERANDO que por tratar-se de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade, em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Instituto de Auditores Independentes do Brasil – Ibracon, o Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados;

CONSIDERANDO a decisão da Câmara Técnica, no Relatório nº 28, de 23 de maio de 2002, aprovada pelo Plenário deste Conselho Federal de Contabilidade, em 24 de maio de 2002,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a Interpretação Técnica NBC T 13 – IT 1 – Termo de Diligência.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

Brasília, 24 de maio de 2002.

CONTADOR **ALCEDINO GOMES BARBOSA**

Presidente



INTERPRETAÇÃO TÉCNICA NBC T 13 – IT 1

TERMO DE DILIGÊNCIA

Esta Interpretação Técnica (IT) visa explicitar e estabelecer um modelo do Termo de Diligência, cuja adoção e utilização estão previstas no item 13.3.4 da NBC T 13 – Da Perícia Contábil, a seguir transcrito:

“13.3.4. Nas diligências, o perito-contador e o perito-contador assistente devem relacionar os livros, os documentos e os dados de que necessitem, solicitando-os, por escrito, em termo de diligência.”

DEFINIÇÃO E APLICABILIDADE

1 – Termo de diligência é o instrumento mediante o qual o perito solicita os elementos necessários à elaboração do seu trabalho.

2 – O perito-contador e o perito-contador assistente devem, no momento que entenderem oportuno, nas diligências periciais, solicitar os elementos de que necessitem para o desenvolvimento do seu trabalho, por meio do termo de diligência, previamente elaborado.

3 – O termo de diligência pode ser apresentado diretamente à parte ou ao diligenciado, por qualquer meio pelo qual se possa documentar a sua entrega. O diligenciado é qualquer pessoa ou entidade que possua os elementos e as informações necessárias para subsidiar o laudo pericial contábil e o parecer pericial contábil.

ESTRUTURA

4 – O termo de diligência deve conter os seguintes elementos:

- a) identificação do diligenciado;
- b) identificação das partes ou dos interessados, e, em se tratando de perícia judicial ou arbitral, o número do processo, o tipo e o juízo em que tramita;
- c) identificação do perito-contador ou perito-contador assistente, com indicação do número do registro profissional no Conselho Regional de Contabilidade;
- d) indicação de que está sendo elaborado nos termos da NBC T 13 – Da Perí-

- cia Contábil e da legislação específica;
- e) indicação detalhada dos livros, documentos e demais dados a serem periciados, consignando as datas e/ou períodos abrangidos, podendo identificar o quesito a que se refere;
 - f) indicação do prazo e do local para a exibição dos livros, documentos e dados necessários à elaboração da perícia, devendo o prazo ser compatível com aquele concedido pelo juízo, ou ser convencionado pelas partes, considerada a quantidade de documentos, as informações necessárias, a estrutura organizacional do diligenciado e o local de guarda dos documentos;
 - g) após atendidos os requisitos da letra e, quando o exame dos livros, documentos e dados tiver de ser realizado junto à parte que os detém, indicação da data e hora para sua efetivação; e
 - h) local, data e assinatura.

MODELOS DE TERMO DE DILIGÊNCIA

5 – Atendidas as disposições da NBC T 13 – Da Perícia Contábil - e desta Interpretação Técnica, o perito elaborará o termo de diligência, podendo adotar os modelos sugeridos a seguir:



Modelo 1: na Perícia Judicial

TERMO DE DILIGÊNCIA

IDENTIFICAÇÃO DO DILIGENCIADO

REF.: PROCESSO Nº

VARA:

PARTES:

PERITO-CONTADOR: (categoria e nº do registro)

PERITO-CONTADOR ASSISTENTE: (categoria e nº do registro)

Na qualidade de perito-contador, nomeado pelo MM. Juízo em referência e/ou perito-contador assistente indicado pelas partes, nos termos do artigo 429 do Código do Processo Civil e das Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC T 13 – Da Perícia Contábil – itens 13.3.4, 13.3.5 e 13.3.6, solicita-se que sejam fornecidos ou postos à disposição, para análise, os documentos a seguir indicados:

- 1.
- 2.
- 3.
- 4.
- 5.
- 6.
- etc.

Para que se possa cumprir o prazo estabelecido para elaboração e entrega do laudo pericial contábil ou parecer pericial contábil, é necessário que os documentos solicitados sejam fornecidos ou postos à disposição da perícia até o dia __-__-__, às __h, no endereço _____ (do perito-contador e/ou peritocontador assistente, e/ou parte). Solicita-se que seja comunicado quando os documentos tiverem sido remetidos ou estiverem à disposição para análise.

Em caso de dúvida, solicita-se esclarecê-la diretamente com o perito.

Local e data

Assinatura

Nome do Perito-Contador ou Perito-Contador Assistente

Contador – Nº de registro no CRC

Modelo 2: na Perícia Extrajudicial

TERMO DE DILIGÊNCIA

ENDEREÇAMENTO DO DILIGENCIADO

EXTRAJUDICIAL

PARTE CONTRATANTE:

PERITO-CONTADOR: (categoria e nº do registro)

PERITO-CONTADOR ASSISTENTE: (categoria e nº do registro)

Na qualidade de perito-contador e/ou perito-contador assistente, escolhido pelas partes, em consonância com as Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC T 13 – Da Perícia Contábil – itens 13.3.4, 13.3.5 e 13.3.6, nos termos contratuais, solicita-se que sejam fornecidos ou postos à disposição, para análise, os documentos a seguir indicados:

- 1.
- 2.
- 3.
- 4.
- 5.
- 6.
- etc.

Para que se possa cumprir o prazo estabelecido para elaboração e entrega do laudo pericial contábil ou parecer pericial contábil, é necessário que os documentos solicitados sejam fornecidos ou postos à disposição da perícia até o dia __-__-__, às __h, no endereço _____ (do perito-contador e/ou peritocontador assistente, e/ou parte). Solicita-se que seja comunicado quando os documentos tiverem sido remetidos ou estiverem à disposição para análise.

Em caso de dúvida, solicita-se esclarecê-la diretamente com o perito.

Local e data

Assinatura

Nome do Perito-Contador ou Perito-Contador Assistente

Contador – Nº de registro no CRC



Modelo 3: na Perícia Arbitral

TERMO DE DILIGÊNCIA

ENDEREÇAMENTO DO DILIGENCIADO

ARBITRAL

CÂMARA ARBITRAL:

ÁRBITRO:

JUIZ ARBITRAL:

PARTES:

PERITO-CONTADOR: (categoria e nº do registro)

Na qualidade de perito-contador, escolhido pelo árbitro, e/ou peritocontador assistente, indicado pelas partes, nos termos da Lei nº 9.307/96 ou do regulamento da Câmara de Mediação e Arbitragem, _____, e ainda em consonância com as Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC T 13 – Da Perícia Contábil – itens 13.3.4, 13.3.5 e 13.3.6, solicita-se que sejam fornecidos ou postos à disposição, para análise, os documentos a seguir indicados:

- 1.
- 2.
- 3.
- 4.
- 5.
- 6.
- etc.

Para que se possa cumprir o prazo estabelecido para elaboração e entrega do laudo pericial contábil ou parecer pericial contábil, é necessário que os documentos solicitados sejam fornecidos ou postos à disposição da perícia até o dia __-__-__, às __h, no endereço _____ (do perito-contador e/ou peritocontador assistente, e/ou parte). Solicita-se que seja comunicado quando os documentos tiverem sido remetidos ou estiverem à disposição para análise.

Em caso de dúvida, solicita-se esclarecê-la diretamente nos endereços, horários e telefones indicados.

Local e data

Assinatura

Nome do Perito-Contador ou Perito-Contador Assistente

Contador – Nº de registro no CRC

RESOLUÇÃO CFC Nº 940/02

Aprova a NBC T 13 – IT 3 – Assinatura em Conjunto

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

CONSIDERANDO que os Princípios Fundamentais de Contabilidade, estabelecidos mediante as Resoluções CFC nº 750/93, nº 774/94 e nº 900/01, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas por ocasião da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a constante evolução e a crescente importância da perícia exigem atualização e aprimoramento das normas endereçadas à sua regência para manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada para fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Estudo sobre Perícia Contábil e o Grupo de Trabalho instituídos pelo Conselho Federal de Contabilidade em conjunto com o Ibracon - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, atendendo o disposto no artigo 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou a Interpretação Técnica em epígrafe para explicitar o item 13.4.2.3, correspondente aos procedimentos do item 13.4 da NBC T 13 - Da Perícia Contábil, aprovada pela Resolução CFC nº 858, de 21 de outubro de 1999;

CONSIDERANDO que por tratar-se de atribuição que, para adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados;

CONSIDERANDO a decisão da Câmara Técnica no Relatório nº 30, de 23 de maio de 2002, aprovada pelo Plenário deste Conselho Federal de Contabilidade, em 24 de maio de 2002,



RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a Interpretação Técnica, NBC T 13 – IT 3 – Assinatura em Conjunto.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

Brasília, 24 de maio de 2002.

CONTADOR **ALCEDINO GOMES BARBOSA**

Presidente

INTERPRETAÇÃO TÉCNICA NBC T 13 – IT 3

ASSINATURA EM CONJUNTO

Esta Interpretação Técnica (IT) visa a explicitar o item 13.4.2.3, correspondente aos Procedimentos, item 13.4, da NBC T 13 - DA PERÍCIA CONTÁBIL.

"13.4.2.3 – O perito-contador assistente, ao apor a assinatura, em conjunto com o perito-contador, em laudo pericial contábil, não deve emitir parecer pericial contábil contrário a esse laudo."

ASPECTOS CONCEITUAIS

1 – A assinatura em conjunto no laudo pericial contábil, por parte do perito-contador assistente exclui a possibilidade da emissão de parecer pericial contábil contrário, em separado.

2 – O perito-contador assistente não tem obrigação de assinar conjuntamente o laudo pericial contábil, pois, mesmo sendo a perícia-contábil uma prova técnica, e terem-se valido os profissionais dos mesmos procedimentos, nem sempre a redação dada pelo perito contador é idêntica àquela entendida correta, ou mais adequada, pelo perito-contador assistente. Cria-se, neste caso, um impedimento à assinatura em conjunto do laudo pericial contábil.

3 – Ao perito-contador assistente, resta analisando o laudo pericial contábil elaborado pelo perito-contador, optar pela forma que entenderem mais correta de se manifestarem.

4 – A opção por apresentar parecer pericial contábil em separado é de exclusiva responsabilidade do perito-contador assistente, tomada em conjunto com a parte que o contratou, não devendo entender o perito-contador que tal atitude constitua descrédito ao trabalho realizado ou ao profissional que o apresentou.

APLICABILIDADE E PROCEDIMENTO

5 – O perito-contador assistente, assinará em conjunto o laudo pericial contábil que tiver acompanhado os procedimentos técnicos desenvolvidos para a elaboração do laudo pericial pelo perito-contador e/ou que tenha examinado todo o seu conteúdo e conclusões, entendendo estar de acordo com estas.



6 – O perito-contador assistente, emitirá parecer pericial contábil em separado que, uma vez analisadas as conclusões trazidas pelo laudo pericial contábil, não concordar total ou parcialmente com elas ou discordar da forma como foram transmitidos os procedimentos utilizados para fundamentá-lo.

7 – O perito-contador assistente, emitirá parecer pericial contábil em separado que assim entender cabível, tendo em vista a comprovação, de forma técnica, das teses levantadas pela parte que o contratou.

8 – O perito-contador assistente poderá, ainda, assinar em conjunto com o perito-contador o laudo pericial contábil elaborado por este último e, também, apresentar, em separado, parecer pericial contábil, destacando e/ou desenvolvendo, de forma técnica, algum ponto relevante do trabalho, desde que não haja contrariedade com o contido no laudo pericial contábil.

CONCLUSÃO

9 – A participação de mais de um Contador, desempenhando as funções de perito-contador e de perito-contador assistente, no mesmo processo, deve ser entendida como reconhecimento e valorização da Profissão, motivo pelo qual o relacionamento ético e respeitoso entre eles é encarado como pressuposto do engrandecimento profissional.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.091/07

Dá nova redação à NBC T 14 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares.

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

CONSIDERANDO que o controle de qualidade constitui um dos pontos centrais da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução CFC nº. 820, de 17 de dezembro de 1997;

CONSIDERANDO que a Revisão Externa de Qualidade, a chamada “Revisão pelos Pares”, é considerada como elemento essencial de garantia da qualidade dos serviços de auditoria independente no âmbito internacional e, por este motivo, foi instalado um Comitê Administrador específico, instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pelo IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

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

CONSIDERANDO que a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis não contempla a Revisão Externa de Qualidade, em qualquer modalidade, não cabendo, pois, a edição de Interpretação Técnica;

RESOLVE:

Art. 1º Dar nova redação à NBC T 14 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, revogando-se a Resolução CFC nº. 996, de 16 de abril de 2004, publicada no Diário Oficial da União, Seção 1, de 22 de abril de 2004, página 254, Resolução CFC nº. 1.008, de 8 de outubro de 2004, publicada no Diário Oficial da União, Seção 1, de 18 de novembro de 2004, página 74 e demais disposições em contrário.

Brasília, 30 de março de 2007.

CONTADORA MARIA CLARA CAVALCANTE BUGARIM
Presidente



NBC T 14 – REVISÃO EXTERNA DE QUALIDADE PELOS PARES

14.1 – CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS

14.1.1 – CONCEITUAÇÃO E OBJETIVOS DA REVISÃO EXTERNA PELOS PARES

14.1.1.1 – A Revisão Externa de Qualidade pelos Pares, adiante denominada de “Revisão pelos Pares”, constitui-se em processo de acompanhamento e controle, que visa alcançar desempenho profissional da mais alta qualidade.

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

14.1.1.3 – Esta norma aplica-se, exclusivamente, aos “Auditores” que exercem a atividade de Auditoria Independente com cadastro na Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

14.1.2 – ADMINISTRAÇÃO DO PROGRAMA DE REVISÃO

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

- a) Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE), responsável pela administração do programa;
- b) o(s) Auditor(es) responsável(is) pela realização das revisões individuais, adiante denominados “Auditores-revisores”; e
- c) a firma ou o auditor, objeto da revisão, adiante denominados “Auditores-revisados”.

14.1.2.2 – Os auditores devem submeter-se à Revisão Externa de Qualidade, no mínimo uma vez, a cada ciclo de quatro anos, considerando:

- a) anualmente, no mês de janeiro, devem ser selecionados por critério definido pelo Comitê quais auditores deverão submeter-se à revisão no ano, sendo,

obrigatoriamente, incluídos aqueles que obtiveram seu cadastro na Comissão de Valores Mobiliários (CVM) no ano anterior;

b) os auditores que tiveram, na revisão anterior, relatórios emitidos pelo auditor-revisor com opinião adversa ou abstenção de opinião deverão submeter-se a nova revisão no ano subsequente; e

c) o CRE pode decidir por determinar períodos menores para a revisão seguinte da revisada.

14.1.2.3 – O CRE é integrado por 4 (quatro) representantes do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e por 4 (quatro) representantes do IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, indicados pelas respectivas entidades, segundo suas disposições estatutárias. As atividades de suporte são de responsabilidade de ambas as entidades. Os representantes devem ser, em todos os casos, contadores no exercício da auditoria independente devidamente registrados no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) e na Comissão de Valores Mobiliários (CVM). O prazo de nomeação é de 3 (três) anos, sendo permitida a recondução.

14.1.2.4 – Cabe ao CRE:

a) identificar os auditores a serem avaliados a cada ano, considerando o estabelecido no item 14.1.2.2;

b) emitir e atualizar, anualmente, guias de orientação, instruções e questionários detalhados que servirão de roteiro mínimo para orientação na tarefa de revisão pelos pares;

c) dirimir quaisquer dúvidas a respeito do processo de revisão pelos pares e resolver eventuais situações não-previstas;

d) revisar os relatórios de revisão recebidos dos auditores-revisores e os planos de ação corretivos recebidos dos auditores-revisados;

e) aprovar, em forma final, os relatórios e os planos de ação;

f) emitir relatório sumário anual;

g) comunicar ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e à Comissão de Valores Mobiliários (CVM) situações que sugerem necessidade de diligências sobre os revisados e revisores;

h) revisar, se necessário, e submeter ao Plenário do Conselho Federal de Contabilidade, até 31 de dezembro de cada ano, os critérios, as normas e as condições para que os auditores independentes, pessoas jurídicas e pessoas físicas, possam atuar como auditores-revisores; e

i) emitir todos os expedientes e as comunicações dirigidos aos auditores, ao CFC, IBRACON e CVM, e, quando aplicável, ao Banco Central do Brasil (BCB) e à Superintendência de Seguros Privados (SUSEP).



14.1.2.5 – O CRE deverá estabelecer controles para administrar o Programa, de forma a garantir que as revisões sejam realizadas nos prazos previstos nesta norma, comunicando ao Conselho Federal de Contabilidade e à Comissão de Valores Mobiliários o nome dos auditores que não cumprirem os prazos estabelecidos para as providências cabíveis.

14.1.2.6 – A cada ano, o CRE deverá revisar e divulgar as instruções, incluindo o questionário-base, destinado aos auditores-revisores, para a sua aplicação anual. A atualização deverá contemplar eventuais mudanças nas normas profissionais e reguladoras que se apliquem à profissão no Brasil.

14.1.2.7 – As decisões do Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE) devem constar em ata, que será encaminhada ao Vice-presidente de Fiscalização, Ética e Disciplina, que a submeterá a Câmara de Ética e Disciplina para aprovação e, posteriormente, ao Tribunal Superior de Ética e Disciplina do Conselho Federal de Contabilidade, visando à sua homologação.

14.1.3 – RELATÓRIOS DE REVISÃO

14.1.3.1 – Terminada cada revisão, os auditores-revisores deverão emitir relatório com suas conclusões e carta de recomendações, quando for o caso, que deverão ser encaminhados juntamente com cópia do questionário-base ao CRE, que poderá requerer esclarecimentos tanto dos auditores-revisores como dos auditores-revisados

14.1.3.2 – Após aprovado o relatório dos auditores-revisores, estes deverão encaminhar cópia do mesmo relatório aos auditores-revisados, que, por sua vez, encaminharão plano de ação respondendo aos aspectos identificados no relatório e na carta de recomendações. Dependendo da natureza desses aspectos, o Comitê poderá requerer reunião com os auditores-revisados para assegurar o adequado entendimento das ações planejadas.

14.1.3.3 – Como resultado das análises dos documentos encaminhados pelo auditor-revisor e das reuniões ou dos esclarecimentos, quando for o caso, o Comitê deverá aprovar, ou não, o relatório da revisão.

14.1.3.4 – Anualmente, o Comitê elaborará, a partir dos relatórios analisados no ano, relatório destinado à presidência de cada entidade profissional e de cada órgão regulador que requeira Programa de Revisão Externa de Qualidade. O relatório constituirá um resumo dos resultados das revisões realizadas no ano e das ações planejadas, e será confidencial, sendo permitida a identificação e o nome

dos auditores-revisados, dos auditores ou equipes revisoras ou das entidades cujos trabalhos foram incluídos na revisão. Aspectos relevantes levantados pelas presidências e/ou órgãos reguladores, encaminhados ao CRE, serão comunicados aos auditores-revisados e auditores-revisores.

14.1.3.5 – Os Relatórios de Revisão Externa de Qualidade serão disponibilizados ao mercado por meios estabelecidos pelo Conselho Federal de Contabilidade, por proposta do CRE.

Alterado pela Resolução CFC nº 1.123/08.

14.2 – CARACTERÍSTICAS DO PROGRAMA

14.2.1 – CONFIDENCIALIDADE

14.2.1.1 – Adotam-se, para este Programa, as mesmas normas sobre confidencialidade, aplicáveis a qualquer trabalho de auditoria independente, conforme definido pelo CFC. Neste contexto, os membros do CRE, inclusive o(a) seu(a) Secretário(a) Executivo(a), do CFC e das demais equipes revisoras ficam impedidos de divulgar qualquer informação obtida durante a participação no Programa de Revisão, em qualquer fase do trabalho ou posterior ao seu término, considerando os itens 14.1.3.4 e 14.1.3.5 acima.

14.2.1.2 – Nos casos dos clientes selecionados para a revisão, os auditores-revisados deverão obter, caso ainda não a possuam, aprovação de cada uma das entidades selecionadas para que os trabalhos possam ser, efetivamente, revisados. Os auditores-revisores deverão enviar confirmação de confidencialidade às entidades selecionadas.

14.2.2 – INDEPENDÊNCIA

14.2.2.1 – Os auditores-revisores e os membros da equipe revisora devem ser independentes dos auditores-revisados, de acordo com as definições previstas nas normas profissionais e, se aplicáveis, nas normas de órgãos reguladores.

14.2.2.2 – Os auditores-revisores e os seus membros podem possuir investimentos ou grau de parentesco com executivos em posições-chave nos clientes dos auditores-revisados. Porém, os membros da equipe revisora não podem revisar os trabalhos realizados em entidades nas quais possuam tais relacionamentos.

14.2.2.3 – Ficam proibidas as revisões recíprocas entre auditores independentes (pessoas físicas e jurídicas). Consideram-se revisões recíprocas as situações



em que o auditor-revisor teve sua última revisão realizada pelo atual auditor-revisado, não importando o intervalo de tempo entre as revisões. Eventuais exceções deverão ser submetidas à aprovação do CRE.

Alterado pela Resolução CFC nº 1.123/08.

14.2.3 – CONFLITOS DE INTERESSES

14.2.3.1 – Nem os auditores-revisores nem os membros da equipe revisora ou os profissionais envolvidos na administração do Programa de Revisão pelos Países podem ter qualquer conflito de interesses com relação aos auditores-revisados e aos clientes selecionados para a revisão.

14.2.4 – COMPETÊNCIA

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

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

b) os auditores-revisores pessoas físicas e os membros da equipe revisora pessoa jurídica deverão atender as condições fixadas no Programa de Educação Profissional Continuada estabelecido pela NBC P 4, aprovada pelo CFC;

c) os auditores independentes pessoas físicas e os profissionais responsáveis técnicos das firmas de auditoria independente, encarregados da revisão, devem estar devidamente registrados no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI);

Alterada pela Resolução CFC nº 1.123/08.

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

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

14.2.4.2 – Os Auditores Independentes pessoas jurídicas ou físicas revisados não poderão atuar como revisores nas seguintes situações:

a) em que o cadastro tenha sido suspenso ou cancelado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM);

- b) quando o último Relatório de Revisão tiver sido emitido com “Opinião Adversa” ou “Abstenção de Opinião” ou não tiver sido aprovado pelo CRE;
- c) quando não tiverem cumprido os prazos determinados pelo CRE na revisão anterior;
- d) em que não tenham sido submetidos, anteriormente, à Revisão Externa de Qualidade;
- e) quando, na opinião do CRE, a ressalva contida no último Relatório de Revisão seja de natureza grave, devendo o auditor-revisado ser informado, previamente, desta condição; e,
- f) quando, na opinião unânime dos membros do CRE, o auditor-revisor não for aceito, deve ele ser informado previamente desta condição.

14.2.5 – ORGANIZAÇÃO DOS TRABALHOS DE REVISÃO

14.2.5.1 – A seleção dos auditores-revisores cabe aos auditores a serem revisados, tanto no caso de auditores pessoas físicas quanto de firmas de auditoria.

14.2.5.2 – A equipe revisora será formada por uma ou mais pessoas, dependendo do porte e da especialização dos auditores a serem revisados.

14.2.5.3 – O membro que atuar na condição de líder da equipe revisora terá as seguintes responsabilidades:

- a) a organização e a condução da revisão;
- b) a supervisão do trabalho desenvolvido pelos membros da equipe;
- c) a comunicação e a discussão dos resultados da revisão à administração dos auditores-revisados;
- d) a preparação do respectivo relatório de revisão e a carta de recomendação, quando for o caso; e
- e) a apresentação do relatório, da carta de recomendação e da cópia do questionário ao CRE, e, quando requerido, dar os esclarecimentos ou participar de reunião com o CRE.

14.3 – REALIZAÇÃO DA REVISÃO PELOS PARES

14.3.1 – OBJETIVOS

14.3.1.1 – A revisão deverá ser organizada para permitir que os auditores-revisores emitam opinião sobre se durante o período coberto pela revisão:



a) a estrutura organizacional e a metodologia de auditoria estão claras e, formalmente, definidas para permitir a realização de trabalho de auditoria, independentemente de o auditor-revisado ter realizado trabalho com emissão de parecer de auditoria no período sob revisão;

b) o sistema de controle de qualidade estabelecido pelos auditores-revisados para os trabalhos de auditoria atende às normas profissionais estabelecidas, independentemente de o auditor-revisado ter realizado trabalho com emissão de parecer de auditoria no período sob revisão; e

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

14.3.1.2 – Para cada auditor-revisado, a equipe revisora deverá concluir sobre a existência de assuntos que mereçam atenção quando houver evidência de que o revisado não cumpriu para com as políticas e os procedimentos de controle de qualidade estabelecidos, emitindo carta de recomendações circunstanciada.

14.3.2 – PROCEDIMENTOS

14.3.2.1 – A revisão deve abranger, exclusivamente, aspectos de atendimento às normas profissionais, sem a inclusão de quaisquer questões relativas a negócios entre o auditor-revisado e os seus clientes.

14.3.2.2 – O processo da Revisão Externa de Qualidade será desenvolvido conforme procedimentos a serem detalhados pelo CRE, que considerarão o seguinte:

a) obtenção, análise e avaliação das políticas e dos procedimentos de controle de qualidade estabelecidas pelos auditores-revisados independentemente da realização de trabalhos, com emissão de Parecer de auditoria no período sob revisão;

b) análise da adequação da informação recebida nas entrevistas com pessoas de níveis hierárquicos e experiência adequados dos auditores-revisados;

c) confirmação da estrutura de controle interno mediante confronto com os papéis de trabalho, para uma amostra limitada de trabalhos;

d) discussão com os auditores-revisados sobre os aspectos identificados, apresentação das eventuais falhas e respectivas recomendações;

e) elaboração do relatório de revisão de qualidade e carta de recomendações, quando for o caso; e

f) preparação da documentação de discussões com os revisados.

14.3.2.3 – A equipe revisora deverá adotar procedimentos de auditoria, tais como verificação de documentação e indagação às pessoas envolvidas na ad-

ministração, a fim de confirmar se as normas de controle de qualidade definidas foram, efetivamente, aplicadas. Naqueles aspectos em que, necessariamente, se requeira a revisão de papéis de trabalho, a equipe deverá selecionar uma amostra limitada de clientes, concentrando suas atividades nos aspectos que necessitem avaliação, devendo, na amostra, ser incluídos trabalhos realizados em empresas de capital aberto, mercado financeiro, fundos de aposentadoria e pensões e securitário, quando as revisadas tiverem entre seus clientes tais tipos de entidades.

14.3.2.4 – Na hipótese de os auditores-revisados não concordarem com a seleção de determinado cliente para revisão, por motivos justificáveis, tais como a existência de litígio ou investigação, ou pela negativa do cliente em autorizar a revisão dos papéis de trabalho, a equipe revisora deve avaliar e documentar as razões para essa exclusão. Caso não concorde com a restrição, deverá avaliar o efeito dessa situação no contexto do trabalho e do relatório a ser emitido.

14.3.2.5 – Nos casos de auditores a serem revisados e que possuam mais de um escritório, requer-se a aplicação de julgamento profissional para avaliar a necessidade de revisão de mais de uma seleção dos escritórios a serem objeto da revisão. Poderão ser requeridas visitas a alguns desses escritórios para obtenção de evidências que permitam concluir que as políticas e os procedimentos de controle de qualidade são, adequadamente, divulgados e estendidos para o conjunto.

14.1 – DOS RELATÓRIOS DA REVISÃO PELOS PARES

14.1.1 – CONTEÚDO E PRAZO

14.4.1.1 – O relatório dos auditores-revisores deverá incluir os seguintes elementos:

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

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



14.4.1.3 – Aplica-se aos trabalhos de revisão externa de qualidade o mesmo entendimento do disposto no item 11.2.5.3 da Resolução CFC nº. 953/03, no que diz respeito à emissão de Carta de Recomendações com sugestões objetivas para o aprimoramento do sistema de controle interno de qualidade, decorrentes de constatações feitas no decorrer do seu trabalho.

14.4.2 – TIPOS DE RELATÓRIOS

14.4.2.1 – O relatório emitido poderá ser de quatro tipos:

a) sem ressalvas, com emissão de carta de recomendações, quando os auditores-revisores concluírem, positivamente, sobre os trabalhos realizados. A falta de emissão de carta de recomendações deve ser justificada pelos auditores-revisores em sua carta de encaminhamento do Relatório de Revisão ao CRE;

b) com ressalvas, com emissão obrigatória de carta de recomendações, quando for imposta alguma limitação no escopo da revisão que impeça os auditores-revisores de aplicar um ou mais procedimentos requeridos, ou quando encontrarem falhas relevantes que, porém, não requeiram a emissão de Parecer adverso;

c) com conclusão adversa com emissão obrigatória de carta de recomendações, quando a magnitude das falhas identificadas for tão relevante que evidencie que as políticas e os procedimentos de qualidade não estão de acordo com as normas profissionais; e

d) com abstenção de conclusão com emissão obrigatória de carta de recomendações, quando as limitações impostas ao trabalho forem tão relevantes que os auditores-revisores não tenham condições de concluir sobre a revisão.

14.4.2.2 – As falhas encontradas nos trabalhos selecionados não implicam emissão de relatório com ressalvas ou adverso, sempre que, a julgamento dos auditores-revisores, forem consideradas como isoladas e irrelevantes. A equipe revisora deve avaliar o padrão e o efeito das falhas identificadas, bem como sua implicação no sistema de controle de qualidade da firma, diferenciando os erros no desenho do sistema de controle de qualidade, dos erros na aplicação das políticas e dos procedimentos definidos.

14.4.2.3 – As conclusões constantes no relatório emitido dependerão, sempre, do exercício de julgamento profissional dos auditores-revisores. Estes deverão incluir no relatório parágrafos explicativos, sempre que tal seja necessário ao entendimento das políticas e procedimentos adotados, bem como das suas aplicações.

14.4.2.4 – Os auditores-revisados devem apresentar seu comentário sobre os aspectos reportados no relatório de revisão e na carta de recomendação e elaborar, obrigatoriamente, um plano de ação para responder às recomendações formuladas no prazo de até 30 (trinta) dias do recebimento do relatório dos auditores-revisores.

14.5 – DAS REVISÕES E SEUS PRAZOS

14.5.1 – Cabe ao CRE estabelecer os auditores que deverão ser revisados, bem como estabelecer o cronograma para entrega ao Comitê dos relatórios de revisão e dos demais documentos, bem como emitir as guias de orientação com antecedência mínima de 180 (cento e oitenta) dias do prazo para entrega dos relatórios e dos demais documentos.

Alterado pela Resolução CFC nº 1.123/08.

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

Alterado pela Resolução CFC nº 1.123/08.

14.6 – DO RECURSO

14.6.1 – Das decisões do CRE, cabe interposição de recurso ao Tribunal Superior de Ética e Disciplina do Conselho Federal de Contabilidade no prazo de 15 (quinze) dias após a notificação do CRE.

14.7 – DAS PENALIDADES

14.7.1 – A inobservância desta Norma de Revisão Externa de Qualidade constitui infração disciplinar sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c”, “d” e “e” do art. 27 do Decreto-Lei nº. 9.295, de 27 de maio de 1946, e, quando aplicável, do Código de Ética Profissional do Contabilista.

Conselho Federal de Contabilidade

Biênio 2008/2009

DIRETORIA

Contadora Maria Clara Cavalcante Bugarim
Presidente

Contador Juarez Domingues Carneiro
Vice-presidente de Desenvolvimento Operacional

Contador Enory Luiz Spinelli
Vice-presidente de Fiscalização, Ética e Disciplina

Contadora Silvia Mara Leite Cavalcante
Vice-presidente de Administração

Contadora Luci Melita Vaz
Vice-presidente de Registro

Técnico em Contabilidade José Odilon Faustino
Coordenador-Adjunto da Câmara de Fiscalização, Ética e Disciplina

Contador Nelson Mitimasa Jinzenji
Vice-presidente Técnico

Contador Sebastião Célio Costa Castro
Coordenador-Adjunto da Câmara de Registro

Contador Adeildo Osorio de Oliveira
Vice-presidente de Controle Interno

Contador José Martonio Alves Coelho
Vice-presidente de Desenvolvimento Profissional

Técnico em Contabilidade Bernardo Rodrigues de Souza
Representante dos téc. em Contabilidade no Conselho Diretor

CÂMARA DE REGISTRO

Contadora Luci Melita Vaz
Coordenadora da Câmara

Contador Sebastião Célio Costa Castro
Coordenador-Adjunto da Câmara

Conselheiros Efetivos

Luiz Henrique de Souza
Bernardo Rodrigues de Sousa
Grimaldi Gonçalves Dantas

Conselheiros Suplentes

Orismar Parreira Costa
Delmiro da Silva Moreira
Elizabeth Coimbra Lisboa Gonçalves
Aluisio Pires de Oliveira
Gilsandro Costa de Macedo

CÂMARA DE FISCALIZAÇÃO, ÉTICA E DISCIPLINA

Contador Enory Luiz Spinelli
Coordenador da Câmara

Téc. em Contabilidade José Odilon Faustino
Coordenador-Adjunto da Câmara

Conselheiros Efetivos

José Wagner Rabelo Mesquita
Pedro Miranda
José Augusto Costa Sobrinho
João de Oliveira e Silva
Lucilene Florêncio Viana
Bernardo Rodrigues de Sousa
José Cléber da Silva Fontineles
Luiz Henrique de Souza
Paulo Luiz Pacheco
Nelson Zafra

Conselheiros Suplentes

José Correa de Menezes
Aluísio Pires de Oliveira
Antonio Carlos Dóro
Paulo Viana Nunes
Ronaldo Marcelo Hella
Cláudio Morais Machado
Roberto Carlos Fernandes Dias
Mario César de Magalhães Mateus
José Amarísio Freitas de Souza
Eulália das Neves Ferreira
João Valdir Stelzer
Carlos Henrique Menezes Lima



CÂMARA DE CONTROLE INTERNO

Contador Adeildo Osorio de Oliveira

Coordenador da Câmara

Conselheiros Efetivos

Lucilene Florêncio Viana

Jucileide Ferreira Leitão

José Lopes Castelo Branco

Conselheiros Suplentes

Wellington do Carmo Cruz

José Correa de Menezes *

Paulo Viana Nunes *

Mario Rodrigues de Azevedo

CÂMARA TÉCNICA

Contador Nelson Mitimasa Jinzenji

Coordenador da Câmara

Conselheiros Efetivos

Francisco José dos Santos Alves

José Martonio Alves Coelho

Luiz Carlos Vaini

Conselheiros Suplentes

Amandio Ferreira dos Santos

Paulo César de Castro

Verônica Cunha de Souto Maior

Luiz Antonio Balamint

CÂMARA DE ASSUNTOS GERAIS

Contadora Sílvia Mara Leite Cavalcante

Coordenadora da Câmara

Conselheiros Efetivos

Francisco Fernandes de Oliveira

Miguel Angelo Martins Lara

Conselheiros Suplentes

Marly das Graças Amorim Tocantins

Vivaldo Barbosa de Araújo Filho

Pedro Alves

CÂMARA DE DESENVOLVIMENTO PROFISSIONAL

Contador José Martonio Alves Coelho

Coordenador

Conselheiros Efetivos

Nelson Zafrá

João de Oliveira e Silva

Conselheiros Suplentes

Eulália das Neves Ferreira

Antonio Carlos Dóro

Roberto Carlos Fernandes Dias

CÂMARA DE DESENVOLVIMENTO OPERACIONAL

Contador Juarez Domingues Carneiro

Coordenador da Câmara

Conselheiros Efetivos

Sebastião Célio Costa Castro

José Wagner Rabelo Mesquita

Pedro Miranda

Conselheiros Suplentes

Décio Sarda

Amandio Ferreira dos Santos

Rivoldo Costa Sarmento

Ronaldo Marcelo Hella

Conselhos Regionais de Contabilidade

CRC - Alagoas

Pres. Jeovanes de Oliveira Silva
Rua Tereza de Azevedo, 1.526 - Farol
CEP 57052-600 - Maceió - AL
Telefone: (82) 3338-9444 - Fax: (82) 3338-9444
E-mail: crcal@rcal.org.br

CRC - Amapá

Pres. Marilene Cardoso do Nascimento
Av. Amilton Silva, 1.180 - Central
CEP 68906-440 - Macapá - AP
Caixa Postal 199
Telefone: (96) 3223-9503 / 3223-2697
Fax: (96) 3223-9504
E-mail: crcap@uol.com.br

CRC - Acre

Pres. Francisco Brito do Nascimento
Estrada Dias Martins S/N Res Mariana
CEP 69912-470 - Rio Branco - AC
Telefone: (68) 3227-8038 - Fax: (68) 3227-8038
E-mail: crcac@brturbo.com.br

CRC - Amazonas

Pres. Julio Ramon Marchiore Teixeira
Rua Lobo D' Almada, 380 - Centro
CEP 69010-030 - Manaus - AM
Telefone: (92) 3633-2566 - Fax: (92) 3633-2566/4573
E-mail: crcam@crcam.org.br

CRC - Bahia

Pres. Maria Constança Carneiro Galvão
Rua do Salete, 320 - Barris
CEP 40070-200 - Salvador - BA
Telefone: (71) 2109-4000/3328-2515
Fax: (71) 2109-4009
E-mail: diretoria@crcba.org.br/crc@svn.com.br

CRC - Ceará

Pres. Osório Cavalcante Araújo
Av. da Universidade, 3.057 - Benfica
CEP 60020-181 - Fortaleza - CE
Telefone: (85) 3455-2900
Fax: (85) 3455-2911
E-mail: conselho@crc-ce.org.br/crc-ce@secretel.com.br

CRC - Distrito Federal

Pres. Gerardo Antônio Monteiro De Paiva Gama
SCRS 503 Bl. B lj.31-33
CEP 70331-520 - Brasília - DF
Telefone: (61) 3321-1757/3321-7105
Fax: (61) 3321-1747
E-mail: crcdf@crcdf.org.br/crcdf@bnet.org.br

CRC - Espírito Santo

Pres. Paulo Vieira Pinto
Rua Alberto de Oliveira Santos, 42 - 20º andar
Ed. Ames - Centro
CEP 29010-901 - Vitória - ES
Telefone: (27) 3232-1600 - Fax: (61) 3232-1621
E-mail: crces@crc-es.gov.br/crces.vix@zaz.com.br

CRC - Goiás

Pres. Edson Cândido Pinto
R. 107 nº 151 Qd. F Lt. 21 E - Setor Sul
CEP 74085-060 - Goiânia - GO
Tel: (62) 3240-2211 - Fax: (62) 3240-2270
E-mail: secretaria@crcgo.org.br

CRC - Maranhão

Pres. Celso Antônio Lago Beckman
Praça Gomes de Souza nº 536 - Centro
CEP 65010-250 - São Luis - MA
Telefone: (98) 3214-5300 - Fax: (98) 3214-5314
E-mail: crcma@crcma.org.br

CRC - Mato Grosso

Pres. Jorge Assef Filho
Rua 05 Quadra 13 lote 02 - Centro Político ADM
CEP: 78050-970 - Cuiabá - MT
Telefone: (65) 3648-2800 - Fax: (65) 3648-2828
E-mail: crcmt@crcmt.org.br

CRC - Mato Grosso do Sul

Pres. Alcyr Moreira Fernandes
Rua Euclides da Cunha, 994 - Jardim dos Estados
CEP 79020-230 - Campo Grande - MS
Telefone: (67) 3326-0750
Fax: (67) 3326-0750
E-mail: crcms@crcms.org.br

CRC - Minas Gerais

Pres. Paulo Cezar Consentino dos Santos
Rua Cláudio Manoel, 639 - Funcionários
Belo Horizonte - MG
Caixa Postal 150 - CEP 30140-100
Telefone: (31) 3269-8400 - Fax: (31) 3269-8405
E-mail: diretoria@crcmg.org.br

CRC - Pará

Pres. Regina Célia Nascimento Vilanova
Rua Avertano Rocha, 392 Entre São Pedro e
Pe. Eutíque
CEP 66023-120 - Belém - PA
Telefone: (91) 3202-4150/3202-4151
E-mail: presidencia@cr CPA.org.br



CRC - Paraíba

Pres. Edson Franco de Moraes
Rua Rodrigues de Aquino, 208 - Centro
CEP 58013-030 - João Pessoa - PB
Telefone: (83) 3222-1313/1315
Fax: (83) 3221-3714
E-mail: crcpb@crcpb.org.br

CRC - Paraná

Pres. Paulo Cesar Caetano de Souza
Rua XV de Novembro, 2987 - Alto da XV
CEP - 80050-000 - Curitiba/PR
Telefone: (41) 3232-7911/3360-4700
Email: crcpr@crcpr.org.br

CRC - Pernambuco

Pres. Osni Garcia de Lima
Rua do Sossego, 693 - Santo Amaro
CEP 50100-150 - Recife - PE
Telefone: (81) 2122-6011 - Fax: (81) 2122-6011
Email: crcpe@crcpe.org.br

CRC - Piauí

Pres. Antônio Gomes das Neves
Rua Pedro Freitas, 1000 - Vermelha
CEP 64018-000 - Teresina - PI
Telefone: (86) 3221-7531 - Fax: (86) 3221-7161
Email: crcpi@crcpi.com.br

CRC - Rio Grande do Norte

Pres. Maria do Rosário de Oliveira
Av. Bernardo Vieira, 4545 - Morro Branco
CEP 59015-450 - Natal - RN
Telefone: (84) 3201-1936/3211-2558
Fax: (84) 3201-1936/3211-8512
Email: crcrn@crcrn.org.br

CRC - Rio Grande do Sul

Pres. Rogério Costa Rokembach
Rua Baronesa do Gravataí, 471 - Cidade Baixa
CEP 90160-070 - Porto Alegre - RS
Telefone: (51) 3228-7999 - Fax: (51) 3228-7999
Email: crcrs@crcrs.org.br

CRC - Rio de Janeiro

Pres. Antonio Miguel Fernandes
Rua 1º de março, 33 - Centro
CEP 20010-000 - Rio de Janeiro - RJ
Telefone: (21) 2216-9595 - Fax: (21) 2216-9570
E-mail: crcrj@crcrj.org.br

CRC - Rondônia

Pres. José Domingos Filho
Avenida Presidente Dutra 2374 - Centro
CEP 78916-100 - Porto Velho - RO
Telefone: (69) 3211-7900 - Fax: (69) 3211-7901
E-mail: crcro@crcro.org.br

CRC - Roraima

Pres. José Alves Pereira
Rua Major Manoel Correia, 372 - São Francisco
CEP 69305-100 - Boa Vista - RR
Telefone: (95) 3624-4880/4505 - Fax: (95) 3623-1457
E-mail: diretoria@crcrr.org.br

CRC - Santa Catarina

Pres. Sergio Faraco
Rua Osvaldo Rodrigues Cabral, 1.900
Centro - Florianópolis - SC
Caixa Postal 76 - CEP 88015-710
Telefone: (48) 3027-7000 - Fax: (48) 3027-7048
E-mail: crcsc@crcsc.org.br

CRC - São Paulo

Pres. Sergio Prado de Mello
Rua Rosa e Silva, 60 - Higienópolis
CEP: 01230-909 - São Paulo - SP
Telefone: (11) 3824-5400 - Fax: (11) 3662-0035
E-mail: crcsp@crcsp.org.br

CRC - Sergipe

Pres. Romualdo Batista de Melo
Av. Mário Jorge Menezes Vieira, 3.140, Bairro
Coroa do Meio
CEP: 49035-660 - Aracaju - SE
Telefone provisório: (79) 3255-2187
Email: crcse@crcse.org.br

CRC - Tocantins

Pres. Flávio Azevedo Pinto
Qd.103 Sul, R S07 nº 9 B - Centro - Palmas - TO
Cx Postal 1003 - CEP 77015-030
Telefone: (63) 3215-1412 - Fax: (63) 3215-1412
Email: crccto@crccto.org.br

www.cfc.org.br



**Conselho Federal
de Contabilidade**