

UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE - UFCG
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

CÉDRIGO DA ROCHA LOBO

**CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE E
AUDITORIA INDEPENDENTE: Uma análise das principais mudanças
operacionais percebidas por um auditor independentes do estado da Paraíba.**

SOUSA – PB

ABRIL/2013

CÉDRIGO DA ROCHA LOBO

**CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE E
AUDITORIA INDEPENDENTE: Uma análise das principais mudanças
operacionais percebidas por um auditor independente do estado da Paraíba.**

Monografia apresentada a Universidade Federal de Campina Grande – UFCG, como requisito para elaboração da monografia de conclusão de curso.

Orientador: Prof. Msc. Fabiano Ferreira Batista

SOUSA – PB

ABRIL/2013

DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE

Por este termo, eu abaixo assinado, assumo a total responsabilidade de autoria de conteúdo do referido trabalho intitulado **CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE E AUDITORIA INDEPENDENTE: Uma análise das principais mudanças operacionais percebidas por um auditor independente do estado da Paraíba**, trabalho este que foi pré-requisito de conclusão do curso em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Campina Grande. Portanto, ficam a instituição, o orientador e os demais membros da banca examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, pela veracidade e originalidade desta obra.

Sousa (PB), Abril de 2013.

Cédriço da Rocha Lobo

Orientando

SOUSA-PB

ABRIL DE 2013.

TERMO DE APROVAÇÃO

CÉDRIGO DA ROCHA LOBO

CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE E AUDITORIA INDEPENDENTE: Uma análise das principais mudanças operacionais percebidas pelos auditores independentes do estado da Paraíba

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Campina Grande, obtendo a nota (média) de _____, atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo mencionados.

Banca examinadora:

Prof. Msc. Fabiano Ferreira Batista
Professor Orientador

Prof.
UFCG

Prof.
UFCG

SOUSA-PB

ABRIL DE 2013

Dedico este trabalho à maior e melhor pessoa que conheço: Deus!

Por isso e ainda por tudo que ele venha a me proporcionar, no seu plano de vida traçado para mim, sempre o levarei comigo e repetindo. MEU DEUS É FIEL!

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, por ter me concedido a oportunidade de ingresso na faculdade, pela saúde que tenho e pela coragem e força necessária para realizar meus objetivos.

Aos meus pais Cesar e Gorete, e a minha irmã Lorena, que mesmos pela dificuldade nunca deixaram de acreditar em meu sucesso e prosperidade.

As minhas avós, Dolores e Maria Gadelha, que mesmo na distância, foram minha fonte de inspiração e coragem para realizar esse feito.

A minha amada namorada Ivanessa, que foi paciente, durante a duração de todo meu curso, sempre me apoiando e ajudando nos momentos mais complicados, sempre acreditando em meu potencial, e me incentivando a continuar a lutar por meus objetivos.

A todos meus amigos e colegas de curso em especial: Carlos Victor (Dadá), José Roberto (Beto), Francisco Daênio, Willian Magalhães (Will), Eustakio Sá, que sempre estiveram ao meu lado no decorrer da minha vida acadêmica.

As minhas Tias Simone e Sédima, que mesmo distantes, me apoiam e incentivam a continuar buscando conhecimento.

E, especialmente, ao meu querido orientador Professor Mestre Fabiano Ferreira Batista pela sua dedicação ao me observar durante as pesquisas, pela capacidade em oferecer esclarecimentos e resolver minhas dúvidas e também pela confiança em aceitar o desafio de me orientar.

“Deus me ama. Eu não estou só. Deus cuida de mim, quando fala pela sua voz e me diz: CORAGEM!”

Pe. Fábio de Melo

RESUMO

A discussão entre essência e a forma traz a tona deliberações sobre como os auditores independentes podem adaptar-se ao novo ambiente da contabilidade, com isso o questionamento de quais foram às mudanças mais significativas que os auditores perceberam após a convergência às normas internacionais de contabilidade e conseqüentemente a migração de uma contabilidade baseado em regras para uma contabilidade baseada em princípios. Dessa forma, este trabalho teve como objetivo identificar quais as mudanças operacionais na realização dos trabalhos de auditoria, no período pós-convergência, na percepção de um auditor independente do estado da Paraíba. Foi verificado que dentre as principais dificuldades percebidas, estão o custo de implementação das novas praticas de controle, o tempo demandado por cada serviço, aumentou o nível de complexidade dos serviços de auditoria em face do subjetivismo resultante de uma contabilidade baseada em princípios, acarretando um aumento significativo dos preços. Ao mesmo tempo observa-se expansão do mercado de trabalho com abertura para novos profissionais. Quanto à interpretação dos princípios na preparação das demonstrações contábeis não se descarta a hipótese de que o julgamento exercido pelo profissional não seja neutro, sendo apontado como umas das conseqüências das normas internacionais, representando assim uma linha tênue entre os sistemas contábeis baseado em princípios e aquele baseado em regras, praticado anteriormente.

Palavra-chave: Convergência; Auditoria Independente. Princípios.

ABSTRACT

The discussion between essence and form brings up deliberations about how independent auditors can adapt to the new environment of accounting, thus the questioning of what were the most significant changes that auditors realized after convergence with international accounting standards and consequently migrating an accounting-based rules for a principles-based accounting. Thus, this study aimed to identify operational changes in the work of audit, post-convergence in the perception of an auditor independent of the state of Paraíba. It was found that among the main difficulties are the cost of implementing new practices of control, the time required by each service, increased the level of complexity of audit services in the face of subjectivism resulting from a principles-based accounting, causing a significant price increase. At the same time it is observed expansion of labor market opening for new professionals. The interpretation of the principles in the preparation of the financial statements do not rule out the hypothesis that the judgment exercised by the professional is not neutral, being touted as one of the consequences of international standards, thus representing a fine line between systems based on accounting principles and that based on rules previously applied.

Keyword: Convergence. Independent Audit. Principles.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas.

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants.

APIMEC – Associação dos Analistas e profissionais de investimento do mercado de Capitais.

BACEN – Banco central.

BOVESPA – Bolsa de Valores do Estado de São Paulo.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade.

CMN – Conselho Monetário Nacional.

CNAI – Conselho Nacional de Auditores Independentes.

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

CRC – Conselho Regional de Contabilidade.

CVM – Comissão de Valores Mobiliários.

FASB – Financial Accounting Standards Board.

FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras.

IASB – International Accounting Standards Board.

IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores.

IFAC - International Federation of Accountants.

IFRS – International Financial Reporting Standards.

ISAs – International Standards on Auditing.

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade.

NBC TA'S – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica de Auditoria.

NCT – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica.

SEC – Securities and Exchange Commission.

SUSEP – Superintendência de Seguros Privados.

US GAAP – Generally Accepted Accounting Principles in the United States.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 Evolução da Auditoria	30
Quadro 2 Nivel do Risco de Auditoria.....	44

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	Contextualização do Tema e Problemática.....	13
1.2	Objetivos	18
1.2.1	<i>Objetivo Geral</i>	18
1.2.2	<i>Objetivos Específicos</i>	18
1.3	Procedimentos Metodológicos	19
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	21
2.1	A Contabilidade, sua Origem e Evolução.....	21
2.2	Os Objetivos das Informações Geradas pela Contabilidade.....	23
2.3	A Contabilidade e a necessidade de harmonização	24
2.3.1	<i>Normas baseadas em princípios versus Normas baseadas em Regras</i>	26
2.4	Auditoria Independente.....	29
2.4.1	<i>Evolução Histórica</i>	29
2.4.2	<i>Evolução da Legislação Contábil no Brasil</i>	32
2.4.3	<i>A Auditoria Independente e seus benefícios</i>	33
2.5	O Controle de Qualidade da Auditoria Independente.....	35
2.5.1	<i>A Relevância da Auditoria Independente</i>	35
2.5.2	<i>Comitê de Auditoria Independente</i>	37
2.5.3	<i>O Controle Externo de Qualidade de Auditoria Independente</i>	38
2.6	Análise dos Efeitos da Adoção das IFRS na Auditoria.....	39
2.7	Julgamento Profissional, Procedimentos e Escopo da Auditoria	40
2.8	As Características Qualitativas da Informação Contábil Servindo como Parâmetro para Decisão Contábil	41
3	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE RESULTADOS	43
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	47
	REFERÊNCIAS	49
	ANEXOS	52

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização do Tema e Problemática

O desenvolvimento econômico dos países reflete no nível de atuação da contabilidade, principalmente quanto ao fato desta ser uma ciência social e, portanto, sofre mutações visando adequar-se a conjuntura econômica e financeira de cada país.

Tais usuários investem seu patrimônio baseado em relatórios econômico-financeiros das empresas, obtida pela análise dos demonstrativos contábeis. Dai surge a necessidade de essas informações estarem condizentes com a real situação da empresa, e conseqüentemente em acordo com as normas emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) normas de alto padrão de qualidade, escolhidas para serem as normas internacionalmente aceitas e, dessa forma garantir a comparabilidade das informações contábeis em nível internacional.

A contabilidade passa então a ser visualizada dentro de um cunho diferenciado, no entanto, é válido salientar que a evolução da contabilidade no mundo, foi se dando segundo a realidade de cada país e fatores como cultura, conservadorismo, desenvolvimento do mercado de capitais, estrutura legal, influência do governo, atuação da profissão contábil, vão moldando a busca pelas informações que podem ser oferecidas pela contabilidade (FLOWER, 2002; WEFFORT, 2005; ERNST & YOUNG; FIPECAFI, 2009;).

O sistema legal e interferências governamentais influenciam nessas diferenças ao passo que reduz a flexibilidade e pode inibir o desenvolvimento da teoria contábil uma vez que o arcabouço-teórico que embasa a constituição dos postulados e princípios e, conseqüentemente, a prática contábil, constitui a base para que estas sejam realizadas de forma coerente com as reais necessidades dos usuários (ERNST & YOUNG; FIPECAFI, 2009).

Dessa forma, a contabilidade apresenta diferenças entre países que acabam por atingir diretamente as empresas multinacionais que se deparam com uma série de divergências no *financial reporting* e enfrentam dificuldades diante da necessidade de elaborar demonstrações em conformidade com as normas ou princípios de cada país em que opera, assim como os investidores que precisam atentar-se às diferenças existentes.

Neste contexto observa-se a importância da auditoria, como ferramenta de controle e verificação das demonstrações contábeis, evidenciando seus níveis de conformidade com os princípios e normas da contabilidade.

Isso porque a Auditoria é o meio de obter informações e confirmações sobre a veracidade das demonstrações apresentadas pela entidade e obter informações e realizar controle sobre áreas essenciais e de evitar situações que proporcionem fraudes e outros atos considerados ilegais.

Assim, percebe-se a necessidade de estudos mais aprofundados dos impactos que a convergência causou nos trabalhos dos Auditores, que possa servir de controle para assim realizar a verificação das demonstrações contábeis, de forma que fique evidenciados a realização da harmonização as normas e princípios da contabilidade.

Nota-se a presença de vários estudos sobre o *financial reporting* de cada país fundamentados por essa necessidade de convergência às normas emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) cujo propósito é de unir e adaptar à realidade mundial todos os procedimentos e práticas contábeis adotados no processo de escrituração e publicação de demonstrativos contábeis condizentes com a real situação da empresa e que influenciem na tomada de decisão dos usuários.

Com a criação de um conjunto uniforme de normas internacionais, espera-se um aumento da confiabilidade das informações contábeis, pois embora os efeitos das consequências econômicas não possam ser facilmente perceptíveis, mas em relação às demonstrações contábeis os índices financeiros podem ser significativos, o que faz despertar uma questão para as empresas multinacionais, contadores e investidores no sentido de saber quais são as consequências das diferenças entre as normas internacionais e as normas de cada país, alguns baseados até mesmo em princípios, haja vista que é importante para os usuários das informações conhecerem esses efeitos porque (BAO, LEE e ROMEO, 2010).

Nesse contexto, reforça-se a necessidade de realização de estudos, direcionados aos impactos proporcionados pela convergência às Normas Internacionais de Contabilidade, que propiciem, aos usuários e aos preparadores das informações contábeis, a compreensão dos mesmos e como minimizá-los.

Antunes, Antunes e Penteado (2007) entendem que, quanto maior a transparência, clareza e compreensibilidade das informações financeiras das empresas, qualidades primordiais às boas práticas de governança corporativa, menor será o risco percebido por um investidor à

sua aplicação de recursos e menor será o retorno exigido para o seu investimento, em benefício da redução do custo de capital das empresas.

Desse modo, a adoção das normas internacionais traz grandes mudanças, tanto para os usuários quanto para os preparadores das informações contábeis, além de exigir dos contadores e dos auditores maiores responsabilidades no que diz respeito ao julgamento profissional, uma vez que estas normas são pautadas em princípios e, sobretudo na essência das transações.

As normas internacionais são baseadas em princípios, ou seja, tem-se a definição de uma base conceitual para, posteriormente, proporcionar orientações explicando os seus objetivos não se procurando contemplar todas as situações e em caso de dúvidas recorre-se a interpretação dos princípios, ou seja, está implícita a necessidade de julgamento por parte dos preparadores das demonstrações bem dos auditores, diante da necessidade de interpretação dos princípios para aplicação nas situações cotidianas.

Nesse sentido, a auditoria contábil é de grande relevância para as organizações e para os usuários da informação, visto que as suas ações contribuem para a redução da ineficiência, improbidade e aumento da confiabilidade das informações, tanto nos aspectos patrimonial, como técnico, financeiro, econômico, social e fiscal, mas não se descarta o aumento da responsabilidade uma vez que esta poderá incorrer em erro de julgamento face às diferentes interpretações que são possíveis diante de normas baseadas em princípios.

Em 2010 o Brasil passou a adotar as normas internacionais de auditoria independente ao todo são 37 novas regras (intituladas NBC TA'S) que chefiam os trabalhos de Auditoria Independente e seus exames de demonstrações contábeis, cujo objetivo é a emissão de opinião formal sobre as mesmas, além desses o Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (IBRACON) emitiu outras normas que se referenciam aos trabalhos correlatos de auditoria independente, como, por exemplo, os de revisão e os de "procedimentos previamente acordados", todas essas normas aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Todas essas alterações trazem um avanço significativo na adequação às Normas Internacionais de Auditoria independente (*International Standards on Auditing ISAs*), elaboradas pelo *International Federation of Accountants* (IFAC), além de maior qualidade na divulgação das informações pelos Auditores Independentes.

Valendo-se de um novo momento econômico, a contabilidade transformou-se e passa a realizar uma análise empresarial com conjunto de relatórios de ampla extensão para a

comunicação do desempenho da empresa e o mecanismo de governança aos seus investidores.

De acordo com Palepu et al, (2004, p.iii):

“Com o objetivo de verificar se as demonstrações contábeis da empresas foram elaboradas em conformidade com as normas contábeis estabelecidas pelos órgãos reguladores e se representam, em todos os seus aspectos relevantes, a realidade econômica da firma, e exigido que elas sejam auditadas por Auditores Independentes.”

No Brasil, a lei nº 6.404 (conhecida como Lei das Sociedades por Ações), alterada pela Lei nº 11.638/07, estabelece que as companhias abertas e as sociedades de grande porte devem ter suas demonstrações auditadas por auditor independente registrado na Comissão de Valores Mobiliários (CVM), e a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 953/03 e Instrução CVM nº 308/99 estabelecem que os Auditores Independentes devem emitir opinião sobre adequação da empresa de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, em um determinado período, comparando-as com o período imediatamente anterior. Os modelos de pareceres de auditoria, o Brasil, seguem padrões estabelecidos pela Norma e procedimento de Auditoria nº 01 do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) e pela resolução do CFC nº 953/03. Segundo NIYAMA: SILVA (2008, p.17):

Que a padronização não tem por finalidade reduzir ou eliminar o risco do mercado de capitais, mas pode reduzir ou eliminar a incerteza: aquela é inerente à economia, esta decorre da falta de informações suficiente para analisar uma empresa.

Assim a responsabilidade pela elaboração e manutenção dos controles internos adequados à elaboração das demonstrações contábeis, naturalmente, sem erros relevantes ou fraudes, de acordo com as normas e práticas contábeis adotadas no Brasil, é da administração da empresa auditada. Riahi-Belkaoui (200, p.10) afirma que “Normas contábeis restringem as ações dos gestores, contribuindo para o aumento da confiabilidade dos agentes externos sobre os números contábeis reportados”.

O relatório de auditoria é um documento público e de grande responsabilidade para o auditor, pois a inadequada emissão deste documento incorre em sanções previstas, quanto à responsabilidade técnico-profissional, civil e criminal com relação à adequabilidade das informações contidas nas demonstrações contábeis. Cabe ressaltar que, a responsabilidade do auditor é descrita em seus relatórios como a de expressar, apenas, uma opinião sobre as demonstrações contábeis que estão sendo auditadas de acordo com as normas de auditoria aplicáveis.

Os benefícios econômicos das informações contábeis aumentam quando são auditadas, pois se acredita que, após passarem por esse processo fiquem menos sujeitas a distorções do que aquelas que não foram examinadas pelos auditores. Consequentemente espera-se que as demonstrações contábeis auditadas apresentem melhor conteúdo informacional, e que possam ser compreendidas com mais clareza, também, identificação de oportunidades e riscos de negócios e diminuição de ações discricionárias dos administradores, o que levaria a redução de opiniões negativas entre investidores.

Espera-se que as ações dos auditores adicionem valores as informações, e que permaneçam independentes a interesses individuais, melhorando a evidenciação contábil para os investidores e demais usuários.

Para Healy e Palepu (2003, p.15-16):

As empresas de auditoria reagem no ambiente empresarial de varias maneiras, pois fazem *lobby* em favor da aprovação ou não de determinadas normas contábeis e de auditoria e desenvolvem procedimentos de trabalho que visam a minimizar os riscos de suas atividades. Esses fatos reduzem os custos da auditoria e fornecem melhores parâmetros nos casos de litígios. Porém, seu vínculo com a empresa auditada torna-se mais estreito e se distanciam do papel de julgador das informações contábeis divulgadas.

Alterações como essa incluem uma significativa mudança estrutural no relatório do auditor no sentido de permitir uma leitura mais fácil por parte do usuário, Em meio a esse contexto bastante discutido, o projeto tem como base uma pesquisa voltada ao estudo dos procedimentos de auditoria no estado da Paraíba, sendo realizada aplicação de entrevista com um auditor em atividade.

Diante do exposto, e considerando que a adoção das normas internacionais de contabilidade aumenta a complexidade das atividades desempenhadas pelas empresas de auditoria, surge o seguinte questionamento: Quais foram as principais mudanças

operacionais percebidas pelos os auditores Independentes do estado da Paraíba para adequação as normas internacionais de contabilidade?

Nesse sentido far-se-á uma reflexão sobre quais os efeitos da adoção dos princípios como linha central para a normatização contábil ao passo que este objetiva nortear o contador e o auditor em seu julgamento profissional sobre a melhor forma de reconhecer, classificar, mensurar e divulgar cada evento, tendo por propósito informações contábeis que reflitam o mais apropriadamente possível a essência econômica da operação.

O propósito é identificar elementos que possam servir de referência para uma maior reflexão sobre o tema no âmbito interno, tendo em vista o avanço, no Brasil, do processo de convergência às normas emitidas pelo IASB, não pretendendo esgotar o tema e nem oferecer soluções objetivas para essa questão, mas levantar argumentos positivos e negativos a respeito do assunto.

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

O trabalho apresenta como objetivo geral, identificar quais são as principais mudanças operacionais percebidas pelos auditores independentes do estado da Paraíba para adequação as normas internacionais de contabilidade.

1.2.2 Objetivos Específicos

Descrever as dificuldades encontradas pelos auditores na adequação as normas internacionais.

Demonstrar o impacto das mudanças no trabalho de auditoria.

Descrever a atuação dos Auditores Independentes da Paraíba, após as mudanças.

1.3 Procedimentos Metodológicos

Para o alcance desse objetivo, a pesquisa se sustenta, essencialmente, em um processo de revisão de literatura, procurando se basear nas reflexões teóricas de pesquisadores e de autoridades de regulação para identificar aspectos que possam ser destacados como benefícios, custos, oportunidades e riscos do processo de convergência do modelo contábil brasileiro para um padrão reconhecidamente mais baseado em princípios do que em regras no processo de auditoria.

Obedecendo aos diversos procedimentos metodológicos que propiciaram atender aos seus objetivos, sempre respeitando as regras de pesquisa e evidenciação de resultados. Demo (1985, p. 19) definiu metodologia da seguinte forma:

Metodologia é uma preocupação instrumental. Trata das formas de fazer ciência. Cuida dos procedimentos, das ferramentas, dos caminhos. A finalidade da ciência é tratar da realidade teórica e prática. Para atingirmos tal finalidade, colocam-se vários caminhos. Disto trata a metodologia.

O trabalho foi realizado de acordo com as seguintes etapas. Sendo elas:

- Estudo do processo de convergência internacional e estudo teórico da legislação sobre o tema, dos Pronunciamentos CPC'S que tratam do assunto e de autores que atuam com enfoque nessa área;
- Questionamento elaborado seguindo os Pronunciamentos vigentes sobre o trabalho da Auditoria, dirigido aos profissionais em estudo, responsáveis pela realização dos trabalhos de Auditoria;
- Apuração dos resultados conforme coleta de dados.

A população para estudo foi conseguida mediante consulta ao Conselho Regional de Contabilidade (CRC), onde se conseguiu relação dos quatro profissionais atuantes na Paraíba, devido a indisponibilidades de alguns, a amostra foi reduzida a um único profissional, não sendo essa prejudicada pelo fato da classe atuante no estado, ser composta por uma população bem reduzida, sendo o profissional analisado importante e destacado membro deste grupo, e único membro aprovado em exame realizado pelo Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI).

A presente pesquisa foi realizada conforme elaboração e aplicação de questionário, direcionado a amostra mencionada, feita coleta dos dados necessários baseados em questionário aplicado, tal questionário foi elaborado com objetivo de atender a necessidade de informações necessárias para concluir e atender as questões do trabalho, posteriormente com o resultado da aplicação desse questionário, foi realizado a análise e interpretação dos dados, fazendo uma ligação com a teoria, finalizando com as conclusões sobre o tema, mostrando uma análise do que foi o objetivo da pesquisa, com o que foi conseguido.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A Contabilidade, sua Origem e Evolução.

A contabilidade é uma ciência social com vários campos de abrangência, e tendo como objetivo de estudo a informação gerada para seus diversos usuários, e seu objeto de estudo para geração de tais informações seja o patrimônio, e todos seus bens direitos e obrigações da entidade.

A contabilidade é a ciência social que tem por objetivo medir, para poder informar, os aspectos quantitativos e qualitativos do patrimônio de quaisquer entidades. Constitui instrumento para gestão e controle das entidades, além de representar um sustentáculo da democracia econômica, já que, por seu intermédio, a sociedade é informada sobre o resultado da aplicação dos recursos conferidos às entidades. (SZUSTER, 2008, p.17).

Os primeiros registros da contabilidade são tão antigos que se confundem com a história da humanidade e as diversas teorias sobre a evolução da civilização. Nota-se aí importância dela para a sociedade, importância esta que vem a propiciar estudos aprofundados sobre o impacto que ela causa no meio em que estamos inseridos, sendo ela contabilidade, a forma com que as pessoas encontraram para controlar mensurar e entender vários eventos a sua volta.

Com o passar dos anos, e surgimento do capitalismo, a contabilidade como nos conhecemos começa a atrair a atenção dos cientistas, assim podemos dizer que a contabilidade, evolui bastante pós-capitalismo, e não para de evoluir, e esse processo não para à medida que a sociedade evolui.

De acordo com Deitos (2008 p.79):

O desenvolvimento da Contabilidade sempre esteve articulado à evolução da própria humanidade e de seus avanços, tanto no concerne à organização social, quanto no campo do aperfeiçoamento das técnicas e do avanço científico e tecnológico.

Segundo Ludicibus (2006, p. 48), "... somente existe uma contabilidade, baseada em postulados, princípios normas e procedimentos racionalmente deduzidos e testados pelo desafio da praticabilidade". Sendo assim as sociedades adotaram políticas contábeis distintas para justificarem os mesmos fatos ou fenômenos dentro do mesmo contexto histórico, os valores que regem cada sociedade ajudam a explicar tal afastamento entre teoria e prática em algumas situações, isso tenta explicar a diferença que existia nas demonstrações de cada país.

A contabilidade é um produto de seu meio. Ela resultada das condições sócio-econômico-político-legais, bem como de suas limitações e influências, que variam no tempo. Seu campo de atuação é muito amplo, podendo abranger as pessoas físicas e as entidades de finalidades não lucrativas e entidades de direito público, como Estado, Município, União, Autarquia. (SZUSTER, 2008 P.20)

A informação contábil, como todo bem econômico, segundo Ludicibus e Marion (2006, p.63) tem um custo que deve ser sempre comparado com os benefícios esperados das informações. Em última análise, o benefício esperado de um sistema de informação é o valor presente dos lucros adicionais (ou dos fluxos de caixa) que não seriam obtidos caso aquele particular sistema de informação não tivesse sido adotado ou não estivesse disponível.

[...] Assim a contabilidade ultrapassou as fronteiras, deixando de ter sua utilidade limitada ao campo doméstico, para servir de instrumento de processo decisório em nível internacional, principalmente no atual cenário de globalização dos mercados. (NIYAMA, 2007, p.15)

Sendo assim a informação importante e indispensável instrumento de decisão para os usuários, com o atual cenário econômico, em que as informações devem ser prestadas tempo rápido, fidedignas, e tempestivas para que sua materialidade e importância não sejam prejudicadas para a tomada de decisões.

2.2 Os Objetivos das Informações Geradas pela Contabilidade

O papel da contabilidade dentro da organização é fundamental para a tomada de decisões, pois são através das demonstrações geradas pelos profissionais contábeis, que se obtêm informações necessárias para tomada de decisões no ambiente empresarial, assim a contabilidade tem como objetivo o controle do patrimônio das empresas, a apuração do resultado, e prestação de diversas e importantes informações para os usuários.

O objetivo científico da Contabilidade manifesta-se na correta apresentação do Patrimônio e na apresentação e análise das causas das suas mutações. Já sob a ótica pragmática, a aplicação da Contabilidade a uma Entidade particularizada, busca prover os usuários com informações sobre aspectos e natureza econômico, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas e outros meios". (CFC, 2006 p, 21).

A forma com que se divulga os demonstrativos contábeis, faz com que eles se transformem em importantes informações para o desenvolvimento da organização, uma vez que servirá para ajudar os usuários.

A Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuarias e Financeiras (2007, p.56) - FIPECAFI, ressaltam que esta deve permitir que o usuário possa: observar e avaliar o comportamento, comparar seus resultados com os de outros períodos ou entidades; avaliar seus objetivos a luz dos objetos estabelecidos; projetar seu futuro nos marcos políticos, sociais e econômicos em que se insere.

Relembra-se a questão que a contabilidade tem como principal objetivo atender a demanda das entidades quanto às informações precisas e fidedignas quanto às variações do patrimônio.

2.3 A Contabilidade e a necessidade de harmonização

A interação econômica entre empresas de todo o mundo parece ter impulsionado a preocupação em estudar a contabilidade em nível internacional, isso porque essa interação requer um posicionamento contábil considerando o fato de que cada país dispõe de sistemas econômicos e políticos distintos, assim como possuem seus valores e culturas individuais, fazendo com que cada nação atue em um grau de desenvolvimento diferente, passando por estágios econômicos distintos, e conseqüentemente atuem com práticas contábeis diferentes.

Nesse sentido Flower (2002) comenta que a necessidade de se estudar a contabilidade internacional surgiu em meio ao processo de globalização da economia, em que os mercados de capitais entraram em estágio de desenvolvimento e abriram as portas do mundo para alocação de recursos em compras, vendas, investimentos e financiamentos entre países estrangeiros.

Os organismos regulamentadores de contabilidade desempenham um papel fundamental no processo de convergência contábil, uma vez que são os órgãos responsáveis pela edição e normatização deste processo. A participação de cada país para a concretização do processo de convergência, como destaca Ludícibus et al. (2010, p. xxviii), é essencial a partir do momento que estes reconheçam a necessidade de interação com os demais países e a criação de normas específicas não atendem a realidade atual da contabilidade no intuito de “facilitar a comunicação, o entendimento, a análise, o uso enfim para qualquer finalidade”

Os relatórios financeiros produzidos e emitidos em cada país possuem certas particularidades quando do processo de escrituração e elaboração dos demonstrativos contábeis, tudo isso em virtude das diferenças culturais, do regime legislativo e das políticas de captação de recursos vivenciadas em cada região, da profissão contábil, da educação em contabilidade entre outros fatores apontados como causas das divergências internacionais.

O sistema legal e interferências governamentais influenciam nessas diferenças ao passo que reduz a flexibilidade e pode inibir o desenvolvimento da teoria contábil uma vez que o arcabouço-teórico que embasa a constituição dos postulados e princípios e, conseqüentemente, a prática contábil, constitui a base para que estas sejam realizadas de forma coerente com as reais necessidades dos usuários (ERNST & YOUNG; FIPECAFI, 2009).

O Brasil é um país que se enquadra dentro de um sistema legal *code-law*, ou seja, caracteriza-se como uma sociedade extremamente legalística, sendo requerido um elevado grau de detalhamento das normas a serem colocadas em prática e com uma legislação tributária que influencia sobremaneira a prática contábil.

Nesse sentido, as Normas Internacionais de Contabilidade (*International Financial Reporting Standards – IFRS*) emitidas pelo IASB são difundidas com o objetivo de permitir comparabilidade entre as demonstrações contábeis nos mais diversos países. Estas normas têm como principal característica não serem impostas aos países, mas sugeridas a estes. Hoje as normas internacionais de contabilidade estão aplicadas ou em fase de implantação em 140 países, inclusive no Brasil.

Bao, Lee e Romeo (2010) comentam que algumas das vantagens de preparação das demonstrações financeiras em conformidade com as IFRS podem incluir o seguinte: melhor comparabilidade, qualidade e transparência, bem como uma redução no trabalho de contabilidade. Os autores comentam sobre a redução de gastos com elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, nos EUA, após a liberação pela SEC da obrigatoriedade de empresas estrangeiras que adotam IFRS de conciliar para os US GAAP.

Desde 2004, o IASB e o *Financial Accounting Standards Board* (FASB) vêm discutindo, através de *Exposure Drafts*, pontos como objetivos, características qualitativas e usuários do *financial reporting*, a entidade que reporta e as conseqüentes exigências dos usuários atuais e potenciais quando da aplicação de sua estrutura conceitual no desenvolvimento desses demonstrativos, de forma a facilitar a comparabilidade, transparência e compreensão das informações.

No Brasil, a união de seis entidades (Abrasca, Apimec, Bovespa, CFC, Fipecafi e IBRACON) resultou na criação de um comitê para estudar medidas contábeis com o objetivo de adequar as normas brasileiras ao padrão internacional, sem esquecer as mudanças na Lei 6.404/76 incorporadas por meio da Lei nº. 11.638/07 e a Lei nº. 11.941/09, tornando-a mais aderente às práticas internacionais e reduzindo as divergências no *financial reporting* observadas até então.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), até o ano de 2013 emitiu 44 pronunciamentos, além de outro direcionado às Pequenas e Médias empresas, elaborados de acordo com as normas emitidas pelo IASB e o memorando de entendimento assinados pelo IASB, o CFC e o CPC, em janeiro de 2010 assegura-se que o CPC continuará a emitir as normas brasileiras de contabilidade com base nas normas emitidas pelo IASB.

Diante deste cenário Carvalho esclarece que:

Já superamos a fase de perguntar o porquê de se fazer a convergência contábil, e também a fase de propaganda e de pressupostos para realizá-la. Agora começamos a assistir ao nascimento das primeiras demonstrações nos moldes internacionais no Brasil” (CARVALHO, 2009).

Dessa forma, a convergência das normas contábeis brasileiras às normas internacionais é uma realidade e que as alterações na legislação societária bem como a criação do CPC foram importantes personagens neste processo. Mas ainda, existe a necessidade de adesão dos demais órgãos reguladores aos pronunciamentos emitidos para que, deste modo, exista uma harmonização de normas em nível nacional, ou seja, para que exista também um consenso nas práticas contábeis em nível interno.

2.3.1 Normas baseadas em princípios versus Normas baseadas em Regras

Como a convergência às normas internacionais de contabilidade vem sendo uma realidade no contexto brasileiro percebe-se que um dos seus objetivos que é o de permitir a comparabilidade das informações por meio de normas mais abrangentes que permitam ao contador entender os fatos em sua essência, não se constitui uma garantia para que este objetivo seja atendido isso porque envolverá maior subjetividade nos critérios de mensuração de tal modo que uma mesma situação pode ser entendida de distintas maneiras de acordo com que a observa.

Cordeiro (2003) saliente que:

Para a elaboração da informação contábil, existem normas a seguir que não podem deixar de incluir elementos de subjetividade e cuja aplicação requer em muitos casos a realização de estimativas por parte da empresa, abrindo assim a possibilidade de uma mesma realidade ser refletida de formas diferentes. A isto deve ser acrescentada a própria flexibilidade presente nas normas contábeis, mais em alguns países que em outros, o que permite utilizar diversos critérios para contabilizar um mesmo fato econômico.

Percebem-se, dessa forma, possibilidades de distorções intencionais da informação contábil o que constitui um desafio delimitar o que seria manipulação com intuito de fraude ou simplesmente divergência de interpretação da “verdadeira” essência de uma determinada transação.

Mayoral (1997) *apud* Cordeiro (2003) comenta ações que poderiam diminuir as ocorrências de manipulações intencionais da informação contábil, motivada pela flexibilidade normativa existente, como por exemplo, um reforço no papel dos auditores; a implantação efetiva de comitês de auditorias e incorporação de conselheiros externos; melhorias no nível de revelação da informação contábil e; maior precisão das normas contábeis no sentido de estabelecer normas contábeis mais rígidas.

Considerando o exposto pelo autor acima, percebe-se um dilema entre a normatização baseada em princípios (*Principles Based Approach*) e uma regulamentação minuciosa que regule a maior diversidade de situações possíveis (*Rules Based Approach*).

Diante dos escândalos envolvendo fraudes contábeis em algumas empresas dos Estados Unidos, como são os casos da Enron e da WorldCom, que abalou a confiança dos investidores, a *Securities and Exchange Commission* (SEC), objetivando garantir maior precisão, transparência e utilidade das informações financeiras, tomou como medida para tais objetivos a publicação da Lei Sarbanes-Oxley que impõe um conjunto de procedimentos no sentido de aumentar a responsabilidade empresarial e melhorar a informação financeira assumindo ainda a possibilidade das normas contábeis norte-americanas abandonarem a abordagem baseada em regras (GUERREIRO, 2008).

As normas baseadas em regras, como os princípios contábeis norte americanos (*United States Generally Accepted Accounting Principles - US GAAP*), tendem a ser mais específicos nos seus requisitos de modo que tendem a apresentar muito mais detalhes.

De acordo com Guerreiro (2008) as normas baseadas em princípios, como é o caso das *International Financial Reporting Standards* (IFRS), tem início com a definição de uma base conceitual para posteriormente proporcionar orientações explicando os seus objetivos não se procurando contemplar todas as situações e em caso de dúvidas recorre-se a interpretação dos princípios, ou seja, está implícita a necessidade de julgamento por parte dos preparadores das demonstrações bem como dos auditores na execução do seu trabalho.

O pressuposto é que as normas baseadas em princípios não determinam como fazer, mas sim como decidir o que necessita ser feito. Ao invés de especificar claramente como

promover a classificação, o reconhecimento, a mensuração e a divulgação de cada evento econômico, oferecem diretrizes para o julgamento profissional de cada situação particular. Em resumo, sugerem a preparação dos contadores e dos auditores para que estes decidam o que é necessário fazer e como se deve fazer. A justificativa é que o oferecimento de um referencial para o julgamento profissional combinado com a possibilidade de o contador e o auditor decidir a melhor forma de elaborar e divulgar as informações a respeito das operações da empresa permite a consideração da essência do negócio, tendo em vista que nem todas as nuances de uma operação poderiam ser apropriadamente antecipadas pelos reguladores (DANTAS et al., 2010).

Shortridge e Myring (2004) *apud* Guerreiro (2008) esclarecem que, um normativo baseado em princípios tem diversas vantagens, entre elas a aplicação do julgamento profissional na avaliação da essência de uma transação; e a existência de normas relativamente mais simples uma vez que ao se compreender os princípios estes podem ser aplicados a um vasto leque de situações.

Só que, quando se possibilita a aplicação do julgamento profissional depara-se com a possibilidade de inconsistência na aplicação das normas entre organizações o que resulta em prejuízo substancial a comparabilidade.

Dessa forma, uma abordagem baseada em princípios requer a existência responsabilidades ética no sentido de fornecer informações fidedignas e verdadeiras cujos efeitos dos julgamentos profissionais sejam evidenciados nas demonstrações financeiras, tanto pelos profissionais de contabilidade como pelos auditores e que farão os julgamentos profissionais com objetividade e integridade considerando a essência dos eventos e transações. (FEE, 2004).

Conforme Dantas et AL (2010) as normas baseadas em princípios não determinam como fazer, mas sim como decidir o que necessita ser feito isso porque abre-se mão de especificações em face da promoção do reconhecimento, a mensuração e a evidenciação de cada evento econômico oferecendo dessa forma diretrizes para o julgamento profissional de cada situação em particular.

Esses mesmos autores sugerem que uma preparação dos contadores e dos auditores no sentido de estabelecer critérios para lidar com essa flexibilidade propiciada por este processo para que estes decidam o que é necessário fazer e como se deve fazer.

Percebe-se que, dessa forma, o que se espera das normas baseadas em princípios se constituem ideologias que não tem garantias reais de ocorrerem, levando muitas vezes a

adquirir postura de normas baseadas em regras uma vez que, na tentativa de impedir interpretações dúbias começam a especificar demasiadamente estes princípios.

Dantas et al (2010) ainda esclarece que existe uma certa resistência por parte dos auditores.

Como forma de se prevenir de eventuais riscos de litigância *after-the-fact*, os auditores tendem a resistir à adoção de normas com maior grau de subjetividade, sob o argumento de que esse tipo de norma aumenta a pressão por demandas oportunistas, otimismo exagerado ou administradores desonestos. Por outro lado, se questionados posteriormente por terem aceitado exceções exigidas pela administração em determinada situação, podem simplesmente alegar julgamento profissional.

Fica evidente que o auditor usa seu conhecimento sobre a mensuração do risco de auditoria, para que seja possível a prevenção de riscos de litigância, e se questionado sobre a escolha, pode alegar que utilizou julgamento profissional que mais se adequou a operação. Guerreiro (2008) esclarece que, a abordagem baseada em princípios, com a do IASB acarreta em maiores divergências sobre os tratamentos contábeis o que traz impacto direto nos julgamentos dos contadores e auditores.

2.4 Auditoria Independente

2.4.1 Evolução Histórica

A evolução da Auditoria já foi em muito discutida pelos especialistas, mas a sua relação com o início das atividades econômicas da humanidade, conforme retrata Boynton et. Al (2002):

Auditoria começa em época tão remota quanto à contabilidade. Sempre que o avanço da civilização tinha implicado que a propriedade de um homem fosse confiada, em maior ou menor extensão, a outra, a deseabilidade da necessidade de verificação da fidelidade do último, tornou-se clara.

O cargo de auditor foi criado na Inglaterra em 1314, em detrimento o tamanho do crescimento econômico alcançado pelo país nesse período de colonizações, identificado como de imensa importância para controle de suas riquezas.

A grandeza econômica e comercial da Inglaterra e da Holanda, em fins do século passado, bem como dos Estados Unidos, onde hoje a profissão é mais desenvolvida, determinou a evolução da auditoria, como consequência do crescimento das empresas, do aumento de sua complexidade e do envolvimento do interesse da economia popular nos grandes empreendimentos (Crepaldi, 2004: p 105).

Assim, já ao alcançar um maior grau de evolução, a auditoria de empresas começou com a legislação britânica, promulgada durante a Revolução Industrial, em meados do século XIX (Boynton *et.al* 2002). Então a partir daí elabora-se um quadro do processo histórico da auditoria.

Quadro 1 Evolução da Auditoria

Evolução da Auditoria. ANO	ACONTECIMENTO
1756	A Revolução Industrial na Inglaterra e a expansão do capitalismo propiciaram grande impulso para a profissão devido ao surgimento das primeiras fábricas com uso intensivo de capital [...].
1880	Criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados na Inglaterra.
1887	Cria-se nos EUA, a Associação dos Contadores Públicos Certificados.
1894	É criado na Holanda o Instituto Holandês de Contabilidade Pública.
Início do séc. XX	Surgimento das grandes corporações americanas e rápida expansão do mercado de capitais.
1916	Surgimento do IPA (Institute of Public Accountants), que sucede a Associação supracitada em 1887.
1917	Redenominação do IPA para AIA

	(American Institute of Accountants).
1929	Crash da Bolsa de Valores.
Início dos anos 30	O AIA propõe ao Congresso Norte-Americano a regulamentação de normas e padrões contábeis por profissionais altamente capacitados.
1934	Criação da SEC (Security and Exchange Commission), nos EUA, aumentando a importância da profissão do auditor como guardião da transparência das informações contábeis das organizações e sua divulgação para o mercado de capitais [...].
1947	Declaração de Responsabilidade do auditor interno
1957	Redenominação do AIA para AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), instituto que teve importância decisiva para o desenvolvimento das práticas contábeis e de auditoria.
1971	Criação do IBRACON (Instituto Brasileiro de Contadores) [...].
1973	Surgimento do FASB (Financial Accounting Standards Board), nos EUA, com o objetivo de determinar e aperfeiçoar os procedimentos, conceitos e normas contábeis.
1976	Com a Lei nº. 6404 - Lei das Sociedades por Ações - foram normatizados as práticas e relatórios contábeis.
1976	Com a Lei nº. 6385 são criada a CVM (Comissão de Valores Mobiliários), que tem a responsabilidade de normatizar as normas contábeis e os trabalhos de auditoria das empresas de capital aberto, além de fiscalizar.
1977	Surgimento do IFAC (International Federation of Accountants), que substituiu o International Coordination

	Committee for Accountancy Profession, com a missão de emitir padrões profissionais e guias de recomendação, além de buscar a convergência internacional desses padrões.
2001	Surgimento do IASB (International Accounting Standards Board), com sede na Grã-Bretanha, que assume a responsabilidade de estudo de padrões contábeis, antes dirigidos pelo IASC (International Accounting Standards Comitite), com o objetivo de harmonizá-las internacionalmente.

Fonte: Adaptado de Oliveira & Diniz Filho (2001).

O marco da necessidade de aprimoramento no sistema contábil, ocorreu em 1929, com a quebra da bolsa de valores de Nova Iorque, isso por que muitas empresas não tinham transparência e consistência nos seus dados financeiros, muitas vezes manipulados e não condizentes com a realidade.

Então com o surgimento dos órgãos citados, a contabilidade estaria cada vez mais unida junto com o desenvolvimento mundial, contribuindo em unidade com as empresas com o processo de governança corporativa.

2.4.2 Evolução da Legislação Contábil no Brasil

No Brasil a legislação aplicável às Sociedades por Ações é a Lei nº 6.404,/76, que foi modificada pela Lei nº 11.638/07 e a 11.941/09 tendo em vista algumas mudanças de modo a alinha à legislação societária brasileira às normas internacionais de contabilidade.

O Conselho Federal de Contabilidade criou então, o Comitê de pronunciamentos Contábeis, juntamente com outros organismos constituídos e divulgadores de opinião como, ABRASCA, APIMEC, BM&F BOVESPA, FIPECAFI e IBRACON, cujo conteúdo tem buscado a normatização aplicável aos eventos contábeis e financeiros de forma a constituir um bloco unido adequado e idêntico às diversas instituições organizadas. Depois da deliberação 520, de 15-05-2007, a Comissão de valores Mobiliários (CVM) passou a emitir os pronunciamentos em conjunto

com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Criado pela Resolução CFC nº 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.

Assim o conselho teve sua criação gerada a fim de atender as necessidades de convergência internacional as normas contábeis buscando redução de custo de elaboração de relatórios contábeis, redução de riscos e custos nas análises e decisões.

2.4.3 A Auditoria Independente e seus benefícios

A auditoria é atividade relevante para o bom funcionamento da economia, pois contribui para a maior confiabilidade na prestação de informações contábeis para os agentes econômicos. Segundo Sunder (1997), a principal contribuição da auditoria para a empresa é a verificação dos sistemas contábeis.

O desenvolvimento das atividades executadas pelos auditores é crucial para emissão de uma opinião profissional sobre a qualidade das informações contábeis fornecidas aos interessados na realidade econômica e financeira da empresa. Mesmo diante da subjetividade, a perspectiva do usuário é de que a opinião da auditoria expressa plena confiança da realidade econômica e financeira da empresa auditada.

O *Report of the Committee in Basic Auditing Concepts of the American Accounting Association* define Auditoria como:

Um processo sistemático de obtenção e avaliação objetiva de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados. (BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002, p. 30-31).

Considera-se de que os benefícios econômicos das demonstrações contábeis aumentam quando são auditadas, pois estão menos sujeitas a distorções do que aquelas que não foram examinadas pelos auditores. Consequentemente, espera-se que as demonstrações contábeis auditadas apresentem maior qualidade nas informações contábeis tornando-se mais relevantes, por exemplo, para a predição dos fluxos de caixa futuro, identificação de oportunidade e riscos de negócios e diminuição de ações discricionárias dos administradores.

Espera-se que ações dos auditores adicionem valor às informações reportadas, independentes dos interesses de seus clientes, entretanto, eles preferem minimizar suas obrigações legais a melhorar a evidenciação contábil para os investidores e demais usuários da Contabilidade. Para Healy e Palepu (2003), as empresas de auditoria reagem no ambiente empresarial de diversas maneiras, pois fazem *lobby* em favor da aprovação ou não de determinadas normas contábeis e de auditoria e desenvolvem procedimentos de trabalho que visam a minimizar os riscos de suas atividades. Esses fatos reduzem os custos da auditoria e fornecem melhores parâmetros nos casos de litígios. Porém, seu vínculo com a empresa auditada torna-se mais estreito e se distanciam do papel de julgador das informações contábeis divulgadas.

Boynton, Johnson e Kell (2002) observam que o conceito de segurança razoável envolve a aplicação de testes pelos auditores, já que raramente é possível verificar todos os itens de contas da empresa auditada. Com isso, o julgamento e a competência do auditor serão importantes para decidir como serão desenvolvidos os trabalhos da auditoria em sentido amplo. Os mesmos autores (2002,) afirmam que contabilidade e auditoria exigem aplicação de julgamento profissional, o que em diversas circunstâncias são complexas.

Ilustrando a complexidade do julgamento profissional por parte dos auditores, Bazerman (2004) cita um fato ocorrido com uma grande empresa de farmácia. A empresa norte-americana Phar-Mor possuía um estoque irreal e outras manipulações financeiras que não haviam sido detectadas pelos antigos auditores da Coopers & Lybrand. O Tribunal Federal norte-americano acabou, por unanimidade, responsabilizando a empresa de auditoria Coopers & Lybrand pelas fraudes perante a um grupo de investidores. O autor questiona como é possível que uma grande empresa de auditoria como a Coopers & Lybrand não tenha observado tamanha fraude e responde dizendo que as falhas de auditoria podem estar diretamente relacionadas com os vieses sistemáticos de julgamento.

Um aspecto extremamente delicado na concepção dada pelo sistema contábil pretendido pelo IASB seria a necessidade por parte dos contadores e auditores de exercer o

juízo profissional adequado na aplicação das normas contábeis e a consistência com a substância econômica da transação e/ou evento. Esse juízo será necessário devido, inclusive, ao afastamento das regras detalhadas, testes de percentagens, exceções e tratamentos alternativos, buscando ampliar a percepção de consistência e comparabilidade das informações contábeis, mas que pode resultar em “falsa realidade”, prejudicando a própria comparabilidade, pois estaria baseado em outra substância.

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), através da Instrução CVM nº 308/99 enfatizam alguns sobre o desempenho da atividade da auditoria, dentre as quais se destacam que: a) auditor independente é agente imprescindível para a credibilidade do mercado e para proteção dos investidores, pois tem como objetivo zelar pela fidedignidade e confiabilidade das demonstrações contábeis da entidade auditada; b) as informações reportadas nas demonstrações contábeis dependem de um sistema de auditoria eficaz; e c) necessidade de que o mercado disponha de auditores independentes altamente capacitados e que, ao mesmo tempo, desfrutem de um elevado grau de independência no exercício da sua atividade.

2.5 O Controle de Qualidade da Auditoria Independente

2.5.1 A Relevância da Auditoria Independente

As primeiras normas de procedimentos de auditoria independentes foram elaboradas em janeiro de 1972 pelo IBRACON (na época denominado Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IAIB) e aprovados pelo CFC pela resolução CFC nº 231, em 14 de abril de 1972. Essas normas tratavam dos requisitos básicos a serem observados pelo auditor independente, a serem utilizados na realização dos trabalhos de auditoria, definindo normas de aplicação genérica quanto à pessoa do auditor, a execução dos trabalhos e emissão do então parecer, hoje relatório de auditoria.

O Pronunciamento IBRACON NPA nº 2, referendado pelo CFC (Resolução CFC nº 607/85) e pela CVM (Deliberação CVM nº 25/95), trata de procedimentos de auditoria independente de instituições financeiras emitidas equiparadas. A instrução normativa CVM nº 308 prevê a implantação de um programa interno de controle de qualidade seguindo diretrizes emanadas pelo CFC e do IBRACON, para garantir o atendimento das normas que regem a atividade de

auditoria de demonstrações contábeis e das normas estabelecidas pela CVM e assim assegurarem a qualidade dos serviços prestados.

O programa interno de controle de qualidade refere-se a sua competência técnico-profissional no caso de Auditor Independente Pessoa Física, no caso de profissional Pessoa Jurídica, o programa de qualidade deve estar de acordo com a estrutura e a complexidade dos serviços.

O pronunciamento IBRACON NPA nº10, de 1996, trata das diretrizes sobre o controle interno de qualidade, que inclui a implantação e manutenção de um programa de controle interno de qualidade dos serviços prestados de auditoria independente. Tal programa tem por finalidade avaliar a qualidade dos serviços e determinar se:

- Os padrões e políticas internas e da profissão estão sendo obedecidos;
- As conclusões estão baseadas em evidências refletidas nos pareceres e relatórios;
- Os papéis de trabalho documentam adequadamente o trabalho executado;
- Há razoável segurança de que as demonstrações contábeis examinadas estão sendo preparadas de acordo com a prática contábeis aceitas pela sua profissão.

O programa de controle prevê Também elaboração de ações corretivas de controle, afim de detectarem eventuais irregularidades e acompanhamento das correções.

Resolução CFC nº 1.036, de 26 de agosto de 2005, aprovou a NBC T 11.8 que estabelece, com ênfase ao controle interno, a supervisão e controle de qualidade de auditorias independentes em demonstrações financeiras, vigentes desde 1º de janeiro de 2006.

Programa interno de Controle de Qualidade

De acordo com o que diz a Resolução CFC nº 1.036, de 26 de agosto de 2005, que aprovou a NBC T 11.8 Supervisão de Controle de Qualidade, as empresas de auditoria independente devem ter programas internos de controle, cada uma com políticas e procedimentos bem definidos, que levem em consideração:

- Avaliação dos procedimentos administrativos e técnicos de auditoria independente;
- Verificação anual da qualidade dos serviços prestados e do atendimento às normas de auditoria independente e contábeis (CFC);

- Elaboração de plano de ação para sanar falhas detectadas no processo de verificação da qualidade e acompanhamento de sua implantação.
- Rotação dos responsáveis técnicos;
- Solução de conflitos de opiniões entre equipe e os responsáveis técnicos;
- Consulta a outros responsáveis técnicos ou especialistas;
- Planejamento, supervisão e revisão do trabalho em todas as suas etapas;
- Designação de auditores com nível de treinamento, experiência profissional, capacidade de especialização adequada para execução dos trabalhos contratados;
- Documentação dos trabalhos executados e das informações obtidas na fase de aceitação ou manutenção de clientes;
- Avaliação permanente da carteira de clientes, por escrito, quanto à capacidade de atendimento, independência e integridade dos administradores da empresa-clientes;
- Contratação de auditores baseadas em qualificações e diretrizes definidas, principalmente a habilitação legal para o exercício profissional.

A instrução normativa nº 308 determinou que o programa interno de controle de qualidade, para as empresas de auditoria independente, será exigido após doze meses de publicação das normas e diretrizes aprovadas pelo CFC, portanto, a partir de 1º de janeiro de 2007.

No âmbito internacional, o controle de qualidade está previsto nos padrões ISA 220 e ISQC nº 1 e nº 2, editados pelo IAASB, conselho vinculado à IFAC, e contempla políticas e procedimentos semelhantes aos listados na NBC T 11.8, do CFC.

2.5.2 Comitê de Auditoria Independente

A resolução CMN nº 3.081, de 29 de maio de 2003, determinou que as instruções financeiras com Patrimônio igual ou superior a R\$ 200 milhões constituíssem órgão estatutário denominado Comitê de Auditoria, composto por no mínimo, três integrantes, com mandato máximo de cinco anos, sendo, pelo menos um dos integrantes, detentor de comprovados conhecimentos nas áreas de contabilidade e auditoria.

Faz parte das atribuições desse Comitê avaliar a efetividade das auditorias independentes e interna, inclusive quanto a verificação do cumprimento de dispositivos legais e normativos aplicáveis a instituição, além de regulamentos e códigos internos.

A resolução CNSP nº 118 definiu a constatação do Comitê de auditoria, na mesma forma e atribuições estabelecidas pela Resolução CMN nº 3.198, para as sociedades supervisionadas pela SUSEP que tivessem apresentados encerramento nos dois últimos exercícios sociais, no mínimo, patrimônio líquido ajustado igual ou superior a R\$ 500 milhões ou provisões técnicas em montante igual ou superior a R\$ 700 milhões.

2.5.3 O Controle Externo de Qualidade de Auditoria Independente

Conforme a NBC T 14 – revisão externa de qualidade pelos pares - O controle externo de auditoria deve ser realizado periodicamente utilizando o método revisão pelos pares e de revisão por fiscalização pelos órgãos supervisores. Na revisão pelos pares os auditores são submetidos a outro auditor independente indicado por órgão supervisor, cuja finalidade principal é avaliar os procedimentos adotados pelas auditorias independentes e contribuir para a qualidade dos serviços prestados.

2.5.3.1 Revisão Externa pelos Pares

Segundo a Instrução CVM nº 308 estabelece que os auditores independentes devam, a cada quatro anos, submeter-se à revisão do seu controle de qualidade segundo diretrizes emanadas do CFC e IBRACON, a ser realizada por outro auditor independente, também registrado CVM e que possua capacidade técnica compatível com o trabalho a ser realizado.

Seguindo essa resolução, a Revisão Externa de Qualidade pelos Pares constitui-se em processo educacional, de acompanhamento e de controle, que busca alcançar desempenho profissional da mais alta qualidade. O objetivo da revisão pelos pares é avaliar os procedimentos adotados pelos contadores e firmas de auditoria, com vistas a assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos.

A qualidade fica ligada ao contexto, ao atendimento do que diz as normas técnicas e profissionais estabelecidas pelo CFC e, na insuficiência destas, pelos pronunciamentos do IBRACON, e quando possíveis de aplicação as normas emitidas por órgãos reguladores.

2.5.3.2 Fiscalização por Órgãos de Supervisão

A fiscalização é realizada pela CVM e pode resultar na advertência, aplicação de multa ou suspensão ou até cancelamento do registro do auditor independente pessoa física, pessoa jurídica e seus responsáveis técnicos, sem causar prejuízo de outras sanções legais cabíveis, quando atuarem em desacordo com as normas legais e regulamentares aplicáveis ao mercado de valores mobiliários, realizarem auditoria inepta ou fraudulenta ou sonegação de informações que sejam dever relevar ainda, utilizarem em benefício próprio ou de terceiros, informações a que tenham tido acesso durante a auditoria.

2.5.3.3 Substituição Periódica dos Auditores Independentes

Segundo Instrução normativa CVM nº 308, os auditores independentes pessoa física ou jurídica, não podem prestar serviços para um mesmo cliente, por prazo superior a cinco anos consecutivos, contados a partir dessa data, exigindo-se um intervalo mínimo de três anos para a sua recontração.

A resolução CNSP nº 118 também determinou em seu artigo 11º a substituição periódica do auditor independente contratado para a prestação de serviços as entidades supervisionadas pela SUSEP, embora não especifique se pessoa física ou jurídica, subentende-se a aplicação nas duas.

2.6 Efeitos da Adoção das IFRS na Auditoria

A adoção das normas internacionais de contabilidade tem sido discutida em várias abordagens, como a melhoria da qualidade das informações contábeis, reflexos no mercado de capitais, porém poucos trabalhos discutem sobre a influência das mesmas sobre os trabalhos desenvolvidos pela auditoria. Ball (2009) afirma que o status da auditoria, independência, treinamento e remuneração das empresas são fatores afetados pela qualidade dos relatórios contábeis depois da adoção das IFRS em diversos países.

Alguns trabalhos apontam como principais fatores que sofreram (ou sofrerão) com a adoção das normas internacionais de contabilidade (LIN; YEN, 2010):

- Aumento dos custos de prestação de serviços

- Aumento dos riscos de litígio
- Aumento da remuneração dos contratos de auditoria

Apesar de não ser apresentado de forma explícita, mas outros aspectos das atividades de auditoria serão afetados com a adoção das IFRS, como julgamento profissional, procedimentos adotados, escopo do trabalho, etc.

2.7 Julgamento Profissional, Procedimentos e Escopo da Auditoria

Um aspecto relevante na adoção das normas internacionais de contabilidade é a necessidade por parte dos profissionais de contabilidade (preparadores e auditores) de exercer o julgamento profissional adequado na aplicação das IFRS, de forma a representar adequadamente a realidade econômica da transação e/ou evento. Esse julgamento se torna necessário devido ao afastamento das regras detalhadas, testes de percentagens, exceções e tratamentos alternativos.

Nessa esteira Nelson (2003) cita que “Normas frequentemente usam testes de percentagens para distinguir entre classes amplas de transações que têm tratamentos contábeis diferentes”. Um exemplo de afastamento dos testes de percentagens é a eliminação do percentual da definição de empresa coligada na Lei 11.638/2011

Cabe aos contadores e auditores a maior responsabilidade em definir os devidos procedimentos contábeis que capturem adequadamente a realidade econômica e financeira da empresa, com a utilização de normas que tem tal objetivo, mas que podem afetar significativamente a comparabilidade das empresas.

Portanto, a mudança para normas baseadas em princípios com maior necessidade de julgamento profissional, é mais profunda do que as simples alterações de padrões, procedimentos e práticas ou, aumento nos sistemas de controle, apresenta a necessidade de alteração no perfil profissional e de reestruturação da educação contábil. A reestruturação da formação profissional deve oferecer uma educação profissional mais voltada para procedimentos mais subjetivos de avaliação patrimonial, o que ultrapassa a simples observância das normas e procedimentos vigentes.

A prática de gerenciamento de resultados pode permanecer ou se elevar com a implantação das IFRS, pois a administração das empresas estaria utilizando critérios de avaliação com maior grau de subjetividade. Este fato pode dificultar a avaliação e posterior formação de

opinião pelo auditor independente, porque ele está avaliando informações que nem sempre serão objetivas e verificáveis.

2.8 As Características Qualitativas da Informação Contábil Servindo como Parâmetro para Decisão Contábil

As normas internacionais de contabilidade, que são baseadas em princípios, têm como principais características:

- Estabelecem diretrizes básicas;
- Utiliza-se do conceito *True and Fair Value*;
- Possuem procedimentos são subjetivos;
- Necessidade de alta evidenciação das transações e eventos;
- A essência da transação ou evento econômico é preferível à forma jurídica;
- O profissional contábil utiliza com maior frequência do juízo de valor;
- Maior grau de liberdade para apresentar informações.

A dificuldade em se estabelecer ou apresentar claramente o tratamento contábil a ser dado para um determinado evento ou transação, sugere que os contadores gastam mais tempo e esforços para analisar as transações econômicas a luz das IFRS. Da mesma forma, os auditores enfrentarão os mesmos desafios para que possa ter um julgamento adequado e assim garantir que as demonstrações contábeis estão em conformidade com as normas vigentes.

Para tanto, as empresas de auditoria tem que efetuar um maior volume de investimentos em seleção e treinamento de suas equipes de profissionais, bem como no desenvolvimento de sistemas de tecnologia de informação que suportem as práticas de auditoria.

Outro ponto relevante é o crescimento dos riscos de litígios para empresas, pois com as IFRS, os julgamentos contábeis se tornaram mais vulneráveis.

Com os aumentos dos custos dos serviços prestados e dos riscos de litígios (maior prêmio será cobrado) acarretará um aumento na remuneração cobrada pelas empresas de auditoria independente. Vários trabalhos já comprovaram esse aumento dos preços dos serviços de auditoria. Lin e Yen (2010) citam como exemplo a Nova Zelândia (GRIFFIN, 2008), Austrália (DEGEORGE, 2008), Finlândia (SCHADEWITZ; VIERU, 2009). Com base nesses estudos, os autores realizaram pesquisa semelhante no mercado chinês, e constataram que também

houve um aumento significativo nos preços dos serviços cobrados pelas empresas de auditoria da China após a adoção das IFRS.

3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE RESULTADOS

3.1 Análise das mudanças operacionais percebidas pelos auditores, objetivos da pesquisa *versus* questionário aplicado junto a profissional

Conforme questionário respondido pelo profissional, foram feitas diversas observações para que os objetivos deste presente trabalho fossem alcançados. Foram feitas as perguntas que tratavam direto das percepções que o profissional teve do processo de harmonização, ou seja, indagações sobre o tema proposto na pesquisa.

Inicialmente procurou-se saber qual a importância da gestão dos riscos na auditoria, foi relatado que, no atual cenário que a economia se encontra a gestão de riscos é uma peça fundamental para gerenciamento da entidade, devido ao seu alto grau de importância e variabilidade conforme a situação da empresa, muitas vezes influenciada por questões externas, mencionou-se também o papel dos *stakeholders*, dos gestores financeiros e dos conselheiros para que esse o esforço em controlar os riscos obtenham resultados, a fim de que o auditor ao realizar seus trabalhos possa fazer uma asseguarção razoável das demonstrações contábeis, e é por meio da gestão do risco que essa asseguarção possa ser feita. O profissional faz uma análise do que é o risco de auditoria narrando como ele é feito e de como seus resultados podem ajudar na governança e na tomada de decisões e como ele é variável, fazendo uma comparação entre um trabalho de asseguarção razoável e um trabalho de asseguarção absoluta, e de como cada um pode influenciar no desfecho para calculo do risco que a auditoria vai correr.

Vê-se a importância da gestão do risco de auditoria por parte da empresa e de como ela pode vir a influenciar as informações emitidas pelo auditor, podendo a asseguarção, variar de acordo com o controle, e mostra como os *stakeholders*, gestores financeiros e conselheiros devem se empenhar para evitar o aumento desse risco.

Posteriormente indagou-se se conhecendo os procedimentos de calculo do Risco de Auditoria é o bastante para que se possa mensurar seus honorários e como poderia ser avaliada essa situação diante do cenário que se estabeleceu após o período de convergência, ao que foi respondido que, devido ao fato do risco de auditoria ter aumentado muito, com a implementação das novas práticas contábeis e as dificuldades em mensurar alguns ativos e passivos, colocando ainda mais responsabilidades no controle interno da entidade em fornecer e ter dados fidedignos a realidade, com essa nova realidade aumenta

ainda mais o risco inerente por parte da auditoria a realizar, conseqüentemente a isso os custos e valores dos honorários.

O fato de a contabilidade ter mudado muito recentemente, devido a mudanças internacionais e convergência à normas que antes não se aplicavam em nosso país, os custos para desenvolver o trabalho de uma auditoria cresceram substancialmente, levando-se mais tempo, necessitando de mais mão de obra qualificada para realizar os trabalhos necessários, como também o profissional deve estar em sintonia com as normas internacionais, tendo mais custos e trabalho para isso acontecer, tudo isso contribuiu para aumentar os riscos e conseqüentemente os honorários.

Foi indagado também sobre quais são os pontos mais importantes (ponto-chaves) para mensuração de um risco de auditoria. O profissional apresentou a seguinte tabela onde constam vários fatores de riscos conhecidos, e como eles afetam o nível do risco da empresa, informação sobre quais pilares à empresa se sustenta, e como ela é gerida e por quem, de acordo com a colocação das informações fornecidas pela empresa, seu nível de risco é calculado.

Fator de risco	Nível de risco da empresa	
	Baixo	Alto
Situação geral da economia em que opera	Saneada	Deprimida/parada
Filosofia da gestão	Conservadora	Agressiva
O entorno do controle	Controles fortes	Controles fracos
Histórico de auditores anteriores	Opinião limpa ou poucos ajustes registrados	Não existe, ou opinião com ressalva ou troca de auditores
Rotação da direção	Poucas	Muitas
Posição financeira e das operações	Forte	Fraca
Litígios com outras companhias	Forte	Débil
Reputação de gestores e proprietários	Boa	Ruim
Proprietários	Público	Privados
Entende o rol do auditor	Claramente	Vagamente
Há conflitos de interesses	Insignificante	Significativo
Localização	Grão cidade	Pequena
Nível de negócios acumulados	Baixo	Alto

Fonte: criação própria

No que diz respeito ao posicionamento diante da intenção de se criar um órgão para fiscalizar a atuação dos auditores independentes, o órgão que funcionaria como fiscal dos fiscais, o profissional se mostrou disposto a apoiar essa iniciativa, uma vez que ela vem a fortalecer a classe, e tal tendência é seguida em todo globo, uma vez que foram expostos em todo mundo e em nosso país vários casos de fraudes envolvendo empresas e também

certos casos profissionais da auditoria, o que ocasionou em perda de parte da credibilidade, foram tomadas medidas para retomar a credibilidade perdida como o caso da Lei *Sarbanes Oxley*, desde então no Brasil o CFC, CVM e IBRACOM vem tomando medidas a fim de criar-se esse órgão, o auditor acredita que todo tipo de medida criada a fim de aumentar a qualidades das informações são validadas, desde que elas cumpram com o objetivo para que fossem criadas.

Sobre possíveis mudanças operacionais na realização dos trabalhos de o profissional mencionou a NBC TA 320, sobre a quantificação da materialidade, embora a quantificação da materialidade seja de caráter básico e inevitável, ela nunca poderá ser avaliada numa base de dimensão absoluta. Ao concluir que o efeito das distorções, individualmente ou de forma agregada, é materialmente relevante, o revisor/auditor deve considerar a sua natureza e quantidade em relação à natureza e quantidade dos itens das demonstrações financeiras. Por exemplo, uma questão que é materialmente relevante nas demonstrações financeiras de uma entidade pode não ser materialmente essencial nas demonstrações financeiras de outra entidade de diferente natureza e dimensão, daí percebemos a dificuldade foi em muito aumentada, quando o assunto e a quantificação da materialidade.

Sobre cenários futuros da classe em relação ao reconhecimento perante usuários, o auditor relatou que no momento a profissão segue uma tendência mundial buscando aumentar o grau de confiabilidade não apenas dos trabalhos como também da profissão, que visa também o aumento da qualidade da informação contribuindo para a valoração do auditor e da classe contábil.

Com relação às principais dificuldades que os profissionais da auditoria encontram para adequa-se as novas normas, o auditor vê como principais desafios o aumento nos custos resultante da implementação de novos procedimentos, além da demanda por mais tempo e disponibilidade para treinamento, além disso, quando perguntado sobre a mão de obra, o auditor informou, que ela esta escassa no mercado, devido justamente a esses altos custos para formação e capacitação e longo período para absorção das normas por esses profissionais.

O Auditor foi questionado ainda sobre o principal impacto da convergência nos trabalhos de auditoria. Ele destacou dois pontos principais: o aumento dos custos trazidos pela implantação de novos procedimentos de controle e a seleção de profissionais capacitados para formação do grupo de trabalho, o que dificulta a contratação de profissionais que estejam comprometidos com os processos de educação continuada e dedicação a profissão.

Finalmente foi solicitado ao Auditor que o mesmo fizesse uma análise sobre a atuação dos auditores independentes do estado da Paraíba após o processo de convergência. O mesmo comentou que prevê um cenário favorável para a classe, usando como justificativa o aumento da demanda do serviço no estado, mas ressalta a falta de profissionais de qualificados no mercado, sendo que muitos deles, ainda se prendem a velhos costumes e resistem às mudanças que o tempo impõe, o profissional atentou para o fato de apenas um único profissional paraibano ter obtido aprovação no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI). O auditor ainda afirma que cada vez mais as grandes empresas de auditoria conhecidas (*Big Four*), investem pesado em programas de formação de profissionais, visando justamente esse mercado em grande expansão.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o objetivo primordial de identificar as principais mudanças operacionais percebidas pelos auditores independentes do estado da Paraíba, e evidenciar possíveis dificuldades sofridas por esses profissionais no desenvolver e divulgação de seus relatórios, avalia-se então a sinergia dos trabalhos desenvolvidos, com as normas internacionais emitidas pelo IASB e também o atendimento aos princípios contábeis.

No decorrer deste trabalho, buscaram-se evidenciar as mudanças percebidas pelos profissionais da área de auditoria independente, mudanças que pudessem causar impacto além de requerer relevância e atenção sobre os trabalhos desses auditores independentes.

Com base na percepção do Auditor entrevistado foi possível identificar que as principais dificuldades percebidas por ele, estão relacionadas ao custo de implementação das novas práticas de controle, além do tempo que cada profissional deverá reservar para reciclagem e aperfeiçoamento sobre as novas regras contábeis. Foi verificado ainda que a adoção das normas internacionais de contabilidade aumentou o nível de complexidade dos serviços de auditoria, acarretando um aumento significativo dos preços praticados pelas empresas de auditoria, pois, para que as mesmas se adaptassem às exigências dos órgãos reguladores e do mercado, quanto à qualidade dos seus serviços, elas deverão incorrer em aumento de custos dos serviços, devido às maiores gastos com investimentos em seleção e treinamento de seus profissionais e com investimentos em áreas de tecnologia de informação.

Outro fator que acarretou em aumento nos preços cobrados pela auditoria foi a elevação dos riscos de litígios, pois com o aumento da subjetividade em diversos procedimentos adotados pelas IFRS, os auditores estão sujeitos as mais falhas (intencionais ou não) dos administradores e contadores das empresas auditadas.

Ficou evidente ainda que o trabalho do auditor se depara com um maior grau de subjetivismo, uma vez que agora não se tem uma contabilidade baseada e lastreada em normas, mas uma contabilidade consolidada em princípios contábeis, e que devem ser alocados nos trabalhos de auditoria independente, além de causar uma transformação no quadro dos profissionais atuantes, que agora tem de buscar cada vez mais o processo de educação continuada, e seguir a aplicação de novos controles para realização de trabalhos, aumentando os custos do serviço, mas contribuindo com a qualidade da informação gerada, fazendo que ela seja elaborada com mais transparência e confiabilidade.

Quanto ao mercado de trabalho, na percepção do respondente, percebe-se uma certa expansão com uma demanda crescente por profissionais qualificados, que requer profissionais em constante aprimoramento e atualização, viabilizando dessa forma a entrada de novos profissionais no mercado.

Quanto à interpretação dos princípios no momento de reconhecimento, mensuração e divulgação de modo que os registros contábeis melhor reflitam a essência econômica das transações pode acarretar, por conseguinte, o risco de que essa prerrogativa profissional não seja aplicada de boa fé o que constitui uma das consequências das normas internacionais percebidas durante a investigação que representa uma linha tênue entre os sistemas contábeis baseado em princípios e baseado em regras.

Este trabalho não teve a intenção de esgotar o tema proposto. Para futuras pesquisas sugere-se o desenvolvimento de trabalho empírico com empresas brasileiras, de forma a colaborar ou não com os resultados apontados em pesquisas internacionais.

REFERÊNCIAS

ANTUNES, J.; ANTUNES, G. M. B.; PENTEADO, I. M. A convergência contábil brasileira e a adoção das normas internacionais de contabilidade: o IFRS 1. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO FEA-USP, 10., 2007, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2007. Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/semead/10semead/sistema/resultado/trabalhosPDF/30.pdf>>. Acesso em: 01 nov. 2010.

BAO, Da-Hsien; LEE, Jooh; ROMEO, George. Comparisons on selected ratios between IFRS and US GAAP companies. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. Vol. 8 Iss: 1, pp.22 – 34 2010

BAZERMAN, Max H. Processo decisório. 5.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. Auditoria. Tradução: José Evaristo do Santos. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Lei nº 6.404. Brasília, 1976.

_____. Lei nº 11.638. Brasília, 2007.

CARVALHO, L Nelson. Apresentação. In WEFFORT, Elionor Farah Jreige. O Brasil e a harmonização contábil internacional: influência dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do Mercado. São Paulo: Atlas 2005.

CARVALHO, L Nelson. LEMES, Sirlei. COSTA, Fábio Moraes de. Contabilidade internacional: aplicação das IFRS. São Paulo: Atlas 2006.

COMISSÃO VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). Instrução CVM nº 308. Brasília: CVM, 1999.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). Pronunciamentos Técnicos. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>> Acesso em: 10 mar. 2013.

CORDEIRO, C. M. R. Contabilidade criativa: um estudo sobre a sua caracterização. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Paraná. Curitiba – PR, n. 126, 2 quadrimestre de 2003.

CREPALDI, Silvio A. Contabilidade Gerencial: teoria e prática. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

DANTAS, José Alves. et. al. Normatização contábil baseada em princípios ou em regras? Benefícios, custos, oportunidades e risco. *RCO – Revista de Contabilidade e Organizações* – FEA-RP/USP, v. 4, n. 9, p. 3-29, mai-ago 2010.

DEMO, P. Introdução à metodologia da ciência. São Paulo: Atlas, 1985.

DEITOS, R. A, liberalismo educacional: o receituário de Milton Friedman. In: ZANARDINI, I. M. S. ORSO, P. J. (Org.) Estado, educação e sociedade capitalista. Cascavel, 2008, P. 25-38.

ERNST & YOUNG; FIPECAFI. *Manual de Normas Internacionais de Contabilidade: IFRS versus normas brasileiras*. São Paulo: Atlas, 2009.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB). *FASB response to SEC study on the adoption of a principles-based accounting system*. FASB. jul. 2004.

FIPECAFI. *Manual de Contabilidade Societária: Aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais de contabilidade e do CPC*. São Paulo: Atlas, 2010.

FLOWER, John. *Global Financial Reporting*. Palgrave, 2002 (NY).

HEALY, Paul M.; PALEPU, Krishna G. Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: a review of the empirical disclosure literature. *Journal of Accounting and Economics*. New York: v. 31, n.1-3, p.405-440, sep. 2001.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. Teoria da contabilidade. trad. Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB). *Internacional Accounting Standards*. Disponível em: <<http://www.iasb.org>>. Acesso em 15.11.2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 9ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LIN, Hsiao-Lun; YEN, Ai-Ru. The Effects of IFRS Adoption on Audit Fees for Listed Companies in China . Working paper. Northeastern Illinois University. 2010.

MARINHO, Liana Márcia C. V. *As Normas internacionais de contabilidade: IFRS, IAS, IFRIC e SIC*. 2008. 6 f. Disponível em : <<http://recantodasletras.uol.com.br/resenhas/1335801>> Acesso em 11.08.2010.

MARION, Jose Carlos. *Análise das Demonstrações Contábeis*. 5ª ed. São Paulo. Atlas, 2009.

NBC T 14 – REVISÃO EXTERNA DE QUALIDADE PELOS PARES. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2009/001158> acesso em: 15 mar. 2013

NELSON, Mark W. *Behavioral evidence on the effects of principles – and rules-based standards*. Accounting Horizons. v. 17. n. 1. mar. 2003. p. 91-104.

NIYAMA, Jorge Katsumi. *Contabilidade Internacional*. 2ª.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SAUNDERS, Anthony. *Administração de instituições financeiras*. São Paulo: Atlas, 2000.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2008. 309p.

SCHVIRCK, Eliandro e SANTOS, Ariovaldo. *Reavaliação de ativos: principais práticas adotadas no Brasil*. In 7º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2007, São Paulo. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos72007/42.pdf>> Acesso em: 23 out. 2010.

SZUSTER, Natan; et al. *Contabilidade Geral: Introdução a Contabilidade societária*. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SUNDER, Shyam. *Theory of accounting and control*. Cincinnati: South-Western Publishing, 1997.

ANEXOS



Questionário Para elaboração de Trabalho de Conclusão de Curso

Cédrigo da Rocha Lobo

Aplicável aos Auditores Independentes do estado da Paraíba

Caro Respondente,

Estamos conduzindo uma pesquisa acadêmica relacionada com a percepção dos Auditores Independentes do estado da Paraíba, acerca das mudanças operacionais percebidas por esses, após a convergência internacional de contabilidade.

Questionário

- 1 - Qual a importância da gestão dos riscos na auditoria?

- 2 - Saber calcular o Risco de Auditoria, é uma peça fundamental para que o auditor possa mensurar seus honorários, com a harmonização internacional, ficou muito mais subjetivo e arriscado mensurar tal valor, como você analisa esse novo cenário de mensuração de risco?

- 3 - Quais são os postos-chave na mensuração de um risco de auditoria?

- 4- Quais seu posicionamento, diante da intenção de se criar um órgão para fiscalizar a atuação dos auditores independentes, (Fiscal dos Fiscais)?

- 5 - Qual mudança operacional teve maior relevância para o desenvolvimento dos trabalhos de auditoria?

- 6 - Diante de todas as mudanças que a profissão de auditor está a passar, como você avalia o futuro da classe, levando em consideração o reconhecimento da profissão?

- 7 - Quais são as principais dificuldades encontradas pelos auditores na adequação as normas internacionais.

- 8 - Qual foi o principal(s) impacto das mudanças no trabalho de auditoria?

- 9 - Como você vê a atuação dos Auditores Independentes da Paraíba, após as mudanças?