

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIOECONÔMICO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

NATHÁLIA HELENA FERNANDES LAFFIN

**NORMAS PROFISSIONAIS DE AUDITORIA: ALTERAÇÕES OCORRIDAS COM A
ADOÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS**

FLORIANÓPOLIS

2011

NATHÁLIA HELENA FERNANDES LAFFIN

**NORMAS PROFISSIONAIS DE AUDITORIA: ALTERAÇÕES OCORRIDAS COM A
ADOÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Irineu Afonso Frey, Dr.

FLORIANÓPOLIS

2011

Nathália Helena Fernandes Laffin

**NORMAS PROFISSIONAIS DE AUDITORIA: ALTERAÇÕES OCORRIDAS COM A
ADOÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS**

Esta monografia foi apresentada no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final _____ atribuída pela banca examinadora constituída pelo(a) professor(a) orientador e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, 13 de dezembro de 2011.

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.

Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Professor Irineu Afonso Frey, Dr.

Orientador

Professor Loreci João Borges, Dr.

Membro

Professor Vladimir Arthur Fey, Msc.

Membro

*Aos meus pais, Marcos e Hermínia, pela lição
de vida e pelo apoio em todos os momentos.*

*Aos meus avós, Joaquim e Eduarda (in
memoriam), Irineu (in memoriam) e Leonilda,
para quem sabedoria, generosidade e
compaixão são atributos naturais*

Aos meus irmãos, pelo amor incondicional.

AGRADECIMENTOS

Quatro anos e meio de estudo, dedicação, esforço e sonhos que começam a ser realidade. O diploma e o título que receberei após essas nove fases cursadas, não são o final, mas o início de uma nova caminhada, e portanto, esta realização me enche de orgulho, e sobretudo, de gratidão. Não poderia deixar de agradecer a pessoas muito importantes que contribuíram em toda a minha caminhada, desde o momento em que nasci até a conclusão deste TCC. Pessoas fundamentais em minha vida, sem as quais eu dificilmente teria chegado até aqui.

Primeiramente, agradeço aos meus pais, Marcos e Hermínia, que me conduziram desde os primeiros passos, ensinaram-me os valores da vida e apoiaram-me em todos os meus projetos.

Aos meus avós, Joaquim e Eduarda (*in memoriam*), Irineu (*in memoriam*) e Leonilda, pelo carinho e pela sabedoria.

Aos meus irmãos, Adriana e Gustavo, minha tia Becas, meu namorado, Alexandre e meu cunhado, Felipe, pelo apoio incondicional e por todo amor.

Às amigas Bruna e Lynn, pela amizade sempre tão presente, mesmo nos momentos de distância.

Aos amigos André, Camila e Raquel, pela convivência marcante, pelo crescimento e evolução conjunta nesta trajetória da graduação.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Irineu Afonso Frey, pelos ensinamentos e por acreditar em mim.

Aos professores com quem convivi durante toda a minha formação, pela sabedoria transmitida.

Aos servidores e funcionários terceirizados que fazem o dia a dia da universidade ser realidade.

Enfim, a todos que contribuíram para a minha formação, meu muito obrigada.

RESUMO

LAFFIN, Nathália Helena Fernandes. **Normas profissionais de auditoria:** alterações ocorridas com a adoção das normas internacionais. 2011. 59 f. Monografia (Graduação) – Curso de Ciências Contábeis, Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2011.

Um dos fatos de maior relevância que marca o fenômeno da globalização é decorrente do avanço das ciências que, para além de contribuir com novas formas de lidar com a realidade das instituições e da sociedade em geral, também passa a exigir novas formas e alternativas para as atividades mercantis e produtivas, visando agilidade nos processos e nas informações decorrentes da tomada de decisão. A contabilidade, como ciência social aplicada, busca aprofundar e melhorar seus instrumentos de controle e de informação nas decisões sobre o patrimônio administrado para melhor adequação aos mercados competitivos e avançar nos aspectos teóricos e técnico-profissionais. Neste sentido, foi realizado, no Brasil, o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade. No entendimento da demanda de estudos sobre esta área, o objetivo geral desse estudo consiste em apresentar as alterações ocorridas nas normas profissionais de auditoria com a adoção das normas internacionais. Para tanto, foi realizado um levantamento de dados para verificar as regras vigentes anteriores às mudanças e para apresentar as alterações decorrentes da convergência, bem como as contribuições e/ou alterações de linguagem e de conteúdo das normas. O estudo se caracteriza como exploratório, bibliográfico e a apresentação dos dados levantados apresenta uma abordagem qualitativa. A pesquisa apresenta a análise de seis (06) resoluções editadas e aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade no período de 2009 a 2011 e seus principais resultados evidenciam que o ponto principal da convergência é a maior qualificação profissional, sendo três conceitos discutidos nas normatizações: qualidade, controle de qualidade e independência. Percebe-se, também, que a conquista da independência evidencia a máxima da qualidade. Portanto, o controle de qualidade é essencial para que essas premissas existam, e existam em harmonia.

Palavras-chave: Normas Internacionais de Contabilidade. Alterações. Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais de Auditoria.

ABSTRACT

LAFFIN, Nathália Helena Fernandes. **Normas profissionais de auditoria:** alterações ocorridas com a adoção das normas internacionais. 2011. 59 f. Monografia (Graduação) – Curso de Ciências Contábeis, Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2011.

One of the most relevant facts which marks the globalization phenomenon is due to the advancement of science. This advancement besides contributing to new ways of dealing with the reality of institutions and society in general, also now requires new ways and alternatives to commercial and productive activities in order to speed processes and information arising from the decision-making. Accounting as an applied social science, seeks to deepen and improve its instruments of control and information in decisions on equity given to better adapt to the competitive markets and advance the theoretical and technical professionals. In this sense, was held in Brazil, the process of convergence to international accounting standards. In the view of the demand for studies on this area, the general objective of this study is to present the changes in professional auditing standards with the adoption of international standards. To that end, we conducted a survey of data to check the rules in force prior to the changes and submit the changes arising from the convergence, as well as contributions and / or changes in language and content standards. The study is characterized as exploratory, bibliographic and the results presentation has a qualitative approach. The research presents an analysis of six (06) resolutions edited and approved by the Conselho Federal de Contabilidade in the period 2009 to 2011 and its main results show that the main point of convergence is the largest professional qualification and are discussed three concepts: quality , quality control and independence. It's also noticed that the achievement of independence shows the maximum quality. Therefore, the quality control is essential for these premises exist, and exist in harmony.

Keywords: International Accounting Standards. Amendments. Brazilian Accounting Standards for Audit Professionals.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Estrutura geral das NBC	24
Figura 2: Estrutura ramificada das NBC	25
Figura 3: Novas normas profissionais de auditoria	36
Figura 4: Categorização das novas normas de auditoria	37
Quadro 5: Alterações nas normas de auditoria da Resolução CFC 1.091/07 para a 1.158/09	39
Quadro 6: Da Resolução CFC nº 1.158/09 à 1.323/11, alterações na Revisão Externa de Qualidade pelos Pares.....	41

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Estrutura das Resoluções CFC nº 1.034/05 e 1.267/09	45
Tabela 2: Estrutura das NBC PA 290 e NBC PA 291.....	48
Tabela 3: Normas profissionais de auditoria revogadas e vigentes, de 2009 a 2011	51

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CEPC – Código de Ética Profissional Contábil

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade

NBC PA – Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais de Auditoria

NBC TA – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 Tema e problema	12
1.2 Objetivos	14
1.2.1 <i>Objetivo geral</i>	14
1.2.2 <i>Objetivos específicos</i>	14
1.3 Justificativa	14
1.4 Metodologia	15
1.4.1 <i>Enquadramento metodológico</i>	16
1.4.2 <i>Etapas da pesquisa</i>	16
1.5 Limitações da pesquisa	17
1.6 Organização do estudo	18
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	20
2.1 Evolução histórica da auditoria	20
2.2 Conceito de auditoria	22
2.3 Normas brasileiras de contabilidade	24
2.4 Normas de auditoria	26
2.5 Normas brasileiras de auditoria	27
2.6 Órgãos envolvidos nas alterações nas normas de auditoria	28
2.6.1 <i>Conselho Federal de Contabilidade</i>	28
2.6.2 <i>Comissão de Valores Mobiliários</i>	29
2.6.3 <i>Comitê de Pronunciamentos Contábeis</i>	30
2.6.4 <i>Instituto dos Auditores Independentes do Brasil</i>	30
2.6.5 <i>Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade</i>	31
2.6.6 <i>Cadastro Nacional de Auditores Independentes</i>	32
2.7 Código de ética	32
3 ANÁLISE DOS RESULTADOS	35
3.1 Apresentação do contexto	35
3.2 Normas brasileiras de contabilidade profissionais de auditoria	36
3.3 Normas com enfoque na qualidade	37
3.3.1 <i>Resolução CFC n. 1.158/09</i>	38
3.3.2 <i>Resolução CFC n. 1.201/09</i>	39
3.3.3 <i>Resolução CFC n. 1.323/11</i>	40
3.4 Normas com enfoque na independência	44
3.4.1 <i>Resolução CFC n. 1.267/09</i>	45
3.4.2 <i>Resolução CFC n. 1.311/10</i>	47
3.4.3 <i>Resolução CFC n. 1.312/10</i>	48
3.5 Análise dos resultados	50
4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	54
REFERÊNCIAS	57
APÊNDICE	61

1 INTRODUÇÃO

O contexto atual do mundo em processo de globalização vem se configurando de maneira mais específica nas mudanças que ocorrem nas organizações, apresentando consequências para os mercados consumidores.

As instituições sociais de natureza pública e privada e, especialmente aquelas que comercializam bens, produtos e serviços no mercado, buscam acompanhar as transformações do ambiente externo como requisito de continuidade de suas atividades e de manutenção do patrimônio administrado.

Um dos fatos de maior relevância que marca o fenômeno da globalização é decorrente do avanço das ciências, sobretudo na área da comunicação em redes digitais e das transformações que estas novas contribuições apresentam para as os processos produtivos e decisórios. Em muitas instituições estas novas tecnologias têm alterado de forma substancial os processos produtivos e gerenciais.

Desta forma, o avanço das ciências, para além de contribuir com novas formas de lidar com a realidade das instituições sociais e da sociedade em geral, também passa a exigir novas formas em alternativas e soluções para as atividades mercantis e produtivas, visando agilidade nos processos e nas informações decorrentes da tomada de decisão.

No que se refere ao controle do patrimônio das instituições, especialmente nesse cenário de mudanças e novas exigências, também a contabilidade, como ciência social aplicada, busca aprofundar e melhorar seus instrumentos de controle e de informação nas decisões sobre o patrimônio administrado para melhor adequação aos mercados competitivos e avançar nos aspectos teóricos e técnico-profissionais.

Em face da conjuntura social das mudanças, também a auditoria, como uma das especializações da contabilidade, que tem como uma de suas finalidades assegurar a integridade e o cumprimento das normas contábeis no registro dos eventos administrativos, passa a rever suas normas e seus procedimentos bem como os instrumentos legais e procedimentais que fundamentam sua operacionalidade, visando ampliar seu espaço e atuação na gestão patrimonial e acompanhar o contexto das mudanças.

1.1 Tema e problema

Toda empresa que desenvolve suas atividades e deseja permanecer no mercado, que é competitivo e instável, para além de oferecer serviços e/ou produtos de qualidade, e nisto ter a

continuidade de suas atividades, precisa ter formas seguras e adequadas para administrar o capital investido, tanto na produção de bens e serviços quanto na administração do negócio.

A contabilidade, como área de conhecimento que tem o patrimônio como objeto de estudo, possui fundamentos teóricos e práticos de orientação da gestão patrimonial, bem como possui normas técnicas e procedimentos legais capazes de assegurar a integridade dos registros dos eventos contábeis.

A correta aplicação das normas e procedimentos contábeis na administração do patrimônio contribui de forma singular para sua administração, pois, ao passo que as informações expõem a real situação de uma empresa, é possível que os elementos adquiridos a partir da contabilidade orientem as decisões dos diretores e gestores e, desta forma, aprimorem o patrimônio constituído.

O profissional contábil atua de diferentes formas sobre patrimônio, seja por meio de procedimentos de auditoria interna e externa, no controle gerencial e de custos, no planejamento tributário e financeiro, entre outras especificidades do conhecimento contábil. Assim, no conjunto dos aspectos teórico-práticos da contabilidade e pelo registro de fatos contábeis e a evidenciação das diferentes características das informações contida nas demonstrações contábeis, o contador possui como função básica, segundo Marion (2003, p. 25), a produção de informações úteis aos usuários da Contabilidade.

De acordo com a Resolução n. 1.203/09 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria (NBC TA) 200, o “objetivo de uma auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários.” Ou seja, as normas brasileiras de auditoria estabelecem uma referência aos procedimentos de registros contábeis, gerando expectativa positiva entre as partes envolvidas (gestor e usuário).

E por este motivo, tais normas precisam apresentar consonância com os procedimentos técnicos e também uma observância às exigências do mercado, sempre volátil e com novas demandas.

Neste contexto de mudanças e instabilidades, atualmente ocorrem as alterações normativas no que diz respeito à auditoria no Brasil. Diante do exposto, esta monografia apresenta a auditoria como tema a ser estudado.

A partir das premissas contábeis e sociais acima expostas, a questão norteadora desta pesquisa é: **quais alterações ocorreram nas normas de auditoria no que se refere ao âmbito profissional em relação às normas internacionais?**

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo geral

O objetivo geral busca **apresentar as alterações ocorridas nas normas profissionais de auditoria com a adoção das normas internacionais.**

1.2.2 Objetivos específicos

Para atingir o objetivo geral delimita-se o estudo em sua **especificidade**, a saber:

- a) Identificar as normas profissionais de auditoria e suas alterações até 30/06/2011;
- b) Analisar as alterações no âmbito do desenvolvimento profissional
- c) Caracterizar as contribuições nas alterações das normas de auditoria;

1.3 Justificativa

A literatura propõe que o ser humano, ao assumir o compromisso da pesquisa “seja capaz de demonstrar – segundo critérios públicos e convincentes – que o conhecimento que ele produz é fidedigno e relevante teórica e/ou socialmente” Luna (2000, p. 14).

A importância do trabalho proposto se configura sob dois parâmetros: a sociedade e a pesquisa acadêmica. A relevância do estudo, para Vergara (2003, p. 32) acontece quando o pesquisador “justifica seu estudo, apontando-lhe contribuições de ordem prática ou ao estado da arte na área”. Nesse sentido, o tema da pesquisa precisa ter relevância do ponto de vista teórico e/ou prática justificado.

Além de revisar os procedimentos contábeis e emitir um parecer sobre os procedimentos utilizados recai sobre a função do auditor a responsabilidade da correta interpretação da auditoria realizada e, portanto, deverá observar as normas brasileiras e internacionais em articulação com o código de ética da profissão visando à plena análise conclusiva de seu parecer.

O Brasil representa, atualmente, uma importante parcela do cenário econômico mundial. Esta posição gera oportunidades de novos empregos bem como a ampliação do parque fabril dos diferentes tipos de organizações.

O desenvolvimento de uma empresa brasileira no mercado externo exige, cada vez mais, precisão nos seus processos operacionais e gerenciais, de forma não somente a controlar os recursos da empresa, mas também de contribuir para a sua continuidade.

A exatidão destes processos não advém somente de técnicas de gestão, mas principalmente, de regulamentações que disciplinem as limitações de administração de um patrimônio. A limitação visualizada nesse mercado expansivo está no atraso das regulamentações brasileiras em relação às internacionais, conforme retrata o CFC em sua Resolução n. 1.156/09 “o crescente impacto da globalização para a economia do Brasil demanda a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais”.

A auditoria, como um processo importante de verificação dos registros contábeis e das demonstrações apresentadas por uma entidade, possuía suas normatizações de objetivos, objetos e técnicas bastante desatualizadas em consonância com as demandas do mercado, o que desfavorecia as empresas brasileiras no contexto maior de mercado. De forma a permitir que as empresas brasileiras concorram sob as mesmas perspectivas que as empresas de todo o mundo, a convergência às normas internacionais se configuram como essenciais.

Desta forma, é que se faz importante o entendimento sobre as contribuições que as novas normas de auditoria trazem para o aperfeiçoamento das entidades.

Na perspectiva acadêmica, esta pesquisa se configura de modo importante, pois contribui para a articulação e construção do conhecimento e da discussão científica sobre as normas de auditoria e os procedimentos a ela vinculados.

Ainda tratando da contribuição científica e partindo da premissa que o objeto de estudo deste trabalho é focado nas recentes mudanças normativas (que passam a vigorar a partir do presente ano), entende-se a relevância inovadora do tema abordado.

Sendo assim, as informações dispostas neste trabalho podem servir como base de pesquisa aos interessados em informações na área de auditoria.

1.4 Metodologia

Com a finalidade de responder os objetivos propostos neste trabalho, este tópico delinea o método utilizado para alcançar aos resultados esperados.

O desenvolvimento deste trabalho foi previamente planejado de acordo com uma série de métodos e técnicas que o auxiliassem. Segundo Silva e Menezes (2005), a metodologia da pesquisa define a maneira e o local onde a pesquisa é realizada.

Desta forma, são apresentadas, primeiramente, as metodologias científicas utilizadas para atingir os objetivos e abordar o problema. Em seguida, são expostos os meios pelos quais foram coletados os dados, com o uso dos procedimentos para aplicação da pesquisa.

É importante frisar que, de acordo com Severino (2007, p. 203) “quaisquer que sejam as perspectivas de abordagem, a atividade visa articular e consolidar o processo formativo do aluno pela construção do conhecimento científico em sua área”.

1.4.1 Enquadramento metodológico

Esta pesquisa se caracteriza, no que tange aos seus objetivos, como exploratória, uma vez que, de acordo com Severino (2007, p. 123), “a pesquisa exploratória busca apenas levantar informações sobre um determinado objeto, delimitando assim um campo de trabalho, mapeando as condições de manifestação desse objeto.” Este entendimento é reiterado por Gil (1991, p. 21), o qual diz que “a pesquisa exploratória visa proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses”.

Para apresentar e discutir os fundamentos teóricos da auditoria é utilizado o recurso da pesquisa bibliográfica, a qual, segundo Severino (2007, p. 122),

Se realiza a partir do registro disponível, decorrente de pesquisas anteriores, [...]. Utiliza-se de dados ou de categorias teóricas já trabalhados por outros pesquisadores e devidamente registrados. [...] O pesquisador trabalha a partir das contribuições dos autores dos estudos analíticos constantes dos textos.

O levantamento de dados sobre as mudanças ocorridas nas normas de auditoria apresentará uma abordagem qualitativa. Para Meksenas (2002, p. 122), na abordagem qualitativa “não se busca um tratamento estatístico e o estabelecimento de probabilidades, pois o objetivo do pesquisador é compreender o seu caso – particular e específico – sem se preocupar em buscar leis aplicáveis a qualquer outra realidade semelhante”.

Sendo assim, as informações utilizadas para elaboração desta pesquisa constituem-se de forma mais teórica e aprofundada, não se baseando na utilização de dados numéricos anteriormente verificados.

1.4.2 Etapas da pesquisa

A sistematização do conteúdo selecionado para a elaboração desta pesquisa é realizada por uma sequência de fatos de forma a melhor orientar a redação do trabalho.

A coleta de dados é realizada em materiais já publicados, principalmente utilizando instrumentos legislativos, sendo as fontes:

- a) Normas de Auditoria vigentes até 30 de junho de 2011;
- b) Dispositivos que interpretam, prática e teoricamente, as Normas Profissionais de Auditoria;

Para atingir o objetivo geral e os objetivos específicos propostos nesta pesquisa, o primeiro passo é a organização do material obtido e sua problematização, de forma a identificar o material bibliográfico que aborda as questões inerentes à auditoria, seja no seu conteúdo teórico/normativo ou prático.

Para a continuidade da pesquisa e, assim, cumprir suas propostas, o segundo passo é a análise dos dados, separando-os de acordo com sua categoria de informação. Esta etapa é fundamental para efetivação da pesquisa, pois segundo Meksenas (2002, p. 136), “todo método em pesquisa leva à obtenção de informações a respeito do objetivo investigado. Tais informações, entretanto, aparecem de forma dispersa e fragmentada”.

No que diz respeito ao primeiro objetivo delimitado por esta pesquisa, após a identificação da bibliografia referente às alterações ocorridas nas normas brasileiras de auditoria, será realizada a identificação do que é utilizado para, posteriormente, adequar o material pesquisado com este objetivo.

Para a realização do segundo objetivo, a sequência dos fatos se dá pela identificação das normas vigentes anteriores às mudanças e pela apresentação das alterações e inclusões decorridas da convergência.

Nesta perspectiva, para atingir o terceiro e último objetivo proposto, bem como o objetivo geral desta pesquisa, para além dos passos anteriormente realizados, a última fase é a assimilação das contribuições e/ou alterações de linguagem e de conteúdo das normas.

De acordo com Severino (2007, p. 131), “os resultados de cada uma destas etapas é que constituirão as *partes* do relatório final do trabalho, ou seja, os seus capítulos”.

1.5 Limitações da pesquisa

Uma das limitações das pesquisas realizadas diz respeito aos objetivos propostos e aos recursos metodológicos utilizados. Isso porque, ao escolher um tema de pesquisa e vinculá-lo a métodos, abordagens e objetivos, o pesquisador aborda uma infinidade de ideias, o que resulta num campo de pesquisa muito abrangente.

O estudo somente é viável quando o pesquisador adota técnicas restritas que tornem a pesquisa passível de conclusão. Uma forma de tornar viável o projeto, de acordo com Luna (2000, p. 45), “a primeira, e mais importante, é exatamente a extensão que se confere ao problema em sua formulação ou, dito de outra forma, que se permite que o problema assuma por não se imporem limites ao formulá-lo”.

Assim, toda opção de pesquisa na dimensão dos objetivos e metodologia oferecem recursos próprios e distintos para serem operacionalizados. Neste projeto de pesquisa se propõe a utilização da pesquisa exploratória associada à pesquisa bibliográfica, o que, impõe limitação quanto aos possíveis resultados a serem alcançados.

Como a gama de resoluções de auditoria advindas da convergência das normas brasileiras às normas internacionais é muito ampla, esta pesquisa se restringe à análise das normas profissionais de auditoria, não abordando as normas técnicas de auditoria.

Outra limitação deste estudo diz respeito ao referencial teórico a ser utilizado, uma vez que as alterações nas normas de auditoria estão em percurso de adequações e revisões. Assim, os resultados a serem alcançados serão limitados à adequação das normas em vigência até 30 de junho de 2011.

1.6 Organização do estudo

Esta monografia está estruturada em quatro capítulos, permitindo, desta forma, que o leitor obtenha um entendimento gradativo da pesquisa realizada.

O primeiro capítulo apresenta as ideias iniciais sobre o tema. Ainda neste capítulo são apresentadas os objetivos do trabalho, a justificativa, a metodologia, as limitações e também a organização do estudo.

A “Fundamentação Teórica”, tema contemplado no segundo capítulo, apresenta os conhecimentos teóricos fundamentados em literaturas conceituadas na área contábil, de forma a auxiliar a compreensão dos principais conceitos relativos ao tema desta pesquisa.

O capítulo 3, denominado “Análise dos Resultados”, apresenta as resoluções objeto de estudo, bem como o contexto em que foram realizadas as análises. Neste capítulo são relatadas a análise das implicações das normas profissionais de auditoria no Brasil, destacando as principais mudanças para o profissional na figura do Auditor.

Por fim, o capítulo 4 evidencia as considerações finais com o propósito de enfatizar as principais ideias discutidas nesta pesquisa. Apresenta, também, recomendações para futuros estudos relativos a essa abordagem.

Salienta-se que após o capítulo 4 são apresentadas as referências utilizadas para fundamentar este estudo e os apêndices que ilustram o trabalho.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo apresenta o conhecimento teórico dos conteúdos dispostos no presente trabalho.

De acordo com Severino (2007, p. 131), “cabe, nesta altura, expor os referenciais teórico-metodológicos, ou seja, os instrumentos lógico-categoriais nos quais se apóia para conduzir o trabalho investigativo e o raciocínio”. Neste sentido, são delineados os aspectos referentes à auditoria, às normas de contabilidade (e na especificidade às normas de auditoria) e aos órgãos reguladores das normatizações brasileiras.

2.1 Evolução histórica da auditoria

A auditoria é uma especialização da área contábil que deve, segundo Attie (1998, p.25): “testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”.

Essa especialização, ao longo dos tempos, configurou-se de diversas formas, tendo atribuições e aplicabilidades distintas e condizentes às necessidades de cada período. Entretanto, o surgimento da auditoria, datado e registrado, não consta nos registros, conforme descreve Pinho (2007, p. 5):

[...] todo aquele que possuía a função de verificar a existência de bens, e posteriormente, a legitimidade dos fatos econômico-financeiros, prestando contas a um proprietária ou representante deste, poderia ser considerado como auditor. Quando da antiguidade, os proprietários que confiavam seus bens à guarda de terceiros conferiam ou mandavam conferir os rendimentos auferidos, já estava presente a auditoria.

As doutrinas apresentam divergências no que diz respeito ao nascimento das práticas de auditoria. Além da teoria acima apresentada, alguns autores acreditam na possibilidade de um guarda-livros ter exercido as funções de um auditor, a exemplo de Jund (2002, p. 4):

Provavelmente, pode ter sido um proficiente guarda-livros, a serviço de mercador italiano do século XV ou XVI que, pela reputação de sua sabedoria e conhecimento técnico, passou a ser consultado por outros sobre a escrituração de suas transformações. Supõe-se que a auditoria se estabeleceu como profissão distinta da atividade contábil para um único usuário, no momento em que o especialista em escrituração deixou de praticá-la para prestar assessoria aos demais especialistas e mercadores, transformando-se em consultor público liberal.

Todavia, muitos pesquisadores afirmam que o termo auditor apareceu em 1285, século XIII, na Inglaterra, no Reinado de Eduardo I. De acordo com Franco e Marra (1989, p. 30),

A auditoria surgiu primeiramente na Inglaterra, que, como dominadora dos mares e controladora do comércio mundial, foi a primeira a possuir grandes companhias de

comércio e a primeira também a instituir a taxaço do imposto de renda, baseado nos lucros das empresas. Além disso, já se praticava na Inglaterra a auditoria das contas públicas, desde 1314, conforme nos relata a Enciclopédia Britânica.

Esta definição é corroborada por Sá (1998, p. 21) ao dizer que a “denominação auditor é antiga, mas não se conhece ao certo sua origem nem a data precisa em que se consagrou, admitindo-se que pode ter sido adotada por volta do século XIII, na Inglaterra, no reinado de Eduardo I”.

Em 1494, quando Luca Pacioli publicou a teoria das partidas dobradas, as associações profissionais, que examinavam os fatos escriturados, tiveram que acompanhar a evolução da contabilidade.

Com a Revolução Industrial, a atividade econômica deixou de ser artesanal para ser empresarial. Neste momento, os investidores capitalistas não mais participavam da administração e passavam a exigir relatórios imparciais sobre a integridade dos seus investimentos, conforme destaca Santi (1988, p. 18):

A Revolução Industrial, na Inglaterra [...] mudou o eixo do desenvolvimento prático dessa disciplina para aquele país. Mas a real necessidade da contabilidade pública (auditoria) somente se manifestou a partir da institucionalização do investidor capitalista (não participante da administração).

Os procedimentos de auditoria estavam sendo impulsionados a uma evolução em função da Revolução Industrial, a qual, de acordo com Sá (1998, p. 21),

Imprimiu novas diretrizes as técnicas contábeis e especialmente às de auditoria, visando atender as necessidades criadas com o aparecimento de grandes empresas [...] por isso, em 1845, ou seja, pouco antes de a contabilidade penetrar nos domínios científicos, o *Railway Companies Consolidation Act*,¹o obrigava a verificação anual dos balanços, que deveria ser feita por auditores.

Portanto, com a evolução da contabilidade e com o surgimento da auditoria, a fim de proteger a integridade profissional, criaram-se Associações de Contadores Públicos, na Escócia, Inglaterra e em outros países da Europa. Os auditores que quisessem exercer a atividade tinham que pertencer a estas instituições. Logo, o aparecimento de auditoria como prática sistemática ocorreu quando do surgimento destas associações.

Em meados de 1940, a auditoria chegou ao Brasil, juntamente com as companhias multinacionais, em decorrência da necessidade dos investidores de ter garantias de que os investimentos estavam sendo verificados por seus auditores. Attie (1998, p. 29), ratifica essa condição ao explicar a evolução da auditoria no Brasil:

A evolução da auditoria no Brasil está primariamente relacionada com a instalação de empresas internacionais de auditoria independente, uma vez que os investimentos também foram aqui implantados e compulsoriamente tiveram de ter suas demonstrações financeiras auditadas.

¹Consolidação das Leis das Companhias de Estradas de Ferro

Nesse ritmo, escritórios de auditoria foram abertos no Brasil e cada vez mais auditores brasileiros estavam sendo treinados.

Na década de 1960 surgiu a primeira associação de auditores e chamou-se “Instituto dos Contadores Públicos do Brasil”, que em 1971 passou a se chamar “Instituto dos Auditores Independentes do Brasil”, depois de “Instituto Brasileiro de Contadores” (IBRACON). Segundo Jund (2002, p. 5):

Apesar de formalmente organizada em 26 de março de 1957, quando formado o Instituto de Contadores Público no Brasil, em São Paulo, a auditoria foi oficialmente reconhecida apenas em 1968, por ato do Banco Central do Brasil. O fortalecimento da atividade, todavia, ocorreu em 1972, por regulamentações do Banco Central do Brasil, Conselho Federal de Contabilidade e Instituto dos Auditores Independentes.

A auditoria foi legalmente reconhecida em 1972, por meio da Resolução nº 220 do Banco Central, a qual apresentava normas relativas à auditoria e ao profissional auditor no exercício de sua profissão, bem como Resolução nº 321 de 1972, editada pelo CFC, a qual aprovou as Normas e os Procedimentos de Auditoria.

2.2 Conceito de auditoria

O profissional contábil, no realizar de suas atribuições profissionais, possui fundamentos teóricos e práticos de orientação da gestão patrimonial. A aplicação destas práticas na gerência do patrimônio contribui de forma singular para sua administração, podendo vir a gerar resultados benéficos ou maléficos para a empresa. A auditoria é o ramo da contabilidade que verifica os registros dos eventos contábeis a fim de assegurar a sua integridade.

Inicialmente, a auditoria era utilizada apenas para a verificação dos registros contábeis, sendo suas funções restritas ao confronto da escrita com seus registros correspondentes, conforme conceituação de Pierucci (1977, p. 14):

No campo específico da verificação é que entra a tarefa do auditor. Onde quer que haja um trabalho de registro, um documento, um relatório contábil, há que presidir a certeza dos seus conteúdos [...]. É pressuposto inarredável a existência do fato registrado, pois a auditoria atua sobre ele. O exame comprovará sua exatidão, procedência, acerto, etc. A auditoria, [...] identifica e corrige erros, sejam dolosos ou simplesmente acidentais.

Não distante desta conceituação, Franco e Marra (1989, p. 20), definem:

A auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes.

Estes conceitos restringem o campo de atuação da auditoria contábil em verificar a veracidade e exatidão dos registros contábeis e das demonstrações surgidas destes registros.

No entanto, a auditoria atual não se vincula à mera ação corretiva do processo, mas ao processo de prevenção, ampliando, desta forma, o campo de atuação da auditoria contábil.

Para o Conselho Federal de Contabilidade (2007, p. 28), a auditoria contábil

Compreende o exame dos registros e dos documentos e na coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de uma unidade, entidade ou projeto. Objetivam obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e se as demonstrações deles originárias refletem, adequadamente, em seus aspectos mais relevantes, a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

A definição de auditoria apresentada pelo CFC apresenta uma nova situação ao retratar as demonstrações contábeis como objeto de auditoria. A exata aplicação das normas e procedimentos contábeis assegura que as informações evidenciadas nas demonstrações expõem a real situação de uma empresa.

Attie (1998, p. 25) mantém a abrangência de atuação citada pelo CFC ao colocar que “A auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”.

Ou seja, a auditoria, além da função de verificar a veracidade e exatidão dos registros contábeis surgidas destes registros, teria ainda a função de testar e opinar sobre a eficiência do controle patrimonial. Opinião compreendida também por Sá (1998, p. 25) ao dizer que

A auditoria é uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando a apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza aziendal pública ou privada, quer ocorridos quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados.

Este conceito acrescenta que qualquer dado de natureza contábil é objeto de exame da auditoria, sendo tal auditoria responsável não somente pela verificação da exatidão e veracidade deste dado, e sim, responsável pela apresentação de opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre as circunstâncias ou fenômenos que geraram este dado.

Para Menegussi e Ianesko (2007, p. 7), a abrangência da auditoria vai além ao dizer que “A Contabilidade, como forma de auditoria, se apresenta como auxiliar para a descoberta de irregularidades praticadas contra o patrimônio das entidades”.

Portanto, a premissa de revisar os procedimentos utilizados nos registro contábeis busca verificar e identificar os corretos procedimentos realizados bem como também a possível existência de erros no processo. Desta forma, quando os procedimentos realizados

estão em consonância com os Princípios Contábeis e demais instrumentos legais que movimentam um determinado patrimônio, seguramente a auditoria irá concluir pela aprovação dos registros realizados. Quando existem erros, a auditoria deverá recomendar adequações às possíveis distorções identificadas nas mutações patrimoniais.

2.3 Normas brasileiras de contabilidade

As Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) são elaboradas pelo CFC e apresentam consonância com as Normas Internacionais de Contabilidade vigentes.

De acordo com parágrafo único do art. 2º da Resolução CFC n. 1.328/11, as NBC “estabelecem preceitos de conduta profissional e padrões e procedimentos técnicos necessários para o adequado exercício profissional”.

A primeira classificação estabelecida para as NBC segrega as normas em duas modalidades distintas: Profissionais e Técnicas. Caso haja necessidade, estas normas podem ser detalhadas por meio de Interpretações Técnicas (IT) e, caso haja algum ato governamental que afete, temporariamente, as NBC, podem ser emitidos Comunicados Técnicos (CT).

Esta classificação geral é ilustrada na Figura 1.

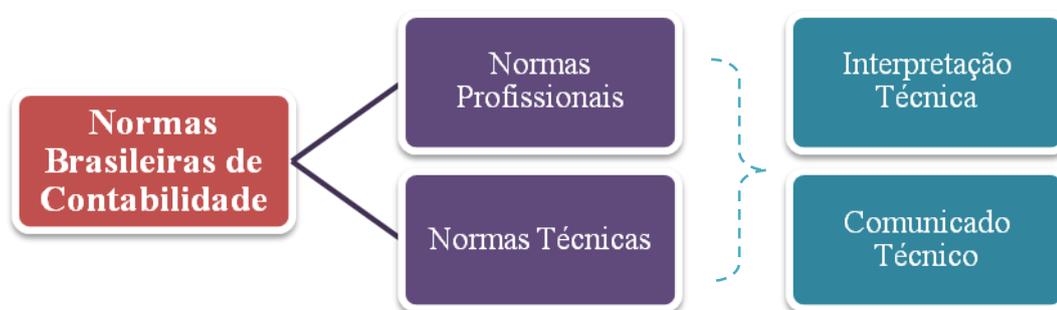


Figura 1: Estrutura geral das NBC
Fonte: da autora, (2011)

As NBC Profissionais regulamentam a conduta do profissional contábil ao passo que as NBC Técnicas apresentam, de acordo com a Resolução CFC n. 1.156/09, os “conceitos doutrinários, estrutura técnica e procedimentos a serem aplicados”.

Estas classificações são pautadas no gênero da abordagem utilizada. Entretanto, há ainda, dentro desta classificação, uma nova segregação que distingue as normas de acordo com sua especificidade. A estrutura ramificada das NBC pode ser visualizada na Figura 2.

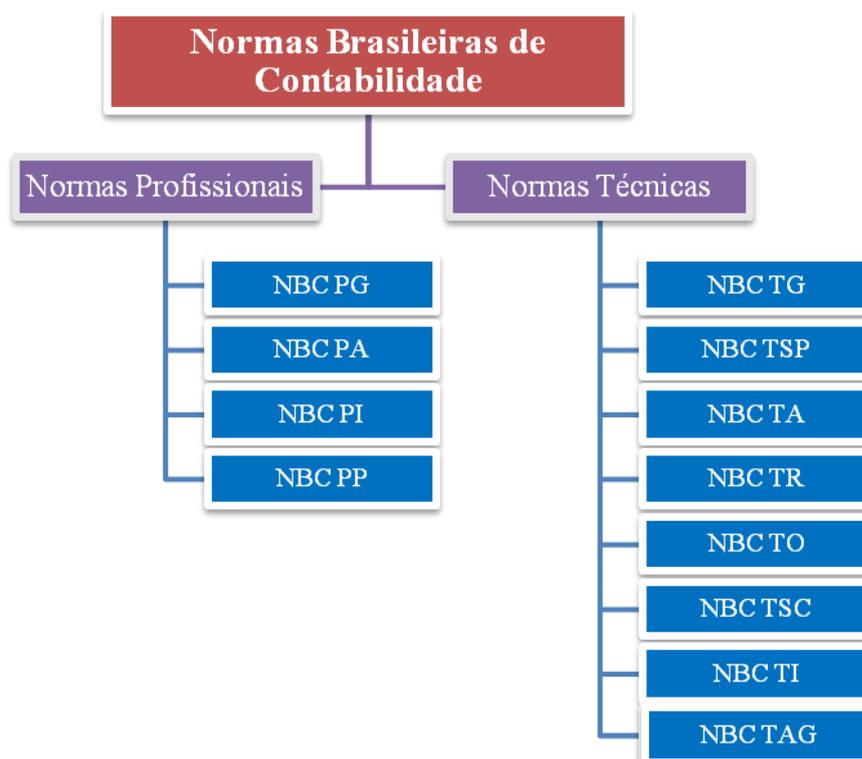


Figura 2: Estrutura ramificada das NBC

Fonte: da autora, (2011)

Conforme apresentado na Figura 2, além das categorias específicas, as NBC apresentam codificações de gênero.

Desta forma, as NBC Profissionais são segregadas em Normas Brasileiras de Contabilidade Geral (NBC PG); Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas aos contadores que atuam como auditores independentes (NBC PA); Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas aos contadores que atuam como auditores internos (NBC PI) e Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas aos contadores que atua como peritos contábeis (NBC PP).

Não distante desta situação, as NBC Técnicas são organizadas em Normas Brasileiras de Contabilidade convergentes com as normas internacionais (NBC TG); Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC TSP); Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Auditoria (NBC TA); Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Revisão (NBC TR); Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Asseguração (NBC TO); Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas aos Serviços Correlatos (NBC TSC); Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis aos trabalhos de Auditoria Interna (NBC TI); Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis aos trabalhos de Perícia (NBC TP) e Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Auditoria Governamental (NBC TAG).

A complexidade de nomenclaturas é uma consequência da adoção das normas internacionais, uma vez que vai detalhar a finalidade de cada norma específica.

2.4 Normas de auditoria

De acordo com a conceituação já exposta, entende-se que a auditoria tem como premissa a revisão, de forma atenta, dos procedimentos realizados e registrados na contabilidade e que envolvem um determinado patrimônio. Essa revisão obedece às normas procedimentais da profissão, a legislação pertinente aos fatos registrados e ao código de ética da profissão.

Estas diretrizes são configuradas por meio das normas de auditoria, as quais, de acordo com Crepaldi (2004, p. 123), “orientam os auditores na realização de seus exames e na preparação de relatórios”, de modo a determinar “a estrutura dentro da qual o auditor decide sobre o que é necessário à elaboração de um exame de demonstrações financeiras, a realização do exame e à redação do relatório”.

Esta opinião é apoiada por Almeida (1996, p. 32), que entende que “as normas de auditoria representam as condições necessárias a serem observadas [...] no desenvolvimento do serviço de auditoria”.

Desta forma, estas normas estabelecem os princípios necessários ao profissional para o desenvolver de suas atividades.

Franco e Marra (1989, p. 45) entendem que as normas de auditoria compreendem

As regras estabelecidas pelos órgãos reguladores da profissão contábil, em todos os países, com o objetivo de regulamentar o exercício da função do auditor independente, estabelecendo orientação e diretrizes a serem seguidas por esses profissionais no exercício de suas funções. Elas estabelecem conceitos básicos sobre as exigências em relação à pessoa do auditor, à execução de seu trabalho e ao parecer que deverá ser por ele emitido.

As conceituações acima expostas restringem as normas de auditoria ao detalhamento normativo do profissional. Contudo, elas vão muito além deste significado, instruindo, em seu corpo estrutural, todos os procedimentos necessários para a realização do processo de auditoria.

Cada país fica vinculado a estabelecer suas normas de auditoria ou obedecer às Normas Internacionais de Auditoria promulgadas pelo IASB² e pelo IFAC³.

² *International Accounting Standards Boards* (Comitê das Normas Internacionais de Contabilidade)

³ *International Federation of Accountants* (Federação Internacional de Contadores)

2.5 Normas brasileiras de auditoria

De acordo com o CFC, em sua Resolução n. 321/1972, a qual aprovou as Normas e os Procedimentos de Auditoria, “as normas de auditoria são os requisitos a serem observados no desempenho do trabalho de auditoria”. Estas normas são as regulamentações principais às quais auditores devem ater-se durante a realização da auditoria. O fiel cumprimento destas normas endossa a qualidade do trabalho do auditor.

Em 1997, a Resolução CFC n. 820 aprovou NBC T 11, a qual discorria sobre as normas de auditoria independente das demonstrações contábeis. Tal resolução apresenta as normas técnicas de auditoria, as quais constituem

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.

Diante destas conceituações, cabe atentar à postura do profissional auditor, que deve sempre observar as normas e os princípios que regem sua profissão. Para o Conselho Federal de Contabilidade (2007, p. 23),

O contador, na função de auditor, 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.

As Normas Brasileiras de Auditoria têm por objetivo estabelecer uma referência e adequada expectativa entre as partes envolvidas numa auditoria, conforme relata Lima et al (2009, p. 7):

Atualmente nota-se que cada vez mais, cresce o volume de transações entre fornecedor e cliente (no âmbito interno e externo à organização). As grandes corporações possuem políticas de investimento incorporadas a sua missão de crescimento continuado.

Entretanto, as grandes diferenças normativas no âmbito mundial tornam-se obstáculos de um maior desenvolvimento, conforme relatam Carvalho e Leme (2002, p. 43), “a dificuldade que a Contabilidade tem em definir uma linguagem única de comunicação em nível mundial acaba sendo um empecilho inicial às empresas que, por vezes, sentem-se desestimuladas a recorrer a outros mercados, quando se deparam com as dificuldades em apresentar suas demonstrações financeiras sob outras normas”.

Em face desta situação, entende-se a necessidade da apresentação de normas em conformidade com as condições impostas pelo mercado. Em decorrência de tal necessidade, é

que ocorreram as alterações normativas no que diz respeito aos procedimentos de auditoria no Brasil.

O CFC, no entendimento da necessidade de adaptações, atualizou as responsabilidades gerais do auditor independente na condução da auditoria de demonstrações contábeis em conformidade com as normas brasileiras e internacionais de auditoria.

Essa atualização se deu pela emissão de sua Resolução nº 1.203/09, a qual aprovou a NBC TA 200, que, de acordo com seu texto “trata das responsabilidades gerais do auditor independente na condução da auditoria de demonstrações contábeis em conformidade com as normas brasileiras e internacionais de auditoria”

Para o IBRACON (2009),

A aprovação das NBCs de auditoria, editadas pelo CFC em consonância com as internacionais, editadas pela Federação Internacional de Contadores – IFAC (International Federation of Accounting), resultado de um minucioso processo de convergência desenvolvido pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) em conjunto com o CFC, é de grande relevância para o setor de Auditoria Independente, além de muito importante para a economia brasileira.

Desta forma, o constante progresso e a crescente importância da auditoria exigem que os seus procedimentos, suas atribuições, seu campo de abrangência, sejam constantemente aprimorados não tão somente para adequar os profissionais e as empresas brasileiras ao mercado internacional, mas também para alavancar a economia do país, conforme mencionado no relato acima.

2.6 Órgãos envolvidos nas alterações nas normas de auditoria

No Brasil, as instituições e documentos envolvidos com a adoção das normas internacionais de contabilidade são o CFC, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), o Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE), o Cadastro Nacional dos Auditores Independentes (CNAI) e o Código de Ética do Profissional Contábil.

2.6.1 Conselho Federal de Contabilidade

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) foi instituído a partir do Decreto-Lei n. 9.295/46, tendo sua estrutura, organização e funcionamento estabelecidos pelo Decreto-Lei n.

9.295/46 e pela Resolução CFC n. 960/03, que aprova o Regulamento Geral dos Conselhos de Contabilidade.

O CFC é uma Autarquia Especial Corporativa, com personalidade jurídica de direito público e possui um conselheiro efetivo e um suplente em cada estado (e o distrito federal), sendo seus representantes nos Conselhos Regionais de Contabilidade (Lei n. 11.160/05).

A principal finalidade do CFC, de acordo com a legislação em vigor, é orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil, por intermédio dos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC).

De acordo com a redação da Lei n. 12.249/10 é também função do CFC decidir, em última instância, os recursos de penalidade imposta pelos CRC, bem como legislar sobre os princípios contábeis, o cadastro de qualificação técnica e os programas de educação continuada, além de editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional.

2.6.2 Comissão de Valores Mobiliários

A Lei n. 6.385/76, a qual criou a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), e a Lei das Sociedades por Ações (Lei n. 6.404/76 e suas alterações) disciplinam o funcionamento do mercado de valores mobiliários e a atuação de seus protagonistas, assim classificados, as companhias abertas, os intermediários financeiros e os investidores, além de outros cuja atividade gira em torno desse universo principal.

A CVM tem poderes para disciplinar, normatizar e fiscalizar a atuação dos diversos integrantes do mercado. São atribuições da Comissão de Valores Imobiliários (2011):

- a) registro de companhias abertas;
- b) registro de distribuições de valores mobiliários;
- c) credenciamento de auditores independentes e administradores de carteiras de valores mobiliários;
- d) organização, funcionamento e operações das bolsas de valores;
- e) negociação e intermediação no mercado de valores mobiliários;
- f) administração de carteiras e a custódia de valores mobiliários;
- g) suspensão ou cancelamento de registros, credenciamentos ou autorizações;
- h) suspensão de emissão, distribuição ou negociação de determinado valor mobiliário ou decretar recesso de bolsa de valores.

O sistema de registro gera, na verdade, um fluxo permanente de informações ao investidor. Informações estas que podem ser financeiras e, portanto, condicionadas a normas de natureza contábil, ou apenas referirem-se a fatos relevantes da vida das empresas. A CVM zela pela regularidade e confiabilidade da informação, e por isso normatiza e persegue a sua padronização.

A Lei atribui à CVM competência para apurar, julgar e punir irregularidades eventualmente cometidas no mercado. Diante de qualquer suspeita a CVM pode iniciar um inquérito administrativo para identificar claramente o responsável por práticas ilegais, oferecendo-lhe, a partir da acusação, amplo direito de defesa.

A atividade de fiscalização da CVM, para apuração de dados específicos, realiza-se pelo acompanhamento da veiculação de informações relativas ao mercado, às pessoas que dele participam e aos valores mobiliários negociados.

2.6.3 Comitê de Pronunciamentos Contábeis

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi criado a partir da união de seis entidades com objetivos afins: ABRASCA, APIMEC NACIONAL, BOVESPA, Conselho Federal de Contabilidade, FIPECAFI e IBRACON, tendo em vista a necessidade da convergência internacional das normas contábeis, da centralização na emissão de normas dessa natureza e da representação e processo democrático na produção dessas informações.

Criado pela Resolução CFC n. 1.055/05, o CPC tem como 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.

O CPC é totalmente autônomo das entidades representadas, recebe do CFC a estrutura necessária, os membros do CPC, dois por entidade, na maioria Contadores, não remunerados

2.6.4 Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

Na década de 70, após rápida e expressiva expansão, quando o Brasil vivia o chamado ‘Milagre Econômico’ e a construção civil estava em ascensão com a construção de obras arquitetônicas por todo o país, o mercado de capitais brasileiro entrou em colapso, gerando graves problemas à economia da época. Foi nessa época que foi criado o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), em dezembro de 1972, a partir da junção de dois institutos que congregavam contadores que trabalhavam com auditoria independente: o Instituto dos Contadores Públicos do Brasil (ICPB) e o Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (Ibai). Assim foi criado o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

(IAIB), atualmente Ibracon, que luta pelo fortalecimento da profissão no Brasil e das estruturas de mercado.

O Instituto foi criado justamente para auxiliar no processo de reconstrução, quando a auditoria independente passou a ser obrigatória para as empresas de capital aberto e o primeiro conjunto de normas sobre demonstrações contábeis foi escrito e adotado por meio da Circular Nº 179 do Banco Central do Brasil.

Hoje é atuante em esferas nacionais e internacionais, tendo como reconhecimento, entre muitas de suas ações, a autorização para traduzir o livro Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB. Com isso, participou e participa no processo de convergência de normas internacionais em todos os seus estágios, inclusive na criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e no desenvolvimento de seus trabalhos.

2.6.5 Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade

O Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE) é um comitê instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pelo IBRACON para avaliar os procedimentos adotados pelos Contadores e Firms de Auditoria, visando assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos.

Dentre suas obrigações estão:

- a) selecionar e identificar os auditores a serem revisados a cada ano;
- b) emitir e atualizar guias de orientação, instruções, questionários detalhados, anexos, expedientes, correspondências e ofícios, que servirão de roteiro mínimo obrigatório para orientação na tarefa de revisão pelos pares, sendo as mesmas partes integrantes desta Norma;
- c) dirimir quaisquer dúvidas a respeito do processo de revisão pelos pares e resolver eventuais situações não previstas nesta Norma;
- d) revisar os relatórios de revisão elaborados pelo auditor-revisor e os planos de ação corretivos encaminhados pelo auditor-revisado;
- e) aprovar, ou não, os relatórios de revisão e os planos de ação apresentados pelos auditores-revisores e pelos auditores-revisados, respectivamente;
- f) emitir relatório sumário anual;
- g) comunicar ao CFC e à CVM situações que sugerem necessidade de diligências em relação aos trabalhos dos auditores-revisados e dos auditores-revisores;
- h) emitir todos os expedientes e as comunicações dirigidos aos auditores, ao CFC, ao IBRACON e à CVM, e, quando aplicável, ao Banco Central do Brasil (BCB) e à Superintendência de Seguros Privados (SESEP);
- i) estabelecer controles para administrar a Revisão pelos Pares, de forma a garantir que as revisões sejam realizadas nos prazos estabelecidos nesta Norma, comunicando, ao CFC e à CVM, os nomes dos auditores que não cumprirem os prazos para a tomada das providências cabíveis;
- j) revisar e divulgar as orientações, anexos, incluindo o questionário-base, destinando ao auditor-revisor e ao auditor-revisado, para a sua aplicação anual. A atualização deve contemplar eventuais mudanças nas Normas Brasileiras de

Contabilidade Técnicas e Profissionais, editadas pelo CFC e, quando aplicável, em outras normas emitidas pelos órgãos reguladores. (O QUÉ É O CRE?, 2011)

2.6.6 Cadastro Nacional de Auditores Independentes

O Cadastro Nacional dos Auditores Independentes (CNAI) foi instituído pelo CFC através da Resolução CFC n. 1.019/05, objetivando cadastrar os profissionais que atuam no mercado de auditoria independente, permitindo ao Sistema CFC/CRCs conhecer a distribuição geográfica desses profissionais, como atuam no mercado e o nível de responsabilidade de cada um, disponibilizando essas informações aos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC) para que estes possam fiscalizar o exercício profissional com mais eficácia.

O Contador aprovado no Exame de Qualificação Técnica será inscrito de forma automática no Cadastro Nacional dos Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a partir da data de publicação do resultado no Diário Oficial da União.

2.7 Código de ética

O Código de Ética Profissional Contábil confere ao ser humano ditames para sua conduta no exercício da profissão, constando como viga-mestra o dever de “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” (Resolução CFC n. 803/96, art. 2º, I).

Müller (2003, p. 22) entende que a ética

Contribui para fundamentar ou justificar certa forma de comportamento moral. É a ética que irá questionar toda a fundamentação dos valores e das normas de uma determinada cultura e sociedade. E a existência de qualquer reflexão sobre o comportamento humano moral somente é possível, porque o ser humano é racional e criativo; porque é um sujeito do conhecimento, tem capacidade de comunicação, interage com a natureza e seus semelhantes, e possui a vontade livre de decidir e agir.

No Brasil, a profissão contábil e a legislação vigente que regulamenta o profissional contábil é o Código de Ética Profissional Contábil (CEPC), instituído em 1996 pelo CFC em sua Resolução n. 803/96.

O CEPC “apresenta deveres, proibições, normas de conduta e penalidades aplicáveis ao contador em exercício, inclusive na atuação como perito, assistente técnico, auditor ou árbitro” (ITO; NIYAMA; MENDES, 2008, p. 6).

O Código de Ética auxilia na conduta moral dos profissionais de cada área contábil, fazendo com que tais profissionais atuem junto aos demais, a partir de direitos e deveres para uma concorrência no mercado de forma íntegra numa mesma base.

Para Lisboa (1997, p. 58),

Um código de ética pode ser entendido como uma relação das práticas de comportamento que se sejam observadas no exercício da profissão. As normas do código de ética visam ao bem-estar da sociedade, de forma a assegurar a lisura de procedimentos de seus membros dentro e fora da instituição, e um dos objetivos do código de ética profissional é a formação da consciência profissional sobre padrões de conduta. Os princípios éticos podem existir naturalmente, por consenso na comunidade, bem como pode apresentar-se na forma escrita, o Código de Ética.

De acordo com seu art. 1º, o Código de Ética Profissional “tem por objetivo fixar a forma pela qual se devem conduzir os Contabilistas, quando no exercício profissional”.

Para Müller (2003, p. 26), “O objetivo do código de ética para o profissional é habilitá-lo a adotar uma conduta pessoal, de acordo com os princípios éticos conhecidos e aceitos pela sociedade”.

Por meio do Código de Ética é que as entidades podem fundamentar suas decisões, tentando ao máximo satisfazer a todos, pois os funcionários estão cientes de seus deveres e dos benefícios que o cumprimento das “regras” proporcionará ao grupo como um todo. Na ausência deste, o resultado financeiro pode até ser positivo, mas perde-se o fio da meada: a empresa não terá uma base sólida, pois qualquer ação individual pode abalar toda a estrutura da mesma.

Um contador, com sólida formação cidadã e profissional, tem condições de operacionalizar ações éticas e que promova resultados positivos para seus clientes. É preciso mencionar que resultados positivos diferem de lucro sobre o capital investido. Ou seja, a permanência de uma empresa bem gerenciada num ambiente extremamente competitivo em si é um resultado positivo que difere de sua mera aceção ao lucro do período que poderá ser insignificante para sua ampliação e competitividade.

A ética profissional recai sobre o profissional da contabilidade e é este quem vai atuar no âmbito da auditoria, sendo necessário que, para cumprir com seus deveres, tenha conhecimento da matéria, mas, sobretudo, conhecimento de seus deveres éticos.

Em suma, a técnica não sobrevive sem a ética. Por mais que o contador domine todas as ferramentas e técnicas da contabilidade, jamais será um profissional completo sem

obediência aos ditames éticos que regem a profissão. E nesse processo de humanização do profissional contábil, o CEPC exerce papel de suma relevância, norteando a conduta esperada pela sociedade dos verdadeiros contadores.

3 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O objetivo deste trabalho consiste no estudo das normas profissionais de auditoria com vistas a realizar uma verificação nas alterações decorrentes da convergência aos padrões internacionais de contabilidade. Desta forma, neste capítulo serão apresentadas as análises das Resoluções n. 1.158/09, 1.201/09, 1.267/09, 1.311/10, 1.312/10 e 1.323/11 editadas e aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade no período de 2009 a 2011.

3.1 Apresentação do contexto

O intuito da convergência das normas brasileiras às internacionais consiste em criar uma unificação de compreensões acerca das informações contábeis, fazendo com que a leitura e interpretação destas sejam facilmente reconhecidas por um usuário em qualquer lugar do mundo.

O cenário de normas brasileiras com referência às normatizações profissionais de auditoria apresentado até 2005 era, quando confrontado com o internacional, complexo. Isso pois a apresentação das regras, nomenclaturas e estilos das normas muito se divergiam. Para o profissional era difícil sistematizar conhecimentos tendo por base apenas uma norma. Caso quisesse entender uma norma de um país diferente do que atuava, o profissional precisava ter conhecimento básico acerca das normatizações do país em foco.

No conhecimento deste problema e no entendimento de que essa situação dificulta o desenvolvimento das empresas, em 2005, o CFC, por meio de sua Resolução n. 1.055, criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). O CPC emite

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.

Este foi o primeiro passo para o processo de convergência às normas internacionais. A grande contribuição que o comitê trouxe foi a possibilidade de debate dos pronunciamentos, aceitando as contribuições dos mais diferentes profissionais da área, de forma a permitir que essas contribuições se transformassem, nos pronunciamentos contábeis.

Em 2007, a Lei n. 11.638 foi publicada com o intuito de harmonizar as Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões das Normas Internacionais de Contabilidade e, em 2009, por meio de sua Resolução n. 1.156, o CFC determina que as Normas Brasileiras de

Contabilidade “devem seguir os mesmos padrões de elaboração e estilo utilizados nas normas internacionais”.

A padronização da estrutura das normas, bem como a utilização das mesmas codificações e nomenclaturas, são processos que visam uma maior facilidade de utilização das normas. Isto é, cria-se uma linguagem universal passível de entendimento por um usuário da informação contábil em qualquer lugar do mundo.

3.2 Normas brasileiras de contabilidade profissionais de auditoria

Conforme apresentado no capítulo 2, as normas brasileiras de contabilidade são regulamentadas pelo Conselho Federal de Contabilidade e compreendem uma gama de regras distintas por suas competências específicas. Ao se referir às especialidades de Auditoria Independente e Asseguração, o CFC utiliza a nomenclatura para diferenciar as normas profissionais e as normas técnicas, com vistas a regulamentar, respectivamente, a conduta profissional contábil e os conceitos e estruturas técnicas a serem utilizados no exercício da profissão.

Desde que o Brasil aderiu às normas internacionais, isto é, desde que foi determinada a utilização dos padrões estabelecidos mundialmente, o CFC editou, aprovou e publicou 06 (seis) resoluções que discorrem sobre as normas profissionais de auditoria. As primeiras normatizações ocorreram em 2009. A Figura 3 apresenta a publicação das resoluções com o decorrer dos anos de 2009, 2010 e 2011.

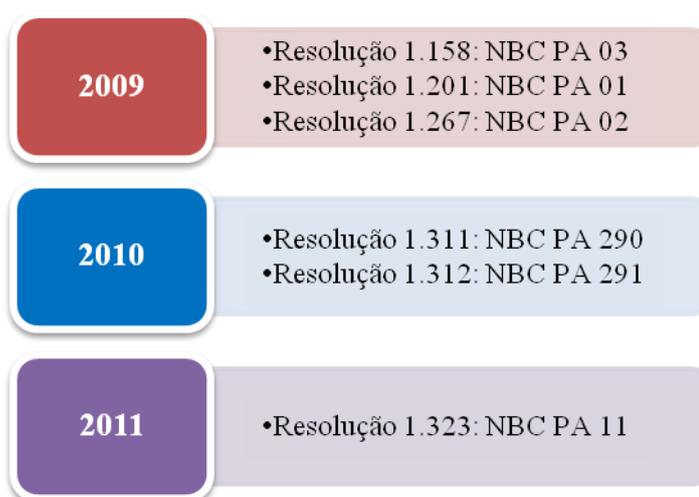


Figura 3: Novas normas profissionais de auditoria
Fonte: da autora, (2011)

No ano de 2009, o CFC instituiu as Resoluções n. 1.158, 1.201 e 1.267. Em 2010 foram aprovadas as Resoluções n. 1.311 e 1.312 e, por fim, em 2011, foi aprovada a Resolução 1.323.

As normatizações apresentadas acima e evidenciadas na Figura 2 podem ser categorizadas entre suas concentrações temáticas: qualidade e independência. Esta subdivisão é ratificada na Figura 4.

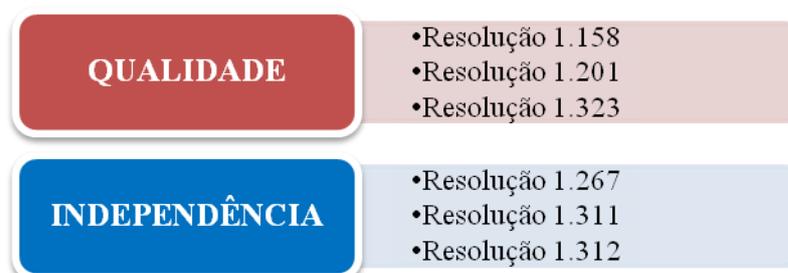


Figura 4: Categorização das novas normas de auditoria
Fonte: da autora, (2011)

Com o advento da convergência, as normas profissionais de auditoria focaram suas ponderações nos quesitos de qualidade e independência. As Resoluções CFC n. 1.158/09, 1.201/09 e 1.323/11 tiveram seu texto legal abrangendo, principalmente, os tópicos de qualidade na prestação do serviço de Auditoria e Asseguração.

As Resoluções CFC n. 1.267/09, 1.311/10 e 1.312/10, por sua vez, abordam os aspectos condizentes com a matéria de independência do profissional contábil na figura de Auditor Independente.

3.3 Normas com enfoque na qualidade

As normas profissionais de auditoria editadas pelo CFC que possuem escopo voltado às questões da qualidade são as Resoluções n. 1.158/09, 1.201/09 e 1.323/11.

Para Slack, Chambers e Johnston (2002, p. 550) “a qualidade é definida como absoluta – o melhor possível, em termos da *especificação* do produto ou serviço”.

A primeira menção à qualidade é percebida na Resolução CFC n. 910/01 (NBC T 14), onde:

A qualidade, neste contexto, é medida pelo atendimento das normas técnicas e profissionais, estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, e, na insuficiência destas, pelos pronunciamentos do Instituto de Auditores Independentes do Brasil – Ibracon e, eventualmente, das normas emitidas por órgãos reguladores.

De acordo com SFAC 2⁴, “a qualidade da informação que garante que a informação seja razoavelmente livre de erro e viés e represente fielmente o que visa representar”.

3.3.1 Resolução CFC n. 1.158/09

A Resolução CFC n. 1.158/09 aprovou a NBC PA 03 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares. Essa norma revogou uma norma até então denominada como técnica, a NBC T 14 (Resolução n. 1.091/07).

A Revisão Externa pelos Pares, chamada de revisão pelos pares é realizada com o objetivo de impetrar um diferenciado desempenho profissional constituído da mais alta qualidade.

De acordo com a Resolução CFC n. 1.158/09

“As partes envolvidas na revisão pelos pares são as seguintes:

- a) Comitê Administrador da Revisão Externa de Qualidade (CRE);
- b) Auditor-revisor, que é o responsável pela realização da revisão individual;
- c) Auditor-revisado, que é a firma, ou o auditor independente, que será objeto da revisão.”

Em decorrência do desenvolvimento dos estudos acerca das normas internacionais, a Resolução CFC n. 1.158/09 não está mais em vigor. Portanto, não serão realizadas maiores análises sobre esta norma. Contudo, algumas observações são necessárias para que o estudo da lei em vigência seja compreendido.

Um importante fato a ser ressaltado foi a alteração na modalidade da norma: Antes do processo de convergência, a legislação acerca da Revisão Externa de Qualidade pelos Pares era abordada como uma Norma Técnica de Auditoria e após esse processo, passou a ser entendida como uma Norma Profissional de Auditoria.

Entende-se esta mudança como pertinente, tendo em vista que normatiza o desempenho profissional do Auditor e não os conceitos doutrinários e técnicas a serem aplicados, conforme as premissas das Normas Técnicas de Contabilidade.

No que tange ao seu conteúdo, a resolução em análise pouco acrescenta quando comparada à sua equivalente anterior. As alterações podem ser acompanhadas no Quadro 5.

⁴ *Statement of Financial Accounting Concepts*. Declaração de Conceitos de Contabilidade Financeira.

Alterações nas normas de auditoria: da Resolução CFC 1.091/07 para a 1.158/09
<p><u>Características do Programa - Competências:</u> O Auditor Independente pessoa jurídica ou física revisado não pode atuar como revisor quando estiver desautorizado de atuar como auditor independente por organismos oficiais controladores e reguladores de mercado.</p>
<p><u>Características do Programa - Competências:</u> O Auditor Independente pessoa jurídica ou física revisado não pode atuar como revisor quando, por decisão fundamentada do CRE, o auditor-revisor não for aceito, deve ele ser informado previamente desta condição.</p>
<p><u>Revisão e seus prazos:</u> O CRE deve encaminhar até 31 de janeiro de cada ano, expediente para os auditores independentes selecionados pelo CRE para se submeterem ao Programa de Revisão Externa de Qualidade pelos Pares, com os prazos para indicação do auditor-revisor e da entrega do Relatório de Revisão.</p>
<p><u>Revisão e seus prazos:</u> O auditor-revisado que não contratar auditor-revisor para efetuar os trabalhos de revisão externa de qualidade ou que dê causa para que o relatório de revisão seja entregue após 30 (trinta) dias da data estabelecida, fica automaticamente indicado para a revisão no ano subsequente.</p>
<p><u>Revisão e seus prazos:</u> Os ofícios emitidos pelo CRE ao auditor-revisor, originados da análise dos relatórios de revisão devem ser respondidos ao CRE no prazo de 30 (trinta) dias contados a partir do primeiro dia útil após a data de recebimento do aviso de recebimento (AR).</p>
<p><u>Revisão e seus prazos:</u> O auditor-revisor que não cumprir os prazos determinados no item anterior está automaticamente impedido de efetuar revisão no ano subsequente.</p>

Quadro 5: Alterações nas normas de auditoria da Resolução CFC 1.091/07 para a 1.158/09

Fonte: da autora, (2011)

Como é possível observar no Quadro 5, as mudanças foram sutis ocorreram nos aspectos de competências de atuação e de revisão e seus prazos.

3.3.2 Resolução CFC n. 1.201/09

A Resolução CFC n. 1.201/09, por sua vez, instituiu a NBC PA 01, abordando o controle de qualidade para firmas (pessoas jurídicas e físicas) de auditores independentes. Esta norma é uma tradução da ISQC 1⁵ e apresenta o sistema de controle de qualidade para firmas.

Conforme a resolução supracitada, o sistema de controle de qualidade

É composto por políticas desenhadas para alcançar (...) um sistema de controle de qualidade para obter segurança razoável que: (a) a firma e seu pessoal cumprem as normas técnicas e as exigências regulatórias e legais aplicáveis; e os relatórios sobre demonstrações contábeis e demais relatórios emitidos pela firma e pelos sócios encarregados do trabalho são apropriados nas circunstâncias.

Além disso, o sistema de controle de qualidade deve abranger “procedimentos necessários para implementar e monitorar o cumprimento dessas políticas”.

⁵ ISQC 1: *International Standard on Quality Control*. Norma internacional correspondente à NBC PA 01.

Segundo a Resolução CFC n. 1.036/05: “Os auditores devem 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”.

Ou seja, o controle de qualidade é um mecanismo que garante que as informações prestadas pelo contador atuante como auditor estarão estritamente vinculadas às normas de auditoria, bem como a todas as outras regulamentações as quais esteja vinculado.

Neste sentido, o contador consegue ampliar o alcance de seus resultados a partir da manutenção do controle de qualidade.

3.3.3 Resolução CFC n. 1.323/11

Em 2011, em decorrência dos estudos realizados e das traduções efetivadas das normas internacionais, o CFC aprovou a Resolução CFC n. 1.323/11 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares, revogando, assim, a Resolução CFC n. 1.158/09.

Conforme explanado no item 3.3.1 desta pesquisa, a Revisão Externa pelos Pares é também denominada de revisão pelos pares. Esta revisão é realizada com o objetivo de obter um desempenho profissional constituído da mais alta qualidade.

Segundo a Resolução CFC n. 1.323/11,

As partes envolvidas na revisão pelos pares são as seguintes:

- a) Comitê Administrador da Revisão Externa de Qualidade (CRE), que é o responsável pela administração do Programa de Revisão;
- b) Auditor-revisor, que é o responsável pela realização da revisão individual;
- c) Auditor-revisado, que é a firma, ou o auditor independente, que será objeto da revisão.

No que diz respeito às alterações percebidas em comparação com a regra congruente anterior, as primeiras mudanças são configuradas nos aspectos estruturais, enquadrando a norma nos padrões internacionais.

A regra vigente determina o fiel acompanhamento e o controle dos procedimentos adotados pelo contador que atua como auditor independente bem como pelas firmas de auditoria. Esta determinação se baseia na obrigatoriedade prevista pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) em sua Instrução n. 308/99⁶ e no entendimento do CFC de que a qualidade apresentada em um trabalho é imprescindível para o sucesso deste.

⁶ A Instrução CVM n. 308/99 regulamenta as atividades de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários.

A Revisão pelos Pares, como é chamada a Revisão Externa de Qualidade pelos Pares, consiste em um exame realizado nos trabalhos de auditoria executados por um auditor independente.

Este exame é realizado por um segundo auditor independente com vistas a verificar se os procedimentos e as técnicas de auditoria utilizados para execução dos trabalhos estão em consonância com as NBC T e NBC P editadas pelo CFC e, quando aplicável, com outras normas emitidas por órgão regulador (como a CVM, por exemplo); e também verificar se o sistema de controle de qualidade desenvolvido e adotado pelo auditor está adequado e conforme o previsto na NBC PA 01 – Controle de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes.

As alterações percebidas nesta legislação são mais substanciais quando comparadas às modificações realizadas na Resolução CFC n. 1.158/09. A Figura 5 apresenta uma lista resumida destas alterações.

Da Resolução CFC n. 1.158/09 à 1.323/11: alterações na Revisão Externa de Qualidade pelos Pares

- Alteração da sigla: de NBC PA 03 para NBC PA 11;
- **Inclusão da lista de significados;**
- Menção ao controle de qualidade, sua conceituação e alguns procedimentos referentes ao seu uso;
- **Relatório de Revisão: utilização do sistema WEB para encaminhamento dos relatórios emitidos pelo auditor-revisor ao final da revisão;**
- Relatório de Revisão: Procedimentos adotados pelo CRE após análises dos documentos encaminhados pelo auditor-revisor e do plano de ação elaborado pelo auditor-revisado.
- **Características do Programa - Competências: Incluído texto de casos de proibição de atuação do Auditor como auditor-revisor.**
- Características do Programa - Organização do trabalho de revisão: Incluídas responsabilidades do auditor-revisor.
- **Tipos de Relatório: Alterada a nomenclatura de um dos relatórios: o termo utilizado para conclusão adversa agora é opinião adversa.**
- Tipos de Relatório: Incluídos quatro (04) parágrafos.
- **Alteração da data de encaminhamento de expediente do CRE para os auditores selecionados à Revisão pelos Pares.**

Quadro 6: Da Resolução CFC nº 1.158/09 à 1.323/11, alterações na Revisão Externa de Qualidade pelos Pares
Fonte: da autora, (2011)

Conforme destacado na Figura 5, o primeiro item a ser observado é a nova sigla utilizada para reconhecer a norma: NBC PA 11 (antes era NBC PA 03). Isso para contribuir à harmonização e manter o padrão internacional. De acordo com Longo (2011, p. 7)

A numeração das normas brasileiras de auditoria é a mesma adotada pelas normas internacionais, ou seja, a NBC TA 200 está correlacionada com a ISA⁷ 200 e assim por diante. A adoção da mesma numeração além de facilitar a comunicação se fez necessário, uma vez que as normas fazem referência entre si e seria extremamente trabalhoso e impraticável o uso de uma numeração diferente.

No que diz respeito ao texto legal, foi incluída uma lista com termos utilizados no texto e com seus respectivos significados para efeitos desta norma. Um detalhe sutil de adaptação às normas internacionais.

Foram abrangidos, também, conceitos acerca dos sistemas de controle de qualidade relacionados aos processos de revisão. A revisão, de acordo com a Resolução CFC n. 1.323/11,

Deve ser organizada para permitir que o auditor-revisor emita opinião sobre o sistema de controle de qualidade dos trabalhos desenvolvidos pelo auditor-revisado no período coberto pela revisão, independentemente de o mesmo ter realizado trabalho com emissão de relatório de auditoria no período sob revisão.

Este sistema de controle de qualidade (apresentado no item 3.3.2 deste trabalho) está relacionado “à estrutura organizacional e à metodologia de auditoria estabelecida pelo auditor-revisado para a realização dos trabalhos de auditoria, as quais devem atender ao estabelecido nas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais” (Resolução CFC n. 1.323/11).

Quando os procedimentos de controle de qualidade não forem observados pelo auditor-revisado, o auditor-revisor deve elaborar carta de recomendação circunstanciada.

No tópico “Relatórios de Revisão” foram acrescentados dois sub-itens. O primeiro diz respeito ao desenvolvimento tecnológico e a diminuição de burocracias, possibilitando que o envio de relatórios e demais documentos devem ser realizados mediante sistema WEB; existindo a possibilidade de, a critério do CRE, ser utilizado o sistema convencional de envio (documentos materiais).

O segundo adendo se refere ao resultado das análises dos documentos encaminhados pelo auditor-revisor e do plano de ação elaborado pelo auditor-revisado, bem como das reuniões ou dos esclarecimentos. Quando existirem relatórios de revisão com opinião adversa ou com abstenção de opinião, o CRE efetuará uma comunicação específica ao CFC e à CVM.

Nas “Características do Programa”, no que diz respeito às competências, foi inserido texto legal que impossibilita o auditor a atuar como auditor-revisor no caso de existência de parágrafo de ênfase no relatório de revisão emitido sobre os seus trabalhos que faça menção à limitação de escopo na execução dos trabalhos de revisão realizados pelos auditores-revisores.

⁷ ISA: *International Standard on Auditing* (Norma Internacional de Auditoria).

Ainda no tópico “Características do Programa”, na organização do trabalho de revisão, são incumbidas duas (02) novas responsabilidades ao auditor-revisor:

- a) dar esclarecimentos ou participar de reunião com o CRE, quando requerido; e
- b) guardar por 7 (sete) anos toda a documentação referente aos trabalhos de revisão, tais como: carta de contratação; correspondências encaminhadas ao auditor-revisado; respostas do auditor-revisado; documentação preliminar aos trabalhos de revisão; documentação pertinente ao planejamento de auditoria aplicado aos trabalhos de revisão; papéis de trabalho do auditor-revisor que evidenciam os exames efetuados durante a revisão; justificativas e comentários emitidos pelo auditor-revisado sobre os pontos levantados durante os trabalhos de revisão; e toda e qualquer documentação que reporte ao trabalho de revisão realizado.

Ao tratar dos Tipos de Relatórios emitidos pelo auditor, a nomenclatura de um relatório foi alterada. O relatório com conclusão adversa, com a convergência às normas internacionais, passa a se chamar relatório com opinião adversa.

Ainda nos Tipos de Relatórios foram acrescentados 04 parágrafos:

- a) Para os efeitos da norma em análise, quando o auditor-revisado não tiver executado qualquer trabalho de auditoria, esta situação não indica uma limitação de escopo para o auditor-revisor;
- b) A informação de que os modelos de relatórios (sem ressalvas, com ressalvas, com opinião adversa e com abstenção de opinião) podem ser encontrados no sítio eletrônico do CRE;
- c) No caso de emissão de julgamento sobre o padrão ou o efeito das falhas, o auditor-revisor deve registrar todos os apontamentos em seus papéis de trabalho de revisão, inclusive com as justificativas apresentadas pelo auditor-revisado e, quando possível, com as evidências que corroborem as justificativas apresentadas.
- d) Sobreaviso de que tanto o auditor-revisor quanto o auditor-revisado devem atentar-se para o cumprimento do prazo de encaminhamento, ao CRE, dos relatórios e de toda a documentação referente à revisão.

A última alteração observada e evidenciada na Figura 5 diz respeito ao prazo estabelecido ao CRE para encaminhamento de expediente para os auditores selecionados para a Revisão pelos Pares. Na legislação anterior o prazo era até 31 de janeiro de cada ano, passando a ser, agora, até 28 de fevereiro de cada ano.

3.4 Normas com enfoque na independência

As Resoluções CFC n. 1.267/09, 1.311/10 e 1.312/10 têm como objeto de estudo a independência do profissional contábil na figura de Auditor Independente.

A primeira menção ao conceito de independência, nas normas profissionais de auditoria, ocorreu em 1991 quando o CFC, por meio de sua Resolução n. 701 aprovou a NBC P 1: Normas Profissionais do Auditor Independente. A NBC P 1, por meio de seu item 1.2.1 caracterizou a figura do auditor independente: “o auditor deve ser independente, não podendo deixar-se influenciar por fatores estranhos, por preconceitos ou quaisquer outros elementos materiais ou afetivos que resultem perda, efetiva ou aparente, de sua independência”.

De acordo com as Resoluções CFC n. 1.267/09, 1.311/10 e 1.312/10, a independência envolve:

Independência de pensamento: Postura que permite a apresentação de conclusão que não sofra efeitos de influências que comprometam o julgamento profissional, permitindo que a pessoa atue com integridade, objetividade e ceticismo profissional. (...) *Aparência de independência:* Evitar fatos e circunstâncias que sejam tão significativos a ponto de que um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso provavelmente concluiria, ponderando todos os fatos e circunstâncias específicas, que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional da firma, ou de membro da equipe de auditoria ficaram comprometidos.

Em 2005, o CFC emitiu a Resolução n. 1.034, na qual é destacada a independência para a qualidade dos trabalhos de auditoria:

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.

Para Santi (1988, p. 32), “a independência é o pilar em que se apóia a profissão. O auditor não deve somente possuir aptidão técnica, mas também manter as mais elevadas normas de honestidade e objetividade nos seus juízos e considerações”. Dessa forma, “a independência constitui uma das suas qualidades pessoais mais importantes”.

3.4.1 Resolução CFC n. 1.267/09

A Resolução n. 1.267/09, editada pelo CFC, aprovou a NBC PA 02 – Independência. Esta norma revogou a Resolução CFC n. 1.034/05.

Foram percebidas algumas alterações na estrutura, remetendo às imposições da Resolução CFC n. 1.156/09, e também foram apresentados alguns conceitos novos.

Na Tabela 1, apresentada a seguir, são elencadas as alterações estruturais da Resolução 1.267/09 com base comparativa a sua equivalente revogada.

Tabela 1: Estrutura das Resoluções CFC nº 1.034/05 e 1.267/09

Resolução CFC n. 1.034/05	Resolução CFC n. 1.267/09
Esta norma estabelece condições e procedimentos para cumprimento dos requisitos de independência profissional nos trabalhos de auditoria.	Esta Norma estabelece condições e procedimentos para cumprimento dos requisitos de independência profissional nos trabalhos de auditoria.
	Alcance
Definições	Definições
Conceitos	Conceitos
Perda de independência	Perda de independência
Operações de créditos e garantias	Operações de créditos e garantias
Relacionamentos comerciais com a entidade auditada	Relacionamentos comerciais com a entidade auditada
Relacionamentos familiares e pessoais	Relacionamentos familiares e pessoais
Vínculos empregatícios ou similares por administradores, executivos ou empregados da entidade auditada mantidos, anteriormente, com a entidade de auditoria	Vínculos empregatícios ou similares por administradores, executivos ou empregados da entidade auditada mantidos, anteriormente, com a entidade de auditoria
Atuando como administrador ou diretor de entidades auditadas	Atuando como administrador ou diretor de entidades auditadas
Rotação dos líderes de equipe de auditoria	Rotação dos responsáveis técnicos da equipe de auditoria
Prestação de outros serviços	Prestação de outros serviços
a) serviços de avaliação de empresas e reavaliação de ativos;	Serviços de avaliação de empresas e reavaliação de ativos;
b) serviços de assistência tributária, fiscal e parafiscal;	Serviços de assistência tributária, fiscal e parafiscal;
c) serviços de auditoria interna à entidade auditada;	Serviços de auditoria interna à entidade auditada;
d) serviços de consultoria de sistema de informação computadorizado;	Serviços de consultoria de sistema de informação computadorizado;
e) serviços de apoio em litígios, perícia judicial ou extrajudicial;	Serviços de apoio em litígios, perícia judicial ou extrajudicial;
f) serviços de finanças corporativas e assemelhados;	Serviços de finanças corporativas e assemelhados;
g) serviços de seleção de executivos;	Serviços de seleção de executivos;
h) registro (escrituração) contábil.	Serviços de registro (escrituração) contábil.

	Serviços legais
Presentes e brindes	Presentes e brindes
Litígios em curso ou iminentes	Litígios em curso ou iminente
Incompatibilidade ou inconsistência do valor dos honorários	Incompatibilidade ou inconsistência do valor dos honorários
Outras situações	Outras situações
Requisitos formais de controle	Requisitos formais de controle
	Período de transição
Sanções	Sanções

Fonte: da autora, (2011)

A primeira alteração no corpo estrutural é percebida a inserção do tópico “Alcance” e sua redação abrange o primeiro item das “Definições” da norma revogada: “Esta Norma estabelece condições e procedimentos para cumprimento dos requisitos de independência profissional nos trabalhos de auditoria”.

Conforme mencionado anteriormente, além das mudanças estruturais, alguns conceitos novos foram apresentados. A primeira evidência desta situação é cotejada no tópico “Definições”, no qual foi incluída a redação que versa sobre o período de contratação da equipe de auditoria, que começa quando esta inicia seus serviços e termina quando o relatório de auditoria é emitido.

No tópico “Conceitos” apareceram inclusões significativas, a saber (principais):

A equipe de auditoria e a entidade de auditoria devem ser independentes da entidade auditada durante o período da contratação do trabalho de auditoria. Se for esperado que o trabalho de auditoria seja renovado, o período da contratação termina com a notificação por qualquer uma das partes de que a relação profissional terminou ou com a emissão do último relatório de auditoria, o que ocorrer por último.

No tópico “Relacionamentos comerciais com a entidade auditada” a nova redação da norma apresenta exemplos dessas relações comerciais, a se citar um: “Ter um interesse financeiro relevante em empreendimento conjunto com a entidade auditada ou acionista controlador, conselheiro, diretor ou outra pessoa que desempenha funções gerenciais para essa entidade auditada”. Neste item foram incluídas ainda as disposições acerca das relações comerciais que envolvem interesse financeiro da entidade de auditoria.

O tópico que abordava os aspectos de “Rotação dos líderes da equipe de auditoria” teve sua nomenclatura alterada para “Rotação dos responsáveis técnicos da equipe de auditoria”.

Dentre a lista dos serviços, também chamados de consultoria, que podem caracterizar a perda de independência, foi incluído o item “Serviços legais”, os quais são definidos

Como aqueles em que a pessoa que presta o serviço deve estar habilitada para praticar direito diante dos tribunais da jurisdição em que tais serviços serão

prestados, ou possuir o treinamento legal exigido para a prática do direito. Esses serviços compreendem ampla e diversificada gama de áreas, incluindo serviços corporativos e comerciais, como suportes relacionados a contratos, litígios, consultoria em fusões e aquisições, e auxílio a departamentos jurídicos internos de clientes. A prestação de serviços legais por entidade de auditoria, ou de entidade de auditoria por rede, a uma entidade auditada pode criar ameaças de auto-revisão e de defesa de interesses (RESOLUÇÕES CFC n. 1.034/05 e 1.267/09).

Nos requisitos formais aparecem alterações oriundas das modificações e atualizações legislativas. Na Resolução 1.034/05 se fazia menção à NBC T 11.8 – Supervisão e Controle de qualidade e agora se faz à sua equivalente: NBC PA 01.

Por fim, foi incluído ainda o período de transição desta norma, o qual versa sobre os períodos para adaptação e adoção às alterações e inclusões desta norma.

3.4.2 Resolução CFC n. 1.311/10

Em decorrência do processo de convergência das NBC aos padrões internacionais e da atualização do Código de Ética do Contador realizada, em 2009, pela Federação Internacional dos Contadores (IFAC), o CFC editou a sua Resolução n. 1.311/10.

A primeira modificação é percebida na descrição da norma, que apresenta o seguinte texto:

Esta Norma trata dos requisitos de independência para trabalhos de auditoria e trabalhos de revisão limitada ou especial, que são trabalhos de asseguarção em que o auditor expressa conclusão sobre as demonstrações contábeis. Esses trabalhos compreendem trabalhos de auditoria e de revisão para emitir relatórios de auditoria ou de revisão sobre um conjunto completo de demonstrações contábeis ou parte delas. Os requisitos de independência para trabalho de asseguarção que não são trabalhos de auditoria ou de revisão são tratados na NBC PA 291.

O objetivo desta Resolução é “auxiliar as firmas e os membros das equipes de auditoria na aplicação dos conceitos descritos (...) para a conquista e manutenção da independência”.

Os conceitos sobre a independência devem ser aplicados pelos auditores no sentido de detectar possíveis ameaças à independência, avaliar o grau de importância destas ameaças e, posteriormente, aplicar salvaguardas, quando necessário, para extinguir as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável⁸.

As ameaças mencionadas na norma podem ser entendidas como fontes potenciais de erros sistemáticos e, para efeitos da norma em análise, ameaças distinguem-se entre:

⁸ Aquele em que um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso concluiria que o cumprimento dos princípios fundamentais não está comprometido, ponderando todos os fatos e circunstâncias específicas disponíveis para o auditor naquele momento.

- a) Ameaças de interesse próprio: quando algum interesse (financeiro ou qualquer outro) influenciará negativamente o julgamento ou o comportamento do auditor;
- b) Ameaça de autorrevisão: o auditor não avaliará adequadamente os resultados de julgamento dado ou serviço prestado anteriormente por ele ou por outra firma dele.
- c) Ameaça de familiaridade: relacionamentos próximos ou duradouros com o cliente, o que pode levar o auditor a tornar-se solidário aos interesses do cliente;
- d) Ameaça de intimidação: o auditor será dissuadido a agir objetivamente em decorrência de coações sofridas.

3.4.3 Resolução CFC n. 1.312/10

Conforme mencionado anteriormente, o processo de convergência das NBC aos padrões internacionais e a atualização do Código de Ética do Contador realizada pela IFAC, trouxeram impactos às normatizações brasileiras. Neste sentido, o CFC publicou a sua Resolução n. 1.312/10, a qual compreende

Esta Norma trata dos requisitos de independência para trabalho de asseguarção que não são trabalhos de auditoria ou de revisão. Os requisitos de independência para trabalhos de auditoria e de revisão são tratados na NBC PA 290. Se o cliente de asseguarção também é cliente de auditoria ou de revisão, os requisitos da NBC PA 290 também se aplicam à firma, às firmas em rede e aos membros da equipe de auditoria ou de revisão. Em determinadas circunstâncias que envolvem trabalhos de asseguarção em que o relatório de asseguarção inclui restrição de uso e de distribuição e desde que sejam atendidas certas condições, os requisitos de independência nesta Norma podem ser modificados conforme previsto nos itens 21 a 27.

Essa norma está em consonância com a Resolução CFC n. 1.311/10 e pode ser compreendida como sua extensão. Inclusive, os tópicos que delineiam o texto legal são, em sua grande maioria, os mesmos. A Tabela 2 apresenta as estruturas de tópicos destas duas normas.

Tabela 2: Estrutura das NBC PA 290 e NBC PA 291

Resolução CFC n. 1.311/10	Resolução CFC n. 1.312/10
Introdução	Introdução
Estrutura conceitual sobre a independência	Abordagem da estrutura conceitual sobre a independência
Redes e firmas em rede	Trabalhos de asseguarção
Entidades de interesse do público	Trabalhos de asseguarção baseados em afirmações
Entidades relacionadas	Trabalhos de asseguarção de relatório direto
Responsáveis pela governança	Relatórios que incluem restrição de uso e de distribuição

Documentação	Partes responsáveis múltiplas
Período de contratação	Documentação
Fusões e aquisições	Período de contratação
Outras considerações	Outras considerações
Itens não utilizados	Itens sem utilização
Aplicação da abordagem da estrutura conceitual sobre a independência	Aplicação da estrutura conceitual sobre a independência
Interesses financeiros	Interesses financeiros
Empréstimos e garantias	Empréstimos e garantias
Relacionamentos comerciais	Relacionamentos comerciais
Relacionamentos familiares e pessoais	Relacionamentos familiares e pessoais
Emprego em cliente de auditoria	Vínculos empregatícios com clientes de asseguarção
Designações temporárias de pessoal	Serviço recente em cliente de asseguarção
Serviço recente em cliente de auditoria	Função de conselheiro ou diretor em cliente de asseguarção
Função de conselheiro ou diretor em cliente de auditoria	Associação do pessoal sênior com clientes de asseguarção
Associação de pessoal sênior (incluindo rotação de sócios) com cliente de auditoria	Prestação de serviços que não são de asseguarção a clientes de asseguarção
Prestação de serviços que não são de asseguarção a clientes de auditoria	Responsabilidades da administração
Responsabilidades da administração	Outras considerações
Elaboração de registros contábeis e de demonstrações contábeis	Honorários
Serviços de avaliação	Tamanho relativo dos honorários
Serviços fiscais	Honorários vencidos
Serviços de auditoria interna	Honorários contingentes
Serviços de tecnologia da informação	Presentes e afins
Serviços de suporte a litígio	Litígio real ou ameaça de litígio
Serviços legais	Interpretação
Serviços de recrutamento	Definições
Serviços financeiros corporativos	
Honorários	
Tamanho relativo dos honorários	
Honorários vencidos	
Honorários contingentes	
Políticas de remuneração e avaliação	
Presentes e afins	
Litígio real ou ameaça de litígio	
Itens não utilizados	
Relatórios que incluem restrição de uso e de distribuição	

Vigência da norma	
Definições	

Fonte: da autora, (2011)

Neste sentido, o objetivo da Resolução em análise consiste no auxílio às firmas e aos membros das equipes de asseguração na aplicação da abordagem da estrutura conceitual para a conquista e manutenção da independência. Utiliza-se, tal qual a NBC PA 290, o critério de identificação e avaliação de possíveis ameaças e, por conseguinte, as aplicações de salvaguardas caso necessárias.

É importante salientar que o foco da independência, nesta norma, consiste nos trabalhos de asseguração. Os trabalhos de asseguração são trabalhos nos quais o auditor “emite conclusão destinada a aumentar o grau de confiança dos usuários que não sejam parte responsável pelo resultado da avaliação ou mensuração do objeto em relação a um critério”.

3.5 Análise dos resultados

A convergência para as normas internacionais provocou uma revisão nos procedimentos técnico-profissionais, visando assegurar a confiabilidade dos métodos contábeis.

O processo de convergência das normas internacionais, comentado nesta pesquisa, agregou, à profissão contábil, um novo “status”. Nas normas de auditoria não é diferente.

De acordo com as normas analisadas, o ponto principal da convergência é a maior qualificação profissional.

As normas exigem qualidade, controle de qualidade e independência. Quando conquistada a independência, atinge-se a qualidade. Portanto, o controle de qualidade é essencial para que essas premissas existam, e existam em harmonia.

A percepção do Brasil como um país com relevância na economia mundial o levou à convergência. Franco e Marra (1989, p. 45) já detectavam que

Os países mais economicamente evoluídos e, conseqüentemente, mais adiantados do ponto de vista profissional foram os primeiros a estabelecer normas de auditoria, as quais se iniciaram de forma simples e concisa e passaram a ser constantemente atualizadas, com sucessivos pronunciamentos dos órgãos reguladores, que apresentam maiores detalhamentos à medida que situações novas surgem no exercício da função do auditor independente.

Portanto, é pertinente a adesão a regras já adotadas por países com tradição e excelência nas normatizações profissionais de auditoria. Trata-se de um processo contínuo, do qual decorre uma grande quantidade de mudanças necessárias para a convergência. Uma

ilustração deste cenário é a vigência das regras estudadas: das seis (06) normas analisadas neste estudo, uma (01) já foi revoga. A Tabela 3 ilustra esta afirmação.

Tabela 3: Normas profissionais de auditoria revogadas e vigentes, de 2009 a 2011

Norma	Situação
Resolução CFC n. 1.158	Revogada
Resolução CFC n. 1.201	Vigente
Resolução CFC n. 1.323	Vigente
Resolução CFC n. 1.267	Vigente
Resolução CFC n. 1.311	Vigente
Resolução CFC n. 1.312	Vigente

Fonte: da autora, (2011)

O Brasil tentou se adaptar rapidamente às normas, mas o processo de aprendizado – que é contínuo – apresentará seus resultados no longo prazo. A cada novo estudo, encontra-se uma informação mais relevante, um dado importante, uma técnica mais adequada, de modo que certamente haverá novas mudanças.

Um exemplo desta constatação é visualizado na Resolução CFC n. 1.311/10, que em seu tópico “Outras considerações” ressalta que 59 itens foram “intencionalmente deixados em branco”. Neste sentido, infere-se que alguns aspectos abordados nas normas internacionais ainda não foram adequados às necessidades brasileiras e exigem mais estudos para a atualização e/ou inserção nas regras aplicadas em nosso país.

O enfoque na qualidade demanda um profissional capacitado para prestar informações de qualidade. As normas instituem a base do exercício da profissão contábil e a prerrogativa da qualidade faz com que os clientes da Auditoria tenham convicção de que o serviço prestado pelo auditor é de excelência.

O controle de qualidade é uma forma eficaz para integrar as forças de desenvolvimento, manutenção e melhoria da qualidade do trabalho realizado, permitindo levar o serviço aos níveis mais qualificados e que atendam plenamente às observações legais.

Acima de tudo, a atualização normativa busca corroborar os significados de auditoria (abordados no capítulo 2). Ela visa, principalmente demonstrar a fidedignidade dos resultados apresentados por uma entidade em um determinado período. O profissional responsável por esta função (auditor) precisa ser extremamente qualificado a partir da utilização de uma base uniforme.

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (2007, p. 23)

A função da auditoria requer do profissional competência técnica exigida do trabalho a ser executado com qualidade, credibilidade, autonomia, sigilo e relacionamento com outras pessoas, mantendo o equilíbrio e os padrões morais na

conduta do auditor, observadas as normas brasileiras de auditoria e demais normas emanadas do CFC ou por ele recepcionadas.

A qualidade de uma informação é alcançada quando todos os preceitos legais e éticos instituídos a um profissional são respeitados. Os preceitos éticos devem ser um imperativo categórico na conduta do profissional, devendo sempre haver observância ao Código de Ética Profissional Contábil, em paralelo às normas profissionais de auditoria.

Apesar do conceito de qualidade já ter sido tratado anteriormente nas normas de auditoria, como gênero das normas profissionais, trata-se de uma ideia nova trazida pela atualização normativa ocorrida em decorrência da convergência às normas internacionais.

A inserção da qualidade na regulamentação profissional busca nortear a conduta do profissional, ditando as práticas necessárias e diminuindo as possíveis arbitrariedades que podem surgir em função do julgamento do profissional.

Entretanto, percebe-se uma dificuldade na leitura das resoluções: a falta de conceituação para qualidade e controle de qualidade. Isto pode vir a atrapalhar a compreensão ou interpretação da norma. Entretanto, como são conceitos chamados de “universais”, já discutidos, entende-se que essa falta de conceituação visa conferir flexibilidade à norma, permitindo que este conceito se adapte às demandas de cada tempo.

No que diz respeito ao conceito de independência, as diretrizes mantêm-se as mesmas: é preciso que o contador, na figura de auditor, possua capacidade de julgar com objetividade e integridade os dados que está analisando, sem interferências que possam vir a fazer com que as informações prestadas sejam parciais em relação à entidade auditada.

A CVM, por meio da Instrução n. 308, apresenta como um dos aspectos mais relevantes da independência não somente o fato de o auditor sê-lo ou não, mas também, o fato de o auditor aparentar ter independência. As resoluções analisadas que abordam a independência corroboram esta declaração ao evidenciar que a independência compreende “independência de pensamento” e “aparência de independência”, conceitos apresentados no item 3.4 deste capítulo.

Neste sentido, é muito importante que o auditor trabalhe com objetividade e com ceticismo profissional e, mais do que isso, que o auditor conduza o seu trabalho com tamanho zelo capaz de evitar situações que possam sugerir que a independência não foi conquistada na utilização dos trabalhos de auditoria. Isso porque a independência é requisito fundamental para a realização dos trabalhos de auditoria e para a confiabilidade do usuário na informação apresentada.

Os conceitos de qualidade e independência estão inseridos nas normatizações profissionais, já que são requisitos para o exercício dos trabalhos de auditoria. O profissional deve passar uma imagem de segurança ao usuário da informação contábil e esta segurança está atrelada à confiabilidade da informação prestada.

É importante ressaltar a interdependência dos conceitos apresentados. A independência é uma característica essencial para alcançar a qualidade. E um efetivo controle de qualidade permite que o contador, na figura de auditor, realize seus trabalhos com a independência necessária.

No que diz respeito ao desenvolvimento da ciência contábil, a convergência aos padrões internacionais agrega valor ao profissional contábil, mas também apresenta um novo desafio: pessoal qualificado capaz de atender às demandas na mesma velocidade que o mundo e as relações de mercado se desenvolvem.

Ainda no que diz respeito ao desenvolvimento da ciência, a existência de estudos e a utilização de padrões internacionais, buscando a máxima da qualidade na prestação do serviço, incentiva os debates acerca da ciência contábil, seja pelas instituições de ensino, pelas instituições governamentais ou quaisquer outras. Um exemplo disso são os comitês que foram instituídos para realizar o processo de convergência. Foi desenvolvida muita pesquisa, possibilitando o desenvolvimento salutar da convergência.

Ainda que os processos tenham apenas sido “cópias” do que é exercido em outros países, é um passo para o desenvolvimento da ciência no país. A ciência não está mais estagnada, está se desenvolvendo com o mundo. As atualizações tecnológicas são uma ilustração desta situação. As tecnologias também se fazem presentes nas normas, como, por exemplo, as emissões de relatórios de revisão via suporte da WEB (RESOLUÇÃO CFC n.1.323/11):.

Em suma, a convergência traz consigo inegáveis benefícios para o desenvolvimento da ciência contábil no Brasil, ao mesmo tempo em que demanda a adoção de medidas para que sua aplicação seja proveitosa, a exemplo da devida capacitação dos profissionais, da intensificação dos debates para o desenvolvimento contínuo das técnicas contábeis e principalmente de um incremento ético que deve ser absorvido pelo contador.

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

A convergência para as normas internacionais promoveu uma revisão nos procedimentos técnico-profissionais, visando assegurar a confiabilidade dos métodos contábeis.

No que concerne à auditoria, as normas internacionais apresentam um conjunto de especificidades e detalhamentos acerca das particularidades do trabalho de auditoria.

Além de requerer a compreensão plena dos fundamentos da contabilidade e seus aspectos legais, passa a exigir do contador um processo de formação continuada, não apenas nos aspectos da profissão, mas, sobretudo, na compreensão do cenário no qual o patrimônio estudado se localiza.

Entretanto, as diferenças normativas no âmbito mundial tornam-se obstáculos de um maior desenvolvimento, inibindo as empresas a expandir seu campo de atuação em outros países em razão da dificuldade de adaptação às diversas normatizações relativas à apresentação de demonstrações financeiras.

O intuito da convergência das normas brasileiras às internacionais consiste em criar uma unificação de compreensões acerca das informações contábeis, fazendo com que a leitura e interpretação destas sejam facilmente reconhecidas por um usuário em qualquer lugar do mundo.

Tendo em vista que as novas normas profissionais de auditoria são resultado do processo (ainda em andamento) da harmonização das NBC com as normas internacionais e que estas, por sua vez, foram, recentemente, em 2009, objeto de ampla revisão e atualização, as alterações apresentadas agregam um avanço na busca pela maior qualidade dos serviços prestados pelos auditores independentes.

As alterações incluem uma significativa mudança estrutural nas normatizações no sentido de permitir uma leitura mais fácil por parte do usuário que, com um padrão estabelecido, consegue comparar as informações de empresas equivalentes em todo o mundo.

Trata-se de um processo irreversível, tendo em vista que o Brasil apresenta-se na atualidade como um importante agente econômico mundial. Ademais, são várias as empresas que despontam no cenário mundial, tendo sedes em diversos países.

A adoção das normas possibilita que as organizações brasileiras possam ser entendidas e comparadas com organizações equivalentes no mundo todo. As novas normas profissionais de auditoria, além do reenquadramento ao estilo e padrão das normas internacionais, apresentam codificação igual.

A “linguagem comum” inerente às novas normas permite, ainda, que o usuário da informação contábil saiba que suas demonstrações contábeis foram auditadas conforme os melhores métodos de práticas internacionais de auditoria.

As Normas Brasileiras Profissionais de Auditoria, para fins didáticos, foram categorizadas, neste trabalho, de acordo com a abordagem, em duas espécies: a) normas referentes à qualidade; b) normas relativas à independência. Tal classificação, ainda que desamparada de um referencial teórico, teve por finalidade facilitar a visualização das alterações, permitindo uma análise mais objetiva e precisa. Nesse aspecto, impende salientar que os conceitos de qualidade e independência são interdependentes, estando o controle de qualidade intimamente ligado à independência.

As Resoluções CFC n. 1.201/09 e 1.323/11 são as normas vigentes referentes à qualidade da informação prestada, seja ela no aspecto de revisão externa, seja ela no aspecto de controle. Convém observar que a alusão à qualidade não é novidade nas normas brasileiras de auditoria, sendo este conceito amplamente abordado nas normatizações técnicas.

A adesão a essas novas normatizações é de suma importância para a conduta profissional nos aspectos do controle de qualidade e da independência, porquanto reduzem as questões de julgamento do profissional, a partir de subsídios que norteiem os profissionais.

É oportuno ressaltar que boa parte das normas, objeto de análise neste trabalho, foi baseada nas Seções 290 e 291 do Código de Ética Internacional de Contabilidade, de modo que a conduta do contador deve estar pautada pelos procedimentos da ciência contábil, pelas normas da profissão e, sobretudo, pelos procedimentos éticos. Parte-se da ideia de que o profissional da contabilidade é, antes de tudo, pessoa na condição humana e detentor das necessidades e condições de sua vivência no mundo social (saúde, educação, segurança, etc.), o que somente é obtido em sua plenitude a partir de comportamentos éticos.

Conquanto a convergência das NBC às normas internacionais seja um importante avanço, é indispensável que os estudos sejam direcionados às particularidades do país. Não basta apenas lançar as normas de práticas e procedimentos da ciência contábil em conformidade com os parâmetros internacionais, pois isso não garante a qualidade da informação prestada. É necessário, sobretudo, observar o mercado do Brasil e entender suas necessidades e demandas, bem como as conjunturas que envolvem a economia brasileira.

Outrossim, em decorrência da convergência, é preciso que sejam dedicados estudos à capacitação do profissional contábil, na medida em que a utilização das novas normas exige profissionais muito qualificados, principalmente para o julgamento de situações concretas

quando requerido. Afinal, de nada adianta a transformação normativa sem profissionais capazes de colocar em prática suas premissas.

Em virtude das limitações deste estudo, sugere-se a atualização da pesquisa com um período maior de análise. Recomenda-se também a realização de pesquisa que abranja uma análise às normas técnicas de auditoria.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: Um curso moderno e completo. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BRASIL. Banco Central do Brasil. Resolução nº 220, de 10 de maio de 1972. **Auditoria dos demonstrativos contábeis...**, Brasília, DF, p. 1-3, 1972.

BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários. Instrução nº 308, de 14 de maio de 1999. Dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, Brasília, DF, p. [?], 1999. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/exiatio.asp?File=%5Cinst%5Cinst308.htm>>. Acesso em: 19 nov. 2011.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 803, de 10 de outubro de 1996. **Aprova o Código de Ética Profissional do Contador – CEPC**. Brasília, DF, p. 1-11, 1996.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 820, de 17 de dezembro de 1997. **Aprova a NBC T 11**, Brasília, DF, p. 1-2, 1997.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 910, de 12 de setembro de 2001. **Aprova a NBC T 14**, Brasília, DF, p. 1-12, 2001.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 960, de 30 de abril de 2003. **Regulamento Geral dos Conselhos de Contabilidade**, Brasília, DF, p. 1-21, 2003.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.019, de 18 de fevereiro de 2005. **Dispõe sobre o Cadastro Nacional de Auditores Independentes...**, Brasília, DF, p. 1-4, 2005.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.034, de 26 de agosto de 2005. **Aprova a NBC P 1.2**, Brasília, DF, p. 1-25, 2005.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.036, de 26 de agosto de 2005. **Aprova a NBC T 11.8**, Brasília, DF, p. 1-9, 2005.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.055, de 7 de outubro de 2005. **Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis**. Brasília, DF, 2005. Disponível em: <<http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=rescfc1055comite>>. Acesso em: 13 nov. 2011.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.091, de 30 de março de 2007. **Dá nova redação à NBC T 14**, Brasília, DF, p. 1-15, 2007.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.156, de 13 de fevereiro de 2009. **Dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade**, Brasília, DF, p. 1-4, 2009.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.158, de 13 de fevereiro de 2009. **Aprova a NBC PA 03**, Brasília, DF, p. 1-12, 2009.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.201, de 27 de novembro de 2009. **Aprova a NBC PA 01**, Brasília, DF, p. 1-39, 2009.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.203, de 27 de novembro de 2009. **Aprova a NBC TA 200**, Brasília, DF, p. 1-33, 2009.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.267, de 10 de dezembro de 2009. **Aprova a NBC PA 02**, Brasília, DF, p. 1-30, 2009.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.311, de 09 de dezembro de 2010. **Aprova a NBC PA 290**, Brasília, DF, p. 1-50, 2010.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.312, de 09 de dezembro de 2010. **Aprova a NBC PA 291**, Brasília, DF, p. 1-29, 2010.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.323, de 21 de janeiro de 2011. **Aprova a NBC PA 11 (NBC PA 03)**, Brasília, DF, p. 1-11, 2011.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.328, de 18 de março de 2011. **Dispõe sobre a estrutura das normas brasileiras contabilidade**, Brasília, DF, p. 1-4, 2011.

BRASIL. Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários**. Brasília, DF, 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6385.htm>. Acesso em: 13 nov. 2011.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre as Sociedades por Ações**. Brasília, DF, 1976. Disponível em: <<http://www.cnb.org.br/cnbv/leis/lei6404-1976.htm>>. Acesso em: 13 nov. 2011.

BRASIL. Lei nº 11.160, de 2 de agosto de 2005. Altera o caput do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.040, de 21 de outubro de 1969. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 3 ago. 2005. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11160.htm>. Acesso em: 13 nov. 2011.

BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. **Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades...**, Brasília, DF, 2007. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2007/lei11638.htm>>. Acesso em: 13 nov. 2011.

BRASIL. Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010. **... altera os Decretos-Leis nos 9.295, de 27 de maio de 1946...**, Brasília, DF, p. 1-2, 2010. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/uparq/lei12249.pdf>>. Acesso em: 13 nov. 2011.

CARVALHO, L. Nelson. LEMES, Sirlei. **Padrões contábeis internacionais do IASB**: um estudo comparativo com as normas contábeis brasileiras e sua aplicação. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais. UNB: Brasília, v. 6, n. 2, 2002.

COMISSÃO de Valores Imobiliários. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/indexpo.asp>>. Acesso em: 13 nov. 2011.

CONSELHO Federal de Contabilidade. **Manual de auditoria do sistema CFC/CRCs**. 1. ed. Brasília: CFC, 2007.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas, 1991.

IBRACON. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/>>. Acesso em: 13 nov. 2011.

ITO, Elisabeth Yukie Horita; NIYAMA, Jorge Katsumi; MENDES, Paulo César de Melo. Controle de qualidade dos serviços de auditoria independente: um estudo comparativo entre as normas brasileiras e as normas internacionais. **Revista Unb Contábil**, Brasília, n. 11, p.312-328, jan./dez. 2008.

JUND, Sergio. **Auditoria**. Rio de Janeiro: Impetus, 2002.

LIMA, Fernando Faria de et al. **Auditoria interna como instrumento de avaliação e controle do faturamento e da gestão financeira**: um estudo de caso no Hospital de Clínicas de Uberlândia, 2009. Disponível em: <http://www.ccontabeis.com.br/CRC_12a/XII%20Congr/trab_tecnicos/trab_tec004.pdf>. Acesso em: 12 maio 2010.

LISBOA, Plácido Lázaro. **Ética geral e profissional em contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

LONGO, Claudio Gonçalo. **Manual de auditoria e revisão de demonstrações financeiras**: novas normas brasileiras e internacionais de auditoria. São Paulo: Atlas, 2011.

LUNA, Sérgio Vasconcelos de. **Planejamento de pesquisa**: uma introdução. São Paulo: EDUC, 2000.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MEKSENAS, Paulo. **Pesquisa social e ação pedagógica: conceitos, métodos e práticas.** 10. ed. São Paulo: Edições Loyola, 2002.

MENEGUSSI, Elires Marinho de Melo; IANESKO, José Augusto. A Importância da auditoria contábil na prevenção e combate aos erros e às fraudes nas organizações. **Revista Eletrônica Lato Sensu – UNICENTRO**, 2007. Disponível em: <http://web03.unicentro.br/especializacao/Revista_Pos/P%C3%A1ginas/6%20Edi%C3%A7%C3%A3o/Aplicadas/PDF/1-Ed6_CS-ImpAu.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2010.

MÜLLER, Rodrigo. **Sobre ética para o exercício da profissão contábil.** 2003. 69f. Monografia (Graduação) - UFSC, Florianópolis, 2003.

O QUE é o CRE? Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=153>>. Acesso em: 13 nov. 2011.

PIERUCCI, Antonio. **Roteiro de auditoria contábil.** São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1977.

PINHO, Ruth Carvalho de Santana. **Fundamentos de Auditoria: Auditoria contábil, outras aplicações de auditoria.** São Paulo: Atlas, 2007.

RIO DE JANEIRO (Estado). Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. **Cria o Conselho Federal de Contabilidade**, Rio de Janeiro, p. 1-10, 1946.

RIO DE JANEIRO (Estado). Resolução nº 321, de 14 de abril de 1972. **Aprova as Normas e procedimentos de auditoria**, Rio de Janeiro, p. [?], 1972.

SÁ, Antônio Lopes. **Curso de Auditoria.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

SANTI, Paulo Adolpho. **Introdução à Auditoria.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 1988.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico.** 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação.** 4. ed. Florianópolis: UFSC, 2005.

SLACK, Nigel; CHAMBERS, Stuart e JOHNSTON, Robert. **Administração da produção.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projeto e relatório de pesquisa em administração.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

APÊNDICE

Resolução	Alterou	Revogou	Foi alterada	Foi revogada
1.158/09	-	1.091/07 e 1.123/08	1.202/09	1.323/11
1.201/09	-	-	-	-
1.267/09	-	1.034/05	-	-
1.311/10	-	-	-	-
1.312/10	-	-	-	-
1.323/11	1.202/09	1.158/09	1.329/11	-