
Comparação entre as Normas de Auditoria do Brasil e as Internacionais (IAASB)

A Comparison between the Brazilian Auditing Norms and the International ones (IAASB)

Belky Esperanza Gutiérrez Castañeda

Universidade de São Paulo – FEA – Departamento de Contabilidade e Atuária – Brasil

Luiz Nelson Guedes de Carvalho

Universidade de São Paulo – FEA – Departamento de Contabilidade e Atuária – Brasil

Nahor Plácido Lisboa

Universidade de São Paulo – FEA – Departamento de Contabilidade e Atuária – Brasil

Resumo

O crescente processo de globalização e convergência que acontece em vários países, é fator primordial a divulgação de demonstrações contábeis confiáveis e comparáveis. Como resultado desse processo, a tendência no mundo da Contabilidade e da Auditoria é promover a convergência das suas normas com aquelas geradas por comitês multinacionais. No Brasil existe um dinâmico processo de pesquisa que contribui para acelerar e incentivar este processo, além de ajudar na adoção dos padrões internacionais de auditoria conforme preconizado pelo Banco Mundial, pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento e outros. Neste trabalho são identificadas as principais diferenças entre as normas internacionais de auditoria e as do Brasil emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Verificou-se que a maioria das normas internacionais tem algum tipo de relação com as normas do Brasil; no entanto, existem algumas sem nenhuma relação. Assim, há necessidade de maiores esforços do Brasil visando à plena convergência das normas nacionais de auditoria com as Internacionais.

Palavras-chave: Normas Internacionais de Auditoria, Convergência, Brasil, IAASB, CFC.

Abstract

The increasing globalization and harmonization process all over the world requires reliable and comparable financial reporting. As a result of this process, the Accounting and Auditing environment tends to promote the harmonization of its standards with those produced by international committees. There is a dynamic research process that helps to accelerate and encourage an auditing harmonization, and also helps to adopt international auditing standards as demanded by the World Bank and the Interamerican Development Bank, among others. This paper shows the main differences between international auditing standards and the Brazilian auditing standards issued by the Federal Accounting Council (Conselho Federal de Contabilidade – CFC). Although a majority of international standards are somehow related with Brazilian standards, there are some standards without any link. Consequently, Brazil needs to make major efforts to achieve a full harmonization of its national auditing standards with the international auditing standards of the International Federation of Accountants – IFAC.

Key words: International Standards of Auditing, Harmonization, Brazil, IAASB, CFC.

1 Introdução

Atualmente o mundo enfrenta um sério desafio nos processos de globalização em todas as áreas econômicas e culturais. A contabilidade, como linguagem universal dos negócios, não é alheia a esses processos e continuamente se encontra pressionada por investidores internacionais que desejam obter informações úteis e confiáveis sobre a situação financeira de empresas localizadas em outros países, que permitam decisões acertadas. Assim, a convergência das normas de auditoria será um ponto-chave na geração dessas informações, ajudando na preservação da estrutura dos mercados financeiros internacionais (NASI, 1996, p. 46; CARVALHO 1999, p.12-13).

A internacionalização dos negócios exige informações financeiras comparáveis. As Normas Internacionais de Auditoria (NIA) têm conseguido cada vez maior aceitação em todo o mundo, pois os investidores nos mercados internacionais necessitam assegurar-se de que as informações que utilizam em suas avaliações são preparadas segundo os princípios de auditoria reconhecidos em seus países, e de que conseguirão compará-las com outras sem considerar o país de origem. Essas normas têm obtido apoio substancial e reconhecimento internacional, especialmente das seguintes organizacionais mundiais: Organização das Nações Unidas, União Européia, Banco Mundial, Banco Interamericano de Desenvolvimento, Câmara Internacional de Comércio, Associação Internacional de Institutos de Executivos de Finanças, Federação Internacional de Bolsas de Valores, Associação Internacional de Bancos, entre outras (NASI, 2002, p. 8-9. 1996, p. 46).

Por outro lado, episódios recentes como os das empresas ENRON, WORLDCOM e PARMALAT não somente vieram acelerar a necessidade de uma profunda reflexão sobre o papel do auditor independente, como também indicar que a convergência das normas contábeis e de auditoria em nível mundial é fator decisivo para um mercado de capitais mais confiável. Dessa forma, a convergência tornou-se algo urgente para a própria salvaguarda e credibilidade dos mercados de capitais e da profissão contábil, especialmente dos auditores independentes, convertendo-se num dos pilares de confiabilidade dos investidores (NASI, 2002, p. 10). Como resposta, o Brasil está se inserindo nesse contexto de convergência por meio do Conselho Federal de Contabilidade – CFC e do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON, como membros da Federação Internacional de Contadores – IFAC.

Com base na argumentação anterior, o propósito desta pesquisa é o levantamento e a caracterização das principais diferenças, mediante um estudo comparativo, entre as normas internacionais de auditoria e as normas de auditoria brasileiras. Para isso, identificam-se aquelas que sejam relevantes, dependendo das suas peculiaridades no âmbito da auditoria, visando contribuir para o aumento da qualidade das informações para a tomada de decisões por parte dos usuários externos às empresas. Desta forma ter-se-á um conhecimento claro do que se deve mudar nas normas nacionais para se

obter uma harmonização. Essas respostas consolidam-se no resultado do presente trabalho.

2 Justificativa

O processo de globalização e as inovações tecnológicas vêm provocando profundas mudanças no comportamento dos mercados e na gestão empresarial, afetando sensivelmente a natureza competitiva das organizações. Tanto é assim que, atualmente, a discussão de temas como qualidade total, alianças estratégicas, *benchmarking*, logística integral, parcerias, *marketing*, governança corporativa, harmonização, e outras, ganhou espaço nas mesas de reuniões dos ambientes empresariais na busca de novos caminhos. Santos (1997, p. 7) afirma:

A globalização é um fenômeno que atinge todos os setores da sociedade; é um movimento que interfere na ação social, cultural e econômica de todos os países. Por necessidade de manutenção e do desenvolvimento de novas oportunidades de negócios, as empresas se inserem cada vez mais no mercado internacional através de parcerias, *joint-ventures*, participações societárias, consórcios etc., exigindo da contabilidade informações ágeis e confiáveis.

Nesse sentido, órgãos internacionais como a ONU – Organização das Nações Unidas; OMC – Organização Mundial do Comércio; IOSCO – *International Organization of Securities Commissions* (Organização Internacional das Comissões de Valores Mobiliários); IFAC – *International Federation of Accountants* (Federação Internacional de Contadores); AIC – Associação Interamericana de Contabilidade, e outros, vêm mostrando, por meio de trabalhos realizados por profissionais de vários países (EMENYONU, GRAY, 1996 e 1992; ARCHER *et al.*, 1995), a necessidade de harmonização das práticas contábeis e de auditoria em nível mundial. Todo isto tem gerado um forte incentivo à pesquisa desses tópicos.

Esta pesquisa abrange desde a comparação das normas nacionais com as internacionais até a adequação de leis e regulamentos de cada país segundo os resultados obtidos. O campo de estudos é amplo, sendo este trabalho um primeiro passo para a convergência das normas de auditoria brasileiras, oferecendo uma “visão do estado da arte” neste tema. Conseqüentemente, este é um estudo preliminar, base de futuras pesquisas relacionadas.

Finalmente, esta pesquisa servirá de apoio a prestigiosas instituições do Brasil, como o CFC, o IBRACON e o BACEN (Banco Central do Brasil), as quais têm empreendido trabalhos para conseguir essa convergência. Caso exemplar é dado pelo comunicado 14.259, de 10 de março de 2006, do BACEN, o qual se constitui em um novo estímulo para continuar a pesquisa desenvolvida neste trabalho. Esse comunicado define os procedimentos para a convergência das normas de contabilidade e auditoria, aplicáveis às instituições financeiras e às demais instituições autorizadas a funcionar

pelo BACEN, com as normas internacionais promulgadas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) e pela *International Federation of Accountants* (IFAC). O BACEN exige, pois, a adoção dos procedimentos necessários para atingir os objetivos dessa convergência, de modo que as normas brasileiras, em consonância com os pronunciamentos do IASB, sejam editadas antes de 31 de dezembro de 2010.

3 Metodologia e delimitação do problema

Este estudo faz uma abordagem crítica das normas e das práticas contábeis do Brasil, classificando-se como uma pesquisa bibliográfica exploratória (GIL, 1996). Assim, esta pesquisa busca oferecer uma visão preliminar da convergência das normas brasileiras com as internacionais na área da auditoria, e constitui-se na primeira fase de uma pesquisa mais profunda. Portanto, este trabalho, de cunho exploratório, busca criar os alicerces para uma pesquisa posterior, gerando os primeiros “pilares” para o estudo desses fenômenos contábeis pouco conhecidos, contribuindo para o conhecimento da realidade da profissão contábil no Brasil (GIL, 1994).

O trabalho tem relação direta com a Auditoria e com a área da Contabilidade Internacional e Comparada; além disso, o tema se inclui na grande área da Contabilidade para Usuários Externos, através da área de Análise das Demonstrações Contábeis. O eixo central da pesquisa foi direcionado à comparação das Normas de Auditoria vigentes no Brasil com as Normas Internacionais de Auditoria – NIA (emitidas pela IFAC), encontrando as diferenças entre elas. Desta forma obtém-se um conhecimento claro do que deve ser mudado nas normas nacionais para se obter uma harmonização.

O estudo se dividiu em três etapas principais. Inicialmente realizou-se uma consulta bibliográfica que identificou os principais trabalhos relacionados com a harmonização contábil no Brasil. Embora muitos trabalhos tratem da harmonização ou convergência das normas de contabilidade (WEFFORT, 2003; HINOJOSA, 2001; LEMES, 2000; entre outros), somente um trabalho foi achado relacionado com a convergência das normas de auditoria. É o caso do trabalho realizado pelo CFC no ano de 1995 (CFC, 1995), intitulado “Harmonização das normas de auditoria dos países membros do Mercosul”. Essa publicação do CFC é, segundo os objetivos deste trabalho, de pouca utilidade dado ser antiga, já que a partir da sua divulgação todas as NIA foram modificadas, novas NIA foram divulgadas, e muitas, revogadas. Por estas razões, este trabalho pode ser considerado um estudo de atualização, cuja bibliografia consultada se baseia mais em Resoluções, Regulamentos, Leis, consulta em páginas da Internet do que em livros já editados relacionados com o tema. Na segunda etapa identificaram-se as principais instituições normatizadoras da auditoria no Brasil e em nível internacional; também identificaram-se as normas de auditoria mais abrangentes, em outras palavras, aquelas que não são específicas de um determinado setor econômico, mas são de aplicação obrigatória e geral, independentemente da atividade econômica da empresa

auditada. Já na terceira etapa, e com base na informação obtida na segunda, comparam-se as normas brasileiras com as internacionais e se obtêm as principais diferenças que conduzem ao conhecimento do grau de convergência das normas de auditoria no Brasil.

Tendo em vista a finalidade do trabalho e para se obter uma medida quantitativa das diferenças detectadas, utilizou-se um método estatístico simples, tomando como ponto de referência (100% de convergência) todos os parágrafos de cada norma de auditoria da IFAC. A diferença é obtida pelo número de conceitos e/ou parágrafos das normas internacionais não contemplados pelas brasileiras. Evidentemente, os parágrafos das normas brasileiras não precisam ser idênticos (textuais) àqueles das Internacionais; portanto, consideram-se convergentes se expressam os mesmos conceitos ou idéias. Assim, por exemplo, a NIA 240 – “Fraude e Erro” - está composta de 111 parágrafos (IFAC, 2005); se as normas brasileiras expressam, em uma ou várias das suas Resoluções, seja em sinonímia ou textualmente, os mesmos conceitos de 48 parágrafos da NIA considera-se que as normas brasileiras apresentam convergência de 43,2% em relação à NIA 240. Os autores estão cientes de que outros métodos estatísticos poderiam ser utilizados, como o uso do índice Van der Tas (TAS, 1988); no entanto, este é um trabalho introdutório e preliminar desses tópicos no Brasil, e no futuro será adotada essa metodologia mais complexa.

Contudo, a pesquisa não está livre de restrições que delimitem os resultados. Este estudo não pretende questionar ou validar as normas de auditoria vigentes no Brasil e, sim, utilizá-las para proporcionar uma visão atual da regulação da auditoria neste país, orientar os contadores quanto ao “estado da arte” e servir de fundamento contextual para avaliar as principais diferenças e similitudes com relação às NIA.

Além disso, a comparação é feita utilizando-se a organização e hierarquização usada nas NIA. Por sua vez, essas NIA estão limitadas àquelas que se referem à regulação da auditoria das demonstrações contábeis e, portanto, não foram consideradas declarações complementares como as *International Auditing Practice Statements* (IAPS) – Declarações sobre Prática Internacional da Auditoria.

Finalmente, somente foram escolhidas as normas de auditoria do Brasil mais abrangentes ou genéricas. Assim, foram consideradas as Resoluções em vigor emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC. Já as NIA utilizadas correspondem à versão emitida pelos órgãos IFAC – IAASB (*International Federation of Accountants – International Auditing and Assurance Standards Board*), especificamente ao grupo de NIA 200 até 800.

4 Auditoria no Brasil

4.1 Entidades normatizadoras da auditoria no Brasil

No Brasil é possível identificar e/ou classificar pelo menos quatro órgãos reguladores de auditoria (ANTUNES, 1998, p. 20). Embora alguns deles não atuem

exclusivamente na edição de normas específicas de auditoria, em suas visões e objetivos têm algum tipo de relação com elas. Esses órgãos são: o Conselho Federal de Contabilidade – CFC; o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON; a Comissão de Valores Mobiliários – CVM e o Banco Central do Brasil – BACEN.

Em termos de auditoria o CFC é o órgão com maior autonomia e poder dentre os comitês reguladores, já que suas regras se aplicam, especialmente, aos auditores independentes. Portanto, independentemente da área de atuação do auditor, seja o mercado de valores mobiliários ou o mercado financeiro, ou outros, ele sempre estará sob a regulamentação do CFC. Por outro lado, a CVM e o BACEN têm área de atuação mais específica. No caso da CVM, suas orientações e regulamentos somente são aplicáveis a trabalhos de auditoria independente executados em empresas que negociem títulos e valores mobiliários em bolsas de valores. Já o BACEN normatiza as atividades de auditoria independente restritas a trabalhos executados em entidades financeiras ou equiparadas. O IBRACON é orientador e emissor de pronunciamentos técnicos, porém, não tem poder para impô-los (IBRACON, 1998).

Existem outros tipos de organismos reguladores que podem determinar a obrigatoriedade da apresentação de pareceres de auditores independentes nas entidades sob sua fiscalização. Essas entidades são, principalmente, a Secretaria da Previdência Complementar – SPC; a Superintendência de Seguros Privados – SUSEP; a Secretaria de Controle das Empresas Estatais, e a Organização das Cooperativas do Brasil – OCB. (ANTUNES, 1998, p. 21).

De todas essas entidades, somente as normas do CFC são consideradas neste trabalho, já que elas abrangem a auditoria externa em geral no Brasil.

4.2 Normas de auditoria no Brasil

O CFC, mediante a Norma Brasileira de Contabilidade NBC-T-11, regula a atividade de auditoria independente das demonstrações contábeis e é a principal referência legal para que os auditores independentes brasileiros conduzam seus trabalhos nas entidades auditadas. Basicamente, a NBC-T-11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, diz respeito ao conjunto de procedimentos técnicos que têm por objetivo a emissão de parecer sobre a adequação das demonstrações contábeis que representam a posição patrimonial e financeira da empresa.

A seguir, no Quadro 1, são enunciadas as resoluções técnicas emitidas pelo CFC (relacionadas com a NBC-T-11 e utilizadas neste trabalho).

No Brasil, além da NBC-T-11, a NBC-P-1 – Normas Profissionais de Auditor Independente, estabelece, para os auditores externos, as condições de competência técnica – profissional, de independência e de responsabilidade na execução dos trabalhos, de fixação de honorários, de guarda da documentação e sigilo, de utilização do trabalho do auditor interno e de especialistas de outras áreas. Além disso, a NBC-P-1 estabelece as informações anuais requeridas dos auditores, a necessidade da

educação contínua e do exame de competência profissional a que todo auditor deve se submeter. As resoluções profissionais do CFC relacionadas com a NBC-P-1, analisadas neste trabalho, e que têm alguma relação com os temas apresentados nas normas internacionais de auditoria da IFAC constam do Quadro 2.

Quadro 1: Resoluções do CFC – Normas Brasileiras de Auditoria

RESOLUÇÕES DO CFC	NORMAS BRASILEIRAS DE AUDITORIA
CFC nº 820, de 17 de dezembro de 1997	NBC-T-11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis
CFC nº 830, de 16 de dezembro de 1998	NBC-T-11-IT-05 – Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis ^[1]
CFC nº 836, de 22 de fevereiro de 1999	NBC-T-11-IT-03 – Fraude e Erro
CFC nº 953, de 24 de janeiro de 2003	Alteração no modelo de parecer referido no item 11.3.2.3 da NBC-T-11
CFC nº 973, de 27 de junho de 2003	NBC-T-17 – Partes Relacionadas
CFC nº 981, de 24 de outubro de 2003	NBC-T-11. 6 – Relevância na Auditoria
CFC nº 1012, de 20 de janeiro de 2005	NBC-T-11. 11 – Amostragem
CFC nº 1024, de 15 de abril de 2005	NBC-T-11. 3 – Papéis de Trabalho e Documentação de Auditoria
CFC nº 1035, de 26 de agosto de 2005	NBC-T-11. 4 – Planejamento de Auditoria
CFC nº 1036, de 26 de agosto de 2005	NBC-T-11. 8 – Supervisão e controle de qualidade
CFC nº 1037, de 26 de agosto de 2005	NBC-T-11.10 – Continuidade normal das atividades da entidade
CFC nº 1039, de 26 de agosto de 2005	NBC-T-11. 14 – Transações com partes relacionadas
CFC nº 1040, de 26 de agosto de 2005	NBC-T-11. 16 – Transações e Eventos Subseqüentes
CFC nº 1054, de 7 de outubro de 2005	NBC-T-11. 17 – Carta de Responsabilidade da Administração

Fonte: Adaptado da página da internet: [http:// www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx)

Quadro 2: Resoluções do CFC – Normas Profissionais de Auditoria¹

RESOLUÇÕES DO CFC	NORMAS PROFISSIONAIS DE AUDITORIA
CFC nº 821, de 17 de dezembro de 1997	NBC-P-1 – Normas Profissionais de Auditor Independente
CFC nº 961, de 16 de maio de 2003	NBC-P-1-IT-2 – Regulamentação dos itens 1.2 - Independência, 1.6 - Sigilo e 1.12 – Manutenção dos líderes de equipe de auditoria da NBC-P-1
CFC nº 965, de 17 de junho de 2003	Aprova alteração da NBC-P-1 – normas profissionais de auditor independente com alterações e dá outras providências
CFC nº 976, de 22 de agosto de 2003	NBC-P-1-IT-3 – Regulamentação do item 1.4 – Honorários, da NBC-P-1
CFC nº 1023, de 15 de abril de 2005	NBC-P-1.8 – Utilização de Trabalhos de Especialistas
CFC nº 1034, de 26 de agosto de 2005	NBC-P-1.2 – Independência
CFC nº 1042, de 29 de agosto de 2005	Altera o art. 2º da Resolução CFC nº 1.023, de 15 de abril de 2005, que aprova a NBC-P-1.8
CFC nº 1056, de 25 de novembro de 2005	NBC-P-2.1 – Competência Profissional
CFC nº 1057, de 25 de novembro de 2005	NBC-P-2.4 – Honorários

Fonte: Adaptado da página da internet: [http:// www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx)

5 Normas internacionais de auditoria

A evolução do mundo em direção a uma economia cada vez mais globalizada confere crescente destaque à normatização internacional. Dentro desse contexto, os investidores internacionais exigem regras padronizadas que lhes facilitem a realização dos seus negócios e que lhes sirvam de guias na tomada das suas decisões. Por esses motivos, difundem-se e adotam-se com frequência, na maioria dos países, as denominadas Normas Internacionais de Contabilidade – NIC, que facilitam a leitura da informação. Atualmente, essas normas são denominadas *International Financial Reporting Standards* (IFRS) e são emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB).

Contudo, não é suficiente que se proporcione essa informação se não se lhe garante credibilidade. Isso se consegue mediante os serviços profissionais que prestam os contadores por meio dos denominados *Engagements Assurance* e, em particular, da auditoria das demonstrações contábeis. Para que essa auditoria realmente cumpra os objetivos que se esperam dela e para que os investidores internacionais possam medi-la sob os mesmos parâmetros torna-se necessária, também, a existência de Normas Internacionais de Auditoria - NIA. Com essa finalidade, existe a IFAC e seu

comitê IAASB² – *International Auditing and Assurance Standards Board*. O IAASB trabalha com o objetivo de implantar a uniformidade das práticas de auditoria e serviços relacionados mediante a emissão de pronunciamentos, promovendo sua aceitação em nível mundial. O IAASB emite as Normas Internacionais de Auditoria – NIA (*International Standards on Auditing – ISA*) para assegurar aos usuários externos da entidade auditada a confiabilidade da informação preparada sob as NIC.

5.1 Entidades normatizadoras da auditoria em nível internacional

A profissão contábil tem uma organização sólida em nível mundial que inclui a IFAC e seus comitês. A IFAC conta com 163 órgãos-membros, de 120 países³. Na base dessa pirâmide encontram-se as organizações nacionais de cada país que provêm o suporte financeiro da estrutura internacional e, o mais importante, o esforço voluntário dos seus membros.

5.1.1 International Federation of Accountants – IFAC

A IFAC nasceu num Congresso de Contadores em Munique, em 1977. É uma organização não governamental, sem objetivo de lucro e sem caráter político, que reúne em nível mundial as organizações profissionais de contabilidade e auditoria. Assim, poder-se-ia considerar a IFAC a organização mundial da profissão contábil, que serve ao interesse público, fortalecendo a profissão contábil e contribuindo para o desenvolvimento da economia internacional.

A estrutura orgânica da IFAC concentra-se na Assembléia, no Conselho e nos Comitês⁴. A Assembléia é composta por um representante de cada organização-membro. Esse órgão elege os membros do Conselho, decide o local de realização do Congresso Mundial e modifica os estatutos da organização. O Conselho é formado por um presidente e 21 membros que representam 19 países. Ele é o responsável pela implantação do programa de trabalho da IFAC, para o qual prepara e emite guias e estabelece procedimentos operacionais. Já os Comitês são os responsáveis pela emissão de orientações e outros documentos⁵ que as organizações-membro são obrigadas a apoiar em seus respectivos países. Atualmente existem dez Comitês⁶, mas é somente o *International Auditing and Assurance⁷ Standards Board* – IAASB o responsável pela emissão das Normas Internacionais de Auditoria.

5.1.2 International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB⁸

O IAASB funciona como um órgão independente, emissor de normas de auditoria sob os auspícios da IFAC. A missão do IAASB é estabelecer normas de alta qualidade em auditoria e aprimorar a prática uniforme dos contadores profissionais através do mundo. O IAASB publica um relatório anual ressaltando seu progresso para atingir esses objetivos. As normas podem ser resumidas como: 1)- *International Standards on Auditing* (ISA) ou Normas Internacionais de Auditoria (NIA); 2)- *International*

Standards Assurance Engagements (ISAE); 3)- International Standards on Related Services (ISRS); 4)- International Standards on Quality Control – (ISQC); e 5)- International Auditing Practice Statements (IAPS).

As Normas Internacionais de Auditoria aplicam-se à auditoria das demonstrações contábeis e também podem ser aplicadas, com as adaptações necessárias, à auditoria de outras informações e de serviços relacionados. Essas normas estão divididas em sete grupos, reunidos no Quadro 3 (IFAC, 2005).

Quadro 3: Normas Internacionais de Auditoria – NIA

CÓDIGO	TEMAS E SEÇÕES
100 – 199	Assuntos introdutórios
200 – 299	Princípios gerais e responsabilidade
300 – 499	Avaliação do risco e resposta aos riscos avaliados
500 – 599	Evidência em auditoria
600 – 699	Utilização do trabalho de outros profissionais
700 – 799	Conclusões e parecer de auditoria
800 – 899	Auditoria com fins específicos

Fonte: Adaptado do livro *IFAC* (2005).

Maiores detalhes das normas pertencentes a cada grupo, utilizadas na comparação com as normas de auditoria do Brasil, serão apresentadas na Seção 6.

6 Comparação entre as normas de auditoria do Brasil e as internacionais

Nesta seção é apresentado o grau de convergência das normas brasileiras de auditoria com as normas de auditoria emitidas pela IAASB. Esses resultados se limitam aos grupos de NIA 200 até 800. Os resultados são apresentados usando-se cada uma das normas de auditoria pertencentes aos grupos definidos pela IAASB (ver Quadro 3). Para cada grupo de normas uma breve explicação da convergência das normas de auditoria brasileiras é apresentada, resumindo os resultados quantitativos (porcentuais) em quadros; assim, os Quadros 4 até 9 contêm esse grau de convergência das normas brasileiras em relação às Internacionais. O grau de convergência é obtido pelo número de conceitos e/ou parágrafos das normas internacionais contemplados pelas brasileiras. Quando uma norma está completamente harmonizada diz-se que há 100% de convergência; caso contrário, se não existe nenhuma relação, esse valor é 0%.

6.1 NIA 200 – 299: Princípios gerais e responsabilidade

No Brasil, os princípios gerais de auditoria das Resoluções CFC têm alguma similaridade com a NIA 200, exceto pelos princípios de Integridade, Objetividade e Confidencialidade. Além disso, a NBC-P-1, aprovada pela Resolução CFC 821/97, indica alguns elementos relacionados com esse tema, mas eles são expressos por um título indireto (“honorários”), o qual diverge completamente do seu objetivo principal: condições de contratação gerais (objetivos, responsabilidades da administração, alcance da auditoria etc.) e não somente condições econômicas. Também, em conformidade com as NIA, mas de maneira muito sucinta, as resoluções brasileiras dizem que a carta-proposta deve conter a descrição dos serviços a serem realizados, bem como os prazos de sua execução, e relatórios a serem emitidos na execução da auditoria. No entanto, o CFC nada diz em relação a outros elementos que esse tipo de carta deve conter, como: objetivos e alcance da auditoria, responsabilidade da administração, acesso irrestrito a qualquer documentação, e referência ao fato de que há um risco de que alguma distorção relevante possa não ser descoberta.

Por outro lado, nas suas Resoluções, o CFC define objetivos iguais para as políticas de controle de qualidade a serem adotadas, seja por firmas ou por auditores autônomos, ao contrário da NIA 220, que reconhece objetivos diferentes para firmas e para auditores autônomos. Esses objetivos, embora sejam similares, não podem ser iguais, considerando-se os diversos níveis de complexidade de cada entidade (firma ou auditor autônomo). No entanto, as normas brasileiras têm alta convergência com esta NIA (82,5%), e total convergência em relação à NIA 230 - Documentação.

O Quadro 4 resume o grau de convergência das normas brasileiras em relação às NIA do grupo 200 até 299.

Quadro 4: Resumo do grau de harmonização das resoluções CFC com as NIA 200 – 299

NIA 200 – 299: PRINCÍPIOS GERAIS E RESPONSABILIDADE	GRAU DE CONVERGÊNCIA
NIA 200 – Objetivos e princípios que governam uma auditoria das demonstrações contábeis	37,5 %
NIA 210 – Condições das Contratações de Auditoria	5,2 %
NIA 220 – Controle de qualidade para o trabalho de auditoria	82,3%
NIA 230 – Documentação	100%
NIA 240 – Responsabilidade do auditor de considerar a fraude e o erro numa auditoria das demonstrações contábeis	43,2 %
NIA 250 – Considerações de leis e regulamentos numa auditoria das demonstrações contábeis	7,5 %
NIA 260 – Comunicações de assuntos de auditoria aos responsáveis pela governança corporativa	0 %

Fonte: Dados da pesquisa.

A Resolução 836/99 NBC-T-11-IT-03 dedica toda a sua interpretação técnica ao tema da fraude e erro, assim como a NIA 240. No entanto, faltam alguns tópicos constantes da NIA, como: a responsabilidade pela fraude e erro e a comunicação desses fatos aos responsáveis pela governança corporativa da entidade. Além disso, faltam alguns tópicos que guiem o auditor quanto aos procedimentos que deve adotar para identificar e avaliar o risco devido à fraude.

Já em relação à NIA 250, as normas brasileiras nada regulamentam (menos de 8% de convergência), com exceção da Resolução 1035/05 – Planejamento de Auditoria, a qual se assemelha aos itens 4 e 15 da NIA 250, ao definir que o auditor deve ter um adequado nível de conhecimento sobre as atividades e a legislação aplicável à entidade auditada, e assim poder estabelecer que atos constituem descumprimento de leis ou regulamentos. Também nenhuma convergência existe em relação à NIA 260 – Comunicações de Assuntos de Auditoria ao Conselho de Administração (Governança Corporativa), provavelmente porque é um tópico relativamente recente; entrou em vigor em 15 de dezembro de 2004.

6.2 NIA 300 – 499: Avaliação do risco e resposta aos riscos avaliados

A NIA 300 – Planejamento de Auditoria das Demonstrações Contábeis, está dividida em duas etapas: o plano global de auditoria e o programa de auditoria. A NIA 300 define cada etapa e as características, alcance e objetivos que o auditor deve estabelecer para reduzir os riscos de auditoria a um nível aceitável. No Brasil, a NBC-T-11.4 – Planejamento de Auditoria, tem alta relação com esta NIA (mais de 93%), mas não estabelece diferenças entre o plano global de auditoria e o programa de auditoria; assim, o CFC assume essas duas etapas como sinônimas do planejamento de auditoria, gerando uma “mistura” desses conceitos. Igualmente, as normas brasileiras não indicam como devem ser realizadas a revisão, supervisão e direção de uma auditoria em empresas pequenas e de médio porte.

Também as resoluções e pronunciamentos emitidos pelo CFC têm convergido em alto grau com as normas internacionais no tocante às NIA 315 e 320: 66,6% e 94,1%, respectivamente. Mas em relação à NIA 330 - Procedimentos do Auditor em Resposta aos Riscos Avaliados, especificamente no que se refere aos riscos de distorção relevante em nível de asseveração⁹, as normas de auditoria do Brasil não mencionam os procedimentos que o auditor deve seguir quando se apresenta um possível risco de distorção relevante nas demonstrações contábeis. Conseqüentemente, quando se apresenta essa situação, o auditor não tem nenhum parâmetro que o guie no procedimento adequado. Da mesma forma, por não existir um consenso, tornam-se possíveis diversas interpretações na análise dos papéis de trabalho, em especial quando são utilizados por um auditor diferente daquele que realizou a auditoria. Todas estas idéias estão resumidas no Quadro 5.

Quadro 5: Resumo do grau de harmonização das resoluções CFC com as NIA 300 – 499

NIA 300 – 499: AVALIAÇÃO DO RISCO E RESPOSTA AOS RISCOS AVALIADOS	GRAU DE CONVERGÊNCIA
NIA 300 – Planejamento de auditoria das demonstrações contábeis	93,1 %
NIA 315 – Entendimento da entidade e seu entorno e avaliação dos riscos de distorção relevante	66,6 %
NIA 320 – Conceito de relevância da auditoria	94,1 %
NIA 330 – Procedimentos de auditoria em resposta aos riscos avaliados	10,95 %
NIA 402 – Considerações de auditoria relativas a entidades que utilizam organizações de serviços	0%

Fonte: Dados da pesquisa.

6.3 NIA 500 – 599: Evidência em auditoria

Este grupo de NIA apresenta o maior grau de convergência das normas brasileiras com as Internacionais. Assim, as Resoluções do CFC convergem com 4 das 12 NIA que compõem este grupo; são elas: NIA 540 – Auditoria de estimativas contábeis; NIA 550 – Partes relacionadas; NIA 560 – Eventos subsequentes; e NIA 580 – Representações ou manifestações da administração.

Por outro lado, nenhuma resolução do Brasil define os conceitos expressos pela NIA 505 – Confirmação Externa com Terceiros, e pela NIA 520 – Procedimentos Analíticos. As duas são de alta relevância, já que a evidência em auditoria da NIA 505 é a mais confiável por ser externa à entidade, ajudando a reduzir a nível aceitável o risco das asseverações relacionadas. Igualmente, a NIA 520 ajuda o auditor a definir os procedimentos que devem ser aplicados nos estágios de planejamento e revisão global de auditoria, possibilitando ao auditor identificar as áreas de risco da entidade e a época de aplicação e extensão de outros procedimentos de auditoria.

Finalmente, as normas brasileiras têm convergido parcialmente com as internacionais em relação aos tópicos das NIA 500, 510, 530, 570. Em relação à NIA 510 - Trabalhos Iniciais – Balanços de Abertura, faltam os procedimentos de auditoria que o auditor deve seguir quando se utilizam os papéis de trabalho de outro auditor. Já a Resolução CFC 1035/05 está relacionada com a NIA 570 – Continuidade Operacional; no entanto, não abrange todos os tópicos da NIA 570; por exemplo, qual é a responsabilidade do auditor na análise da continuidade operacional? Ou quais procedimentos o auditor pode utilizar para obter a certeza dessa continuidade? Em relação à NIA 530 – Amostragem na Auditoria e Outros Procedimentos em Provas

Seletivas, falta definir vários termos de importância relacionados à natureza estatística da auditoria. Essa omissão produz dúvidas na escolha dos itens que estarão sujeitos a provas com o fim de reunir evidência suficiente e apropriada, e pode aumentar o risco de distorção relevante devido ao fato de se partir de evidência inapropriada.

O Quadro 6 apresenta, para o grupo de NIA 500 – 599, o grau percentual de convergência das normas de auditoria do Brasil com as internacionais, segundo a metodologia apresentada na seção 3.

Quadro 6: Resumo do grau de harmonização das resoluções CFC com as NIA 500 – 599

NIA 500 – 599: EVIDÊNCIA EM AUDITORIA	GRAU DE CONVERGÊNCIA
NIA 500 (Revisada) – Evidência em auditoria	68,4%
NIA 501 – Evidência em auditoria – considerações adicionais para contas específicas	0 %
NIA 505 – Confirmações externas	0 %
NIA 510 – Trabalhos iniciais e balanços de abertura	71,4 %
NIA 520 – Procedimentos analíticos	0 %
NIA 530 – Amostragem na auditoria e outros procedimentos em provas seletivas	76,7 %
NIA 540 – Auditoria de estimativas contábeis	100 %
NIA 545 – Auditoria de mensuração e evidenciação do valor justo	0 %
NIA 550 – Partes relacionadas	100 %
NIA 560 – Eventos subsequentes	100 %
NIA 570 – Continuidade Operacional	48,7 %
NIA 580 – Representações ou manifestações da administração	100 %

Fonte: Dados da pesquisa.

6.4 NIA 600 – 699: Utilização do trabalho de outros profissionais

O uso do trabalho de outro auditor é tratado na NIA 600. As resoluções do Brasil, embora reconheçam a necessidade, em casos específicos, do trabalho de outro auditor (Resolução 1035/05, que aprova a NBC-T-11.4 – Planejamento de Auditoria, no item 11.4.3.20), não têm similaridade com o expresso pela NIA 600 (ver Quadro 7). Assim, não se definem termos de importância nesses casos, como: “auditor principal”¹⁰ ou “outro auditor”¹¹; além disso, não se mencionam tópicos como: procedimentos específicos do auditor principal, divisão de responsabilidades entre esses tipos de auditores, entre outros.

Por outro lado, as resoluções CFC reconhecem a interferência da auditoria interna no trabalho e planejamento do auditor externo, mas sem relação com o expresso pela NIA 610 – Considerações do Trabalho da Auditoria Interna. Por exemplo, essas resoluções nada dizem do alcance e objetivos da auditoria interna, do relacionamento entre o auditor interno e externo, e dos testes dos trabalhos da auditoria interna. Já segundo a NIA 610, o efeito desse tipo de auditoria interna deve ser completamente avaliado na auditoria externa, especialmente na etapa do planejamento. Ao contrário do que ocorre em relação à NIA 610, a resolução brasileira do CFC nº 1023, de 15 de abril de 2005, que regulamenta a NBC-P-1.8 – Utilização de Trabalhos de Especialistas, converge totalmente com os conceitos da NIA 620 – Uso do Trabalho de um Especialista. O Quadro 7 resume essas idéias.

Quadro 7: Resumo do grau de harmonização das resoluções CFC com as NIA 600 - 699

NIA 600 – 699: UTILIZAÇÃO DO TRABALHO DE OUTROS	GRAU DE CONVERGÊNCIA
NIA 600 – Uso do trabalho de outro auditor	5,5 %
NIA 610 – Considerações do trabalho de auditoria interna	0%
NIA 620 – Uso do trabalho de um especialista	100 %

Fonte: Dados da pesquisa.

6.5 NIA 700 – 799: Parecer e conclusões de auditoria e NIA 800 – 899: Auditoria com fins específicos

A norma brasileira NBC-T-11 (item 11.3), junto com a interpretação técnica NBC-T-11-IT-05, está estreitamente relacionada com a NIA 700 nos diversos tipos de pareceres que o auditor pode emitir para expressar a sua opinião. Esse parecer pode ser: sem ressalva (*unqualified opinion* ou *clean opinion*); com ressalva (*qualified opinion*); uma abstenção de opinião (*disclaimer of opinion*); ou uma opinião adversa (*adverse opinion*). No entanto, em nenhum caso o CFC indica os procedimentos que o auditor deve seguir quando se apresentam limitações ao alcance do seu trabalho, ou desacordo com a administração sobre políticas contábeis aplicadas às demonstrações contábeis, segundo afirma a NIA 700.

Por outro lado, as resoluções CFC têm convergido com as Internacionais 710 e 800 em pequena medida, menos de 33%, e nada em relação à NIA 720. Os Quadros 8 e 9 resumem o grau de convergência das normas de auditoria brasileiras em relação ao grupo de NIA 700 e 800, respectivamente.

Quadro 8: Resumo do grau de harmonização das resoluções CFC com as NIA 700 - 799

NIA 700 – 799: PARECER E CONCLUSÕES DE AUDITORIA	GRAU DE CONVERGÊNCIA
NIA 700 – O parecer do auditor sobre as demonstrações contábeis	39,1 %
NIA 710 – Dados Comparativos	32,2 %
NIA 720 – Informação adicional em documentos que contêm demonstrações contábeis auditadas	0 %

Fonte: Dados da pesquisa.

Quadro 9: Resumo do grau de harmonização das resoluções CFC com as NIA 800 - 899

NIA 800 – 899: AUDITORIA COM FINS ESPECÍFICOS	GRAU DE CONVERGÊNCIA
NIA 800 – O parecer do auditor sobre compromissos de auditoria com fins específicos	24 %

Fonte: Dados da pesquisa.

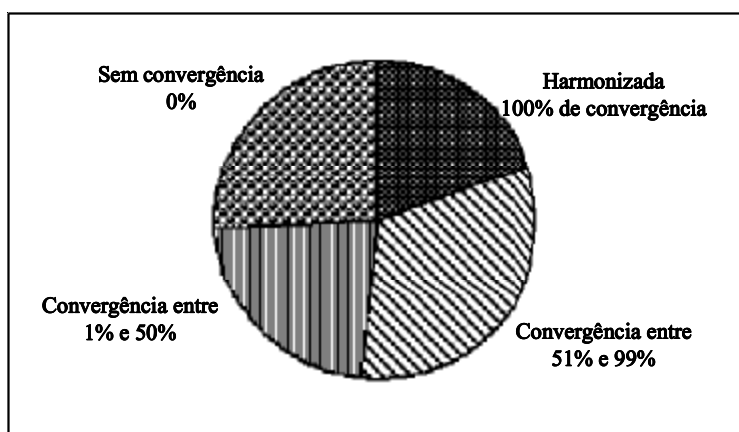
7 Conclusão

Neste trabalho foi realizado um estudo geral do estado atual de convergência em que se encontram as normas de auditoria no Brasil em relação às do IFAC. Inicialmente, foram identificados os principais órgãos reguladores brasileiros da atividade de auditoria. Também foram identificadas as principais normas de auditoria no Brasil e em nível Internacional. Concluiu-se que as principais normas de auditoria no Brasil são as aprovadas pelas Resoluções CFC, especificamente a Resolução CFC n.º. 820, que aprova a NBC-T-11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, e a Resolução CFC n.º. 821, que aprova a NBC-P-1 – Normas Profissionais do Auditor Independente. Já em nível internacional identificaram-se, principalmente, as Normas Internacionais de Auditoria (NIA) emitidas pelos órgãos IFAC – IAASB.

Além disso, neste trabalho foi realizada uma comparação entre as normas de auditoria no Brasil e as internacionais. Essa comparação, resumida nos Quadros 4 até 9, permite conhecer o estado atual das normas de auditoria no Brasil com relação à normatização da IFAC. Assim, observou-se que as resoluções do CFC somente têm completa convergência (igual a 100%) com 6 das 31 NIA analisadas; possuem convergência parcial (entre 1% e 50%) com 10; convergência parcial mais acentuada (entre 51% e 99%) com 7; e não têm relação (0% de convergência) com 8 das 31

NIA, o que representa 19.3%, 32.2%, 22.6%, e 25.8% do total (31 NIA), respectivamente (ver Figura 1). Assim, conclui-se que no Brasil ainda resta um “longo caminho a percorrer” em relação à convergência e harmonização das normas de auditoria e, portanto, é necessário um maior incentivo, esforço e trabalho de pesquisa que visem a uma plena harmonização.

Figura 1: Resumo do grau de convergência das normas de auditoria brasileiras com as Internacionais – IAASB



Fonte: Dados da pesquisa.

Notas

¹ Informação obtida da página da internet: <http://www.cfc.org.br> em 12/07/2006.

² Desde abril de 2002 substitui o International Auditing Practices Committee (IAPC).

³ Informação obtida da página da internet: <http://www.ifac.org> em 13/02/2006.

⁴ Informação obtida da página da internet: <http://www.ifac.org> em 18/06/2006.

⁵ Esses Standards e orientações técnicas da IFAC, assim como estudos, documentos de discussão, informações e notícias estão disponíveis, gratuitamente, em forma eletrônica, na sua página na internet: <http://www.ifac.org>. As orientações estão relacionadas com áreas-chave: auditoria, seguros, serviços relacionados e controle de qualidade, educação, ética, tecnologia da informação e contabilidade para o setor público.

⁶ Informação obtida da página da internet: <http://www.ifac.org>.

⁷ Não há uma tradução precisa já consagrada para esse termo no Brasil; o sentido é o de dar “segurança, garantia” quanto a ter sido analisado, revisado criticamente por terceiros; doravante, será usada a expressão em inglês.

⁸ A informação dessa subseção foi obtida da página da internet: <http://www.ifac.org/IAASB> em 25/04/2006.

⁹ Pode-se definir Distorção, segundo a IFAC (2005, p.139), como: “[...] equívoco nas informações financeiras que pode ser originário de erros e fraude [...]” (Tradução livre).

¹⁰ O auditor principal é [...] o auditor com responsabilidade pela emissão de parecer sobre as

demonstrações contábeis de uma entidade, quando essas demonstrações incluírem informações contábeis de um ou mais componentes auditados por outro auditor (IFAC, 2005, p. 556).

¹¹ O outro auditor é [...] um auditor, que não seja o principal, com responsabilidade pela emissão de parecer sobre as informações financeiras de um componente, incluídas nas demonstrações contábeis auditadas pelo auditor principal. Outros auditores incluem firmas afiliadas, quer usem o mesmo nome, quer não, e correspondentes, bem como auditores não relacionados (IFAC, 2005, p. 556).

Referências

ANTUNES, Jerônimo. Contribuição ao estudo da avaliação de risco e controles internos na auditoria de demonstrações contábeis no Brasil. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1998.

ARCHER, S.; DELVAILLE, P.; McLEAY, S. The measurement of harmonization and the comparability of financial statement items: within-country and between-country effects. *Accounting and Business Research*. v.25, n.98, p.67–80, 1995.

CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de. Harmonização contábil e de auditoria: Uma visão das economias emergentes. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, n. 118, p. 8-13, 1999.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Harmonização das normas de auditoria dos países integrantes do MERCOSUL. Brasília: CFC, 1995.

_____. Guia de orientação de revisão externa de qualidade e legislação aplicada. Brasília: CFC, 2002.

EMENYONU, E. N; GRAY, S. J. International accounting harmonization and the major developed stock market countries: an empirical study. *International Journal of Accounting*. v.31, n.3, p.269–79, 1996.

_____. European Community Accounting Harmonization: An Empirical Study of Measurement Practices in France, Germany and the United Kingdom. *Accounting and Business Research*. Winter, p. 49-58, 1992.

GIL, Antonio Carlos. Como elaborar projeto de pesquisa. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. Métodos e técnicas de pesquisa social. São Paulo: Atlas, 1994.

HINOJOSA, Amenábar Ana Maria. Harmonização contábil em cinco países da América do Sul. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação

em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2001.

IFAC – INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. Handbook of international auditing, assurance, and ethics pronouncements. New York: [s.n.], 2005.

IBRACON – INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. Princípios contábeis – normas e procedimentos de auditoria. São Paulo: Atlas, 1998.

LEMES, Sirlei. Harmonização das normas contábeis brasileiras com as internacionais do IASC: um estudo comparativo aplicado. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2000.

NASI, Antonio Carlos. A globalização das normas contábeis e de auditoria. *Boletim do IBRACON*. São Paulo, n.287, p. 8-10, 2002.

_____. Globalização dos mercados e sua influência nas normas de auditoria. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, v.25, n.102, p. 42-51, 1996.

SANTOS, Dilson Gabriel dos. Globalização e competitividade. Uberlândia: TELECO n.152, 1997.

TAS, L. G. van der. Measuring Harmonization of Financial Reporting Practice. *Accounting and Business Research*. Spring, p. 157-169, 1988.

WEFFORT, Elionor Farah Jreige. O Brasil e a harmonização contábil internacional: influências dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2003.

Artigo recebido em: Maio de 2007 e

Artigo aprovado para publicação em: Julho de 2007.

Endereço dos autores

Belky Esperanza Gutiérrez Castañeda

belkybw@gmail.com

Av.Prof.Luciano Gualberto, 908, FEA 3, sala 10, Laboratório de Contabilidade Internacional, Butantã
São Paulo, SP - Brasil
05508-900

Luiz Nelson Guedes de Carvalho

lnelson@usp.br

Av.Prof.Luciano Gualberto, 908, FEA 3, sala 10, Laboratório de Contabilidade Internacional, Butantã
São Paulo, SP - Brasil
05508-900

Nahor Plácido Lisboa

nahor@uol.com.br

Av.Prof.Luciano Gualberto, 908, FEA 3, sala 10, Laboratório de Contabilidade Internacional, Butantã
São Paulo, SP - Brasil
05508-900