



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA – UFSC
CENTRO SÓCIO ECONÓMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**ESTUDO DA AUDITORIA INDEPENDENTE DO BRASIL E PERU
TENENDO COMO BASE AS NAGA**

RODOLFO P. B. ROSALES

FLORIANÓPOLIS

2007

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA – UFSC
CENTRO SÓCIO ECONOMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ESTUDO DA AUDITORIA INDEPENDENTE DO BRASIL E PERU
TENDO COMO BASE AS NAGA**

Trabalho de conclusão de curso submetido ao Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Pedro José von Mechel, Dr.

FLORIANÓPOLIS

2007

RODOLFO P. B. ROSALES

**ESTUDO DA AUDITORIA INDEPENDENTE DO BRASIL E PERU
TENDO COMO BASE AS NAGA**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota (média) de _____, atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo.

Florianópolis, ____ de _____ de 2008.

Prof^a. Dra. Elisete Dahmey Pfitscher
Coordenadora de Monografias de CCN

Professores que compuseram a banca:

Prof. Dr. Pedro José von Mecheln (orientador)
Departamento de Ciências Contábeis da UFSC
Nota atribuída: _____

Prof^a. Dr. Luiz Alberton
Departamento de Ciências Contábeis da UFSC
Nota atribuída: _____

Prof. Msc. Marcelo Haendchen Dutra
Departamento de Ciências Contábeis da UFSC
Nota atribuída: _____

AGRADECIMENTOS

Ao meu Deus, por ter me dado a oportunidade de elevar meu intelecto;

Ao meu orientador Dr. Pedro José von Melcheln pelo auxílio e tempo disponibilizado meu profundo agradecimento.

À minha mãe, por ter sido a minha grande professora de vida.

Aos meus três filhos amados e queridos, Percy Vinícius, Anne Lise e Thiago. É para eles que dedico essa minha conquista.

À minha irmã Sônia, que sempre me deu toda força e todo o amparo nos momentos que eu mais precisei.

À minha esposa Alexssandra pela compreensão e apoio durante a realização de todo este trabalho.

Enfim, a todos que colaboraram para a realização deste trabalho.

RESUMO

ROSALES, Rodolfo Percy Barrenechea. **Estudo da auditoria independente entre Brasil e Peru através das NAGA**. 2007. 86P. Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

Atualmente o mundo passa por uma turbulenta interação econômica e a contabilidade se apresenta como uma ferramenta capaz para organizar as operações deste processo. A contabilidade se baseia em princípios, em vigor na maioria dos países dinâmicos economicamente, analisados pela Auditoria Independente, que proporciona parecer quanto ao cumprimento destes princípios, através da análise das Demonstrações Contábeis. Para tal o auditor deve respeitar as Normas de Auditoria Geralmente Aceitas (NAGA), que determinam o procedimento do profissional. Geralmente estas normas têm aplicabilidade em todos os países, porém existem situações em que o processo socioeconômico e cultural interfere no modo de fazer contabilidade e auditoria, e é neste último aspecto que gira o conteúdo principal deste trabalho, principalmente no que diz respeito à relação entre Brasil e Peru. Baseado em pesquisa bibliográfica busca-se conceituar Contabilidade, Contabilidade Internacional Auditoria Independente, Externa e Interna. Apresentam-se as Normas Internacionais de Auditoria, as Normas de Informação Financeira (NIIF) e as Normas de Auditoria Geralmente Aceitas (NAGA).

Palavras-chave: Contabilidade. Normas de Auditoria Geralmente Aceitas. Auditoria Externa.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
BOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPA	Certified Public Accountant
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
GC	Governança Corporativa
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IIA	Institute of Internal Auditors
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
IRRC	Investor Responsibility Rescards Center
NAGA	Normas de Auditoria Geralmente Aceitas
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NIA	National Institute of Accountants
NIIF	Normas de Informação Financeira
SEC	Securities and Exchange Commission
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Esquema de auditoria interna	45
--	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Série cronológica da evolução da auditoria.....	30
Quadro 2: Principais diferenças entre Auditoria Interna e Externa.....	47

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
1.1	CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	11
1.2	TEMA E PROBLEMA.....	12
1.2.1	Objetivo	13
1.2.2	Objetivos Específicos	13
1.3	JUSTIFICATIVA.....	14
1.4	METODOLOGIA	15
1.5	LIMITAÇÕES À PESQUISA.....	16
1.6	ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA	17
2	REVISÃO BIBLIOGRAFICA	18
2.1	ORIGEM E EVOLUCAO DA CONTABILIDADE	18
2.2	CONTABILIDADE INTERNACIONAL	21
2.2.1	Escola Européia Continental	21
2.2.2	Escola Anglo-Saxão	22
2.3	CAUSAS DAS DIFERENÇAS CONTABEIS INTERNACIONAIS.....	22
2.4	HARMONIZAÇÃO CONTABIL INTERNACIONAL.....	23
2.5	IASB E FASB	25
2.6	PRINCIPAIS CRITERIOS DE MENSURAÇÃO E RECONHECIMENTO	27
2.7	AUDITORIA	27
2.7.1	Conceituação	27
2.7.2	Evolução histórica da auditoria	29
2.7.3	Código de ética profissional	31
2.8	NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE (NIC).....	31
2.8.1	Elaboração das NIC's	32
2.8.2	Normas Internacionais de Informação Financeira (NIIF)	33
2.8.3	Objetivo das NIIF's	33
2.8.4	Declaração das Normas de Auditoria (DNA)	34
2.9	NORMAS DE AUDITORIA GERALMENTE ACEITAS (NAGA)	35
2.9.1	Normas Gerais	36
2.9.2	Execução do trabalho	37

2.9.3	Normas relativas à elaboração da informação	37
2.10	RESPONSABILIDADES LEGAIS DO AUDITOR	38
2.11	PLANEJAMENTO DE AUDITORIA.....	39
2.11.1	REVISÃO DO TRABALHO	40
2.11.2	RELEVÂNCIA	41
2.11.3	RISCO DE AUDITORIA	41
2.12	TÉCNICAS E PROCEDIMENTOS EM AUDITORIA	42
2.13	AUDITORIA INTERNA E EXTERNA.....	44
2.13.1	Auditoria interna	44
2.13.2	AUDITORIA EXTERNA	46
2.13.3	Objetivo	49
2.13.4	Objeto	49
2.14	TIPOS DE AUDITORIA.....	50
2.14.1	NATUREZA	51
2.15	TESTES EM AUDITORIA	51
2.16	CONTROLE INTERNO	53
2.16.1	Conceito	53
2.16.2	Estrutura (AU 319)	54
2.16.3	Objetivos	54
2.16.4	Controle interno	55
2.16.5	Entendimento do sistema do controle externo	56
2.17	PAPÉIS DE TRABALHO	57
2.17.1	Conceito	57
2.17.2	Objetivos	58
2.17.3	Características dos papéis de trabalho	59
2.17.4	Testes	59
2.18	PROCESSAMENTOS ELETRÔNICO DE DADOS(PED)	60
2.19	CONCLUSÕES DA AUDITORIA.....	61
2.19.1	CONCEITO	62
2.19.2	ESTRUTURA DO PARECER	63
3	ESTUDO COMPARATIVO BRASIL/PERU	65
3.1	DADOS SOCIO ECONÔMICOS	65
3.2	ENTIDADES LIGADAS À AUDITORIA EXTERNA	67

3.3	NORMAS DE AUDITORIA GERALMENTE ACEITAS BRASII/PERU.....	71
3.3.1	Treinamento técnico e capacitação como auditor	71
3.3.2	Independência	72
3.3.3	Cuidado e esforço profissional.....	73
3.3.4	Planejamento e supervisão	73
3.3.5	Estudo e Entendimento de Controle Interno	74
3.3.6	Evidências suficientes e competentes.....	75
3.3.7	Aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos	76
3.3.8	Consistência.....	76
3.3.9	Divulgações suficientes	77
3.3.10	Opinião do Auditor.....	78
4	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	80
	REFERÊNCIAS.....	82
	ANEXOS	84
4.1	Anexo A: OFÍCIO-CIRCULAR/CVM/SNC/SEP nº 01/2007	85
4.2	Anexo B: Documento - Conselho Federal de Contabilidade	86

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A origem da contabilidade remonta à antiguidade e seu objetivo inicial era avaliar a riqueza do homem e controlar seu patrimônio. Com o surgir e o desenvolvimento do comércio, a contabilidade passa a ser usada como uma ferramenta não só de controle, mas também de desenvolvimento e tomada de decisão. , onde os fiscais (“Contadores”) detinham amplos poderes.

Com a evolução das civilizações e com os avanços tecnológicos a Contabilidade se transforma em uma ferramenta poderosa de controle das atividades econômicas, pois registra e sintetiza as operações monetárias organizacionais, dando respaldo ao planejamento de suas ações.

Com o desenvolvimento da Contabilidade, entra em cena a Auditoria, que consiste na investigação das demonstrações financeiras, de registro e livros contábeis, obedecendo a normas e procedimentos, com o objetivo de verificar se estão de acordo com os princípios básicos da contabilidade e comparar sua veracidade. A Auditoria pode ser interna (trata dos controles internos contábeis e da administração e é realizada pelo auditor interno que, geralmente é funcionário da empresa) e/ou externa (realizada pelo auditor externo ou independente, cujo trabalho consiste em verificar se as demonstrações contábeis estão de acordo com a situação financeira e patrimonial).

A Contabilidade, conforme vista atualmente, sofreu influência de diversas escolas, entre elas a Italiana, a Anglo-Saxã, a Alemã e a Holandesa. É regida por diversas normas, como por exemplo, as Normas Internacionais de Auditoria, as Normas de Informação Financeira (NIF) e as Normas de Auditoria Geralmente Aceitas (NAGA). Estes aspectos normativos, disseminados pelos órgãos internacionais de Contabilidade e Auditoria Externa são usados por diversos países, que as tomam como base fundamental para aplicação em seus territórios.

No mundo atual, globalizado, a auditoria externa torna-se uma arma contra a má gestão de recursos e encurta a distância entre diferentes culturas e países, através das práticas usadas e fornecendo informações confiáveis e precisas. Por este motivo países mais desenvolvidos apresentam maiores número de auditores por habitante. Nos países em foco neste trabalho, a proporção de auditores por habitantes é de 08/100.000, no Brasil e de 06/100.000, no Peru.

Os conceitos básicos da contabilidade, assim, como seus princípios fundamentais são semelhantes entre as teorias contabilistas destes dois países, isto, talvez pela origem e história em comum, que atualmente adotam como base as normas internacionais de contabilidade. Contudo, há práticas distintas, a nível cultural e legislativo repercutindo na própria contabilidade, influenciando de maneira importante para a evolução de ambos.

O trabalho em questão tem a intenção de relacionar a Auditoria praticada no Brasil comparando a praticada no Peru, aproveitar seus pontos positivos e ressaltar déficits.

1.2 TEMA E PROBLEMA

Grande parte dos estudos realizados nesta área tem como objetivo estabelecer parâmetros entre Brasil e Estados Unidos e países europeus. Fato compreensível, pois, é deles que sofremos influências no âmbito de estabelecer pontos para exercitar a contabilidade como um todo. Isto comprova a ausência de estudos relacionando as práticas de auditoria independente entre Brasil e Peru, e mesmo dentro dos dois países esta profissão é relativamente nova, no sentido de dar-lhe a devida importância.

Atualmente o governo brasileiro está valorizando a aproximação entre países latino-americanos. Em termos de diplomacia e comércio, existem muitos projetos em andamento para a aproximação de Brasil e Peru, por exemplo, a construção da rodovia que liga Brasil ao pacífico (Transoceânica), que vai permitir ao Peru utilizar portos do Oceano Atlântico, e ao Brasil portos do Oceano Pacífico, reduzindo

consideravelmente custos de transporte. Existem muitas empresas privadas atuantes no Peru como: Natura, Odebrecht, Sadia, Marcopolo, Vicunha, Alpargatas, etc., em contrapartida há a importação de cobre e algodão, por exemplo.

Como no Brasil e no Peru os conceitos básicos da contabilidade e seus princípios fundamentais são semelhantes e por ambos adotarem as Normas Internacionais de Contabilidade como base para esta prática, propõe-se o estudo do tema: a auditoria independente entre Brasil e Peru tendo como base as Normas de Auditoria Geralmente Aceitas (NAGA).

Assim sendo, um estudo comparativo pode evidenciar a existência de procedimentos convergentes e divergentes entre as auditorias independentes do Brasil e do Peru?

1.2.1 Objetivo

Elaborar um estudo capaz de comparar as Auditorias externas do Brasil e Peru, verificando benefícios para o entendimento de ambos, tendo como base as normas internacionais de Auditoria (NAGA).

1.2.2 Objetivos Específicos

- Conceituar Contabilidade Internacional e resumir seus objetivos.
- Conceituar Auditoria interna.
- Conceituar Auditoria Externa e seus componentes.
- Conceituar práticas de Auditoria Independente.
- Apresentar as Normas Internacionais de Auditoria.

- Enfocar convergências e divergências, na Auditoria Independente de acordo com as Normas de Auditoria Geralmente Aceitas (NAGA).
- Relatar práticas desenvolvidas no Brasil e Peru;
- Evidenciar a importância da Auditoria Independente na vida econômica dos dois países.

1.3 JUSTIFICATIVA

Há inúmeros trabalhos relacionados à Auditoria entre Brasil e Estados Unidos e países Europeus, porém, poucos relacionados com países sul-americanos. Pois são estes países que influenciam no âmbito de tentar preencher esta lacuna, desenvolver maior integração e pôr à disposição de empresas interessadas em integração bilateral para negócios ou consultas, justifica-se a relevância de se apresentar um estudo comparativo entre as auditorias independentes do Brasil e do Peru.

Para auditores independentes, que são praticamente obrigados a ter uma educação continuada sobre sua profissão, este estudo pode representar uma porta de entrada para estudos mais profundos. Espera-se com isto plantar uma semente para que o mundo econômico entenda a importância de sua dinâmica em nosso continente, tendo presente a constante busca pela convergência política, econômica e social, sem descuidar dos princípios da democracia.

Outro fato que não pode deixar de ser lembrado diz respeito a aproximação do presidente Lula e Alan Garcia, e graças ao bom diálogo estabelecido, empresas brasileiras tem investido mais no Peru, devido ao seus níveis de crescimento econômicos bastante competitivos, acima de 6% ao ano, e uma carga tributável estável por mais de 10 anos consecutivos.

Assim, o tema se justifica por querer um diálogo entre estas duas nações, com base na ausência de pesquisas afins.

1.4 METODOLOGIA

O presente trabalho é baseado em pesquisa bibliográfica, designada por Vergara (1998, p. 48) como “o estudo sistematizado e desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral”. E que tem como finalidade “conhecer as diferentes formas de contribuição científica que se realizam sobre determinado assunto ou fenômeno”. (OLIVEIRA,1999, p. 119).

A metodologia aplicada a este trabalho, através de pesquisas em livros, artigos, na internet e nos órgãos reguladores tanto do Brasil quanto do Peru, relacionados ao tema em questão, está baseada no método dedutivo. De acordo com Hegengerg (1976, p. 115): “Método é o caminho pelo qual se chega a determinado resultado, ainda que esse caminho não tenha sido de antemão deliberado”. E este método, conforme a concepção de Gil (1999 p. 28):

[...] parte do particular e coloca a generalização como um produto posterior do trabalho de coleta de dados particulares. De acordo com o raciocínio indutivo, a generalização não deve ser buscada aprioristicamente, mas constatada a partir da observação de casos concretos suficientemente confirmadores dessa realidade.

De acordo com Parra Filho (1998, p. 77) “o método indutivo vai permitir a partir de observações, levantamentos e determinados fatos, determinadas situações, inferir condições e situações gerais e esperadas”.

A abordagem realizada foi quantitativa e qualitativa, pois uma complementa a outra. Segundo GRESSLER (2003), a abordagem quantitativa se caracteriza pela formulação de hipóteses, definições operacionais de variáveis, quantificação nas modalidades de coleta de dados e de informações, com a utilização de tratamentos estatísticos; e a abordagem qualitativa busca descrever a complexidade de determinado problema, não envolvendo manipulação de variáveis ou estudos experimentais. No presente estudo o levantamento quantitativo refere-se em sua maioria às normas, assim como, a conceitos e percurso histórico e o levantamento

qualitativo refere-se às práticas da Auditoria Externa em si, embora, represente, também, um tema extenso, onde os procedimentos usados justificam o objetivo e vice-versa.

Por causa da necessidade de consultar artigos escritos em língua espanhola se faz coerente usar a *Translatologia* que é: “o conjunto de atividades desenvolvido por tradutores e intérpretes profissionais que valoriza a qualidade de interação complexa, cujo objetivo é assegurar a comunicação entre indivíduos e grupos culturalmente diversificados”; segundo Hans J. Vermeer (1984), porém, inúmeros autores defendem a hipótese de o estudioso de um assunto editado ou falado em outro idioma poder valer-se da *Translatologia*, contudo deve respeitar a linha da ideologia e os direitos autorais.

Houve também para realização deste trabalho uma entrevista com um profissional que trabalhou em uma empresa multinacional brasileira no Peru.

1.5 LIMITAÇÕES À PESQUISA

Por tratar-se de um tema bastante extenso e pela restrição de pesquisas na área, o desenvolvimento da pesquisa limitou-se aos objetivos propostos, bem como a seleção do conteúdo, através de tópicos mais relevantes dentro do parâmetro das Normas de Auditoria Geralmente Aceitas (NAGA).

Outra limitação diz respeito ao fato de que, apesar de inúmeras empresas de Auditoria no Peru e empresas brasileiras que atuam neste país terem sido contatadas para a coleta de informações, somente um profissional concordou em prestar informações e apenas sobre Auditoria e como ele vê as NAGA nos países em questão, sem mencionar sua firma, sob nenhum aspecto. Este fator se tornou limitante, pois não se pode generalizar as conclusões ou exemplos.

1.6 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA

No primeiro capítulo será apresentada uma noção geral sobre o assunto, apresentado, o tema, o problema e os objetivos a serem alcançados, a justificativa para a escolha do tema, a metodologia usada e as limitações da pesquisa.

No segundo capítulo conceitua-se Contabilidade, Contabilidade Internacional e as causas das diferentes aplicações da contabilidade, em diversos países, citando também as escolas que influenciaram a maneira de fazer contabilidade, assim, como na Auditoria Independente. Para uma melhor compreensão do assunto, conceitua-se a auditoria Externa e Interna, apresentam-se as Normas Internacionais de Auditoria, as Normas de Informação Financeira (NIIF) e o porquê de a Europa Continental e outros países adotarem estas normas. Por servirem de parâmetro para o estudo, caracterizam-se as Normas de Auditoria Geralmente Aceitas (NAGA).

Ainda neste capítulo, apresenta-se uma pesquisa mais minuciosa da origem e entendimentos teóricos evolutivos da Auditoria Externa, listando-se conceitos das escolas Italianas, Anglo-Saxão, Alemã e Holandesa, que foram as mais influentes no contexto do estudo. Incluem-se aspectos normativos que órgãos internacionais de Contabilidade e Auditoria Externa disseminam e que os países tomam como base fundamental para aplicá-lo em seus territórios.

No terceiro capítulo apresentam-se dados sócio-econômicos do Brasil e Peru, também o ponto de estudo entre as auditorias Externa nestes países, descrevendo cada NAGA com exemplo e opinião colhida de um profissional. Citam-se aspectos legais que permitem ou restringem a aplicação das normas e se dará um exemplo prático sobre a auditoria de uma conta.

O quarto e o quinto capítulo apresentam as conclusões e as referências utilizadas na pesquisa.

2 REVISÃO BIBLIOGRAFICA

Para melhor compreender o estudo em questão é necessário abordar, uma revisão bibliográfica a respeito da Contabilidade Internacional, além, é claro de aspectos fundamentais da Auditoria como um todo e em especial Auditoria Independente: seus conceitos, normas e aplicações nas entidades.

2.1 ORIGEM E EVOLUCAO DA CONTABILIDADE

A origem da contabilidade ocorreu em épocas remotas, à maioria dos autores defende que surgiu quando o homem tornou-se um ser racional, há aproximadamente, 50 a 80mil anos a.C. O seu objetivo inicial era avaliar a riqueza do homem, para poder comprovar se aumentou ou diminuiu o seu patrimônio. Nesta época as pessoas queriam saber se ganhavam ou perdiam, com o passar do tempo, dentro de seu rebanho, ou seja, se tinham mais animais que seus vizinhos, pois animais nasciam, morriam e eram consumidos, então começaram a contar seus rebanhos através de pedras (não havia escrita); aqui nasceu a necessidade de controlar seu patrimônio. Depois a Contabilidade serviu ao comércio, ao tempo que este nasce com os povos semitas através de trocas de mercadorias ou escambo. O surgimento da contabilidade escrita vem da época da Babilônia, embora rudimentar, ficaram famosas por ocasião das cobranças de impostos - Tábuas de Urak (2,5 A 4,5cm). Tem-se o exemplo de algumas civilizações, que em suas épocas foram organizadas e se destacaram entre outras, justamente por fazer da Contabilidade uma ferramenta não só de controle, mas também de desenvolvimento e tomada de decisão, onde os fiscais (“Contadores”) detinham amplos poderes.

Na Grécia existia o que hoje são conhecidos como contadores fiscais chamados de **POLETAS** e **EPOPOS**, e eram os que detinham a responsabilidade e controle da cobrança de impostos e controle das contas publicas, foi nesta época que a Contabilidade serviu como ferramenta da democracia da seguinte maneira: os

responsáveis organizavam as contas de entradas e saídas (gestores públicos) para depois serem aprovados pelo senado, uma vez aprovado o senado apresentava para os cidadãos para que pudessem criticá-lo.

No Egito quando foram construídas as pirâmides, período em que se desenvolveram inúmeros avanços científicos, entre eles, a contabilidade feita por Escribas que faziam a documentação da arrecadação e da despesa do estado (Faraós), isto também ocorria nas épocas das colheitas e na pilhagem das guerras.

Os Fenícios desenvolveram como ninguém a navegação comercial, ou seja, eram navegantes e comerciantes, muitas vezes os donos das empreitadas precisavam viajar por um tempo prolongado, deixando suas benfeitorias a cuidado de empregados entendidos na técnica de controle de mercadorias e fluxo de caixa, assim, quando o patrão voltava prestavam conta, minuciosamente, não deixando de relatar os fatos ocorridos. Aqui a contabilidade é vista como ferramenta ao controle da variação do patrimônio.

A civilização Inca, uma das mais destacadas das Américas, se localizava desde Equador até Patagônia, contavam com verdadeiros contadores públicos denominados **QUIMPUCAMMAYAS** e **QUIRUCAMAYU**, que usavam a contabilidade como uma poderosa ferramenta de decisão, já que não possuíam um sistema de escrita, usavam como célula de controle um emaranhado de fios e nós que significavam, de forma precisa, números exatos de: censos populacionais, impostos dos exercícios, quantidade de animais do império, quantidade de alimentos, áreas de cultivo, acontecimentos religiosos cronológicos, etc., esta ferramenta recebe o nome de "**Quipus**", tão simples quanto uma folha de papel, mas tão importante por seu conteúdo.

Em escavações, onde atualmente é o Iraque, entre os anos de 1927 e 1931 investigadores da Universidade de Chicago acharam documentos de um palácio denominado: **NUZI** e segundo estes documentos a contabilidade era feita de acordo com "FICHAS" que eram transferidas, tiradas e depositadas dentro de um recipiente que também foi encontrado com as fichas dentro. As fichas eram diferentes entre si e cada qual era confeccionado de maneira a representar uma classe social e um determinado produto.

Em 1202 **Leonardo Fibonacci** introduz na Itália o número arábico e a partir desta data que começam as inovações contábeis dando fruto, depois, a partida dobrada.

As primeiras práticas de partidas dobradas, ocorreu na Itália, entre os séculos XII e XIII, no século XV **frei Luca Paccioli** escreveu seu famoso tratado denominado “Tractus de Computis et Scriptus” onde em um de seus capítulos foi demonstrado o método das partidas dobradas.

A contabilidade preocupa-se em registrar os fatos ocorridos com o patrimônio de uma entidade através de demonstrações contábeis, para usuários internos (contabilidade gerencial) e externos (contabilidade financeira).

Um conceito da década de 30: “A contabilidade é uma ferramenta que se utiliza do controle da atividade econômica”. É um artefato para medir e interpretar certos feitos de uma empresa que se expressam em forma quantitativa e qualitativamente. (Pufus Porem- Accounting Method – University of Chicago Press – Chicago 1930).

Ainda, segundo Finney: “A contabilidade compreende como, e na medida, as operações de um negócio afetam o valor de seus ativos e o montante de seus passivos, sem perder de vista as utilidades do capital” (H. A. FINNEY – Principles of Accounting – Ed. Prentice HALL Inc.m. York – 1931).

Nesta definição de White a Contabilidade é definida como uma ferramenta para interpretar os lançamentos ocorridos nos eventos financeiros na empresa, um passo dado se levado em consideração que, esta ciência, antes, serviria apenas para fazer registros: “A contabilidade é o ato de registrar e sintetizar as transações de um negócio e de interpretar seus efeitos sobre os assuntos e as atividades de uma entidade econômica” (PYTE WHITE).

Atualmente as corporações vêem a Contabilidade como uma ferramenta poderosa no planejamento de suas ações, e na tomada de decisões para empresas já implantadas. Assim, pode-se afirmar que a Contabilidade representa um alicerce na criação, desenvolvimento e manutenção das organizações, pois organiza a materialização monetária dos eventos que geram ou despendem recursos, para que decisões possam ser tomadas de maneira a resguardar estes recursos e melhor locá-los.

2.2 CONTABILIDADE INTERNACIONAL

Assim pode-se afirmar que a contabilidade é uma ciência social (CFC), que embora utilize números como ferramenta mede também ativos intangíveis, assim, podemos afirmar que a contabilidade é um produto do meio onde atua. De acordo com Niyama (2005): “como cada país tem seu próprio ambiente político, cultural e econômico fica difícil classificar seus sistemas contábeis nacionais por parte dos pesquisadores”. Mas esse entendimento se torna necessário uma vez que a interdependência dos países, pessoas, e fatos, além de grande fluxo monetário e de mercadorias esta acontecendo de maneira tão rápida que alguns estudiosos vêem isto como uma nova era econômica. Entretanto, autores destacam duas grandes escolas que influenciam a contabilidade mundial: a escola Européia Continental e a escola Anglo-Saxão.

Assim este tópico nos fornece um arcabouço teórico para poder entender as divergências e convergências das práticas de auditoria entre países.

2.2.1 Escola Européia Continental

Teve suas bases na Itália e sua divulgação começou com o Frei Franciscano Luca Paccioli no Séc. XV com a publicação de sua obra que incluía as partidas dobradas, fato que foi possível graças à invenção da TIPOGRAFIA por JOHANN GUTEMBERG. Contudo, esta nova maneira de fazer contabilidade se difunde pelo Europa, apenas, no Século XIX; um período denominado científica (IUDÍCIBUS). Após a revolução industrial a contabilidade continental entra em declínio e, dentre os fatos que colaboraram para isto, segundo Iudicibus, se destacam:

- Pouca importância à auditoria;
- Vultosas teorias, não provados na prática;
- Ênfase as teorias das contas (uso excessivo de partidas dobradas);

- Grande importância a autores;
- Ensino pouco qualificado.

2.2.2 Escola Anglo-Saxão

Nasce na Inglaterra e se espalha por países por ela colonizados, atualmente os Estados Unidos é líder na difusão deste tipo de contabilidade, e ao passar do tempo, novos países estão adotando, dentre suas características destacam-se;

- Elevada qualificação acadêmica;
- valorização profissional;
- Importância à auditoria;
- Anseio da contabilidade em atender os investidores.

2.3 CAUSAS DAS DIFERENÇAS CONTÁBEIS INTERNACIONAIS

Como já foi visto a Contabilidade é uma ciência social e, por isto esta sujeita as diferentes variantes que cada país apresenta segundo Niyama (2005) o autor que mais aborda este tema, é Nobes, e difundiu dando destaque em seu livro as 17 razões para as diferenças internacionais no *financial reporting*:

- I. Natureza da propriedade empresarial e formas de financiamento (ou de que maneira as empresas captam recursos);
- II. Herança de ter sido colônia de outro país;
- III. Invasão;
- IV. Tributação;

- V. Inflação;
- VI. Amadurecimento e tamanho da profissão contábil;
- VII. Nível de educação na área contábil;
- VIII. Estágio de desenvolvimento econômico;
- IX. Cultura;
- X. História;
- XI. Geografia;
- XII. Linguagem;
- XIII. Influência da teoria contábil;
- XIV. Sistema político, clima social;
- XV. Estrutura e sistema legal;
- XVI. Religião; e
- XVII. Acidente (de percurso).

Dentre estas 17 destaca-se a de número XV, cuja estrutura legal influencia a contabilidade, por exemplo, há países que usam contabilidade para fins tributários, o por meio de leis que devem ser cumpridas ao fazer as demonstrações contábeis, onde os órgãos contábeis têm pouco efeito na criação de normas, pois, geralmente, vai contra a legislação, ou seja, o contador seria o fiscal do governo.

Existem muitos estudos a este respeito, dentre alguns autores Niyama(2005) destaca: “B. Elliot e J. Elliot (2002), Saudagaran (2004), Radebaugh e Gray (1993) e Balkaoui (2000)”.

2.4 HARMONIZAÇÃO CONTABIL INTERNACIONAL

Os diferentes sistemas contábeis usados pelos países são um obstáculo para a harmonização internacional das normas contábeis e do mesmo modo à expansão

global de grandes empresas com atrativos investimentos. Tendo como base este contexto o IASB desenvolveu um referencial contábil internacional: as IAS-IFRS ou SIC/IFRIC para empresas privadas e IPSAS para o setor público respectivamente, assim, apontou um ponto de referência para as nações em relação à contabilidade mundial, isto para que possam adaptar-se as mudanças e fazer melhorias nos sistemas nacionais de contabilidade, como a União Europeia que desde 2002 obrigou às empresas, que tem ações na bolsa, apresentarem seu *financial reporting* enquadradas nestas normas (IAS-IFRS).

Também no Brasil o Banco Central do Brasil emitiu o comunicado nº 14.259/06, que estabelece que as instituições financeiras reguladas por essa autarquia deverão preparar demonstrações financeiras de acordo com o IFRS até 2010. No Peru entidades também estabeleceram metas, principalmente na difusão das normas.

Então fica claro que o IASB é um dos órgãos, a nível mundial, que se preocupa em fixar normas contábeis internacionais voltados ao processo de harmonização internacional da contabilidade, porém, existem outros organismos internacionais, dentre os quais destacam-se:

IASB – Internacional Accounting Standards Board (Junta de Normas Internacionais de Contabilidade), antigo IASC;

FASB – International Accounting Standards Board (Junta de Normas de Contabilidade Financeira) (EUA);

FAF – Foundation of Accounting Financial (Fundação de Contabilidade Financeira) (EUA).

O FASB é representado pelos Estados Unidos e sua principal característica é exigir nos relatórios, as normas internacionais de contabilidade além de qualidade elevada. Também existem os **USGAAP** que são os princípios contábeis geralmente aceitos nos Estados Unidos e, são tidos como os princípios contábeis mais restritos do mundo. O **SEC (Securities And Exchange Commission)** é o órgão, nos USA, que regulamenta o mercado de capitais e define os métodos aplicáveis a preparação das demonstrações contábeis e relatórios periódicos obrigatórios para as companhias abertas. Ressalta-se que os Estados Unidos por tratar-se de um dos maiores capitais do mundo, conseqüentemente, preferem que outros países se

adaptem a seu sistema contábil, além disto fixam normas internacionais, assim, tem-se uma idéia global dos futuros acontecimentos nos termos de harmonização que visa convergir aos princípios contábeis dos USA (USGAAP) e do IASB.

A CVM, também tem mostrado preocupação a respeito deste assunto e tem trabalhado para difundi-lo e consolida-lo, conforme anexo A.

O Conselho Federal de Contabilidade, na ocasião da edição dos Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade de Auditoria e Perícia de 2003, na apresentação, faz menção à suma importância do aperfeiçoamento da contabilidade enquanto ferramenta de inserção do Brasil na economia mundial, ou seja, a harmonização das normas contábeis brasileiras com as internacionais, fato este difundido, também, pelo Colégio de Contadores Públicos do Peru, entidade homologa ao CFC do Brasil, conforme anexo B.

Também em Brasília no dia 7 de outubro de 2005 foi criada a Resolução nº 1.055/05 pelo CFC. O CPC nasce com a solicitação ao CFC por parte de cinco entidades, (IBRACON, FIPECAFI, BANESPA, APIMEC e ABRASC), para sua criação, e tem como objetivo o estudo, o preparo e a emissão de pronunciamentos técnicos sobre procedimentos contábeis levando sempre em conta a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais. Na verdade é esperada uma ampla discussão interna entre todos os setores do mercado brasileiro a fim de evoluir a integração com os padrões internacionais, sem deixar de lado o cuidado com a elevação do tributo, se alguma norma facilita isto, e a ampla redução de custos, na medida que a economia nacional está cada vez mais exportadora e mais globalizada.

2.5 IASB E FASB

O IASB foi fundado em 1973, pela Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Países Baixos, Irlanda, Reino Unido e Estados Unidos sob o nome de I.A.S.C. - International Accounting Standard Committee (Comitê das Normas Internacionais de Contabilidade). O IASB é um órgão independente do setor privado

e tem autonomia integral em fixar Normas Internacionais de Informação Financeira (NIIFs), antigas NICs, estas normas estabelecem as informações contidas nas Demonstrações Financeiras e como elas devem pronunciar-se. São normas de alta qualidade, cujo, principal usuário é o investidor, seu conteúdo diz respeito as operações econômicas do negocio, ou seja, representam uma imagem fidedigna da situação financeira da empresa. As NICs do IASB tem tido grande êxito, pois, adaptam-se facilmente aos sistemas contábeis dos países.

O IASB é subordinado à fundação IASC, entidade sem fins lucrativos, com sede em Delaware (USA), conta com dezenove curadores, os quais indicam os membros do colegiado do IASB, do colegiado de interpretações e do conselho assessor de padrões. O IASC ficou fortalecido e com autonomia para elaborar normas internacionais de contabilidade na ocasião que o IFAC (Federação Internacional de Contadores), em 1981, concordou com este ato, logo depois os membros do IFAC aderiram ao IASC, e em 1º de abril de 2001, surgiu o IASB.

O FASB nasceu nos Estados Unidos e é posterior ao APB – Accounting Principles Board (Conselho dos Princípios Contábeis), que foi o pioneiro a emitir os primeiros enunciados que norteiam a forma de apresentar a Informação Financeira. As normas do FASB, geralmente, estão relacionadas aos interesses dos USA discordado na sua aplicabilidade em outros países, principalmente, em desenvolvimento. Assim, muitos estão aderindo as NIC, por exemplo, algumas instituições financeiras estão aderindo as NICs do IASB: a Bolsa de Valores de New York, que em 2005 permitiu que empresas estrangeiras, interessadas em ter suas ações negociadas por ela, poderiam apresentar suas demonstrações contábeis baseados nos NICs do IASB.

Em 2006, o IASB e o FASB assinaram um memorando de entendimento, identificando diferenças mais relevantes, bem como áreas possíveis de melhoria, e estabeleceram um programa de trabalho em conjunto, a meta é convergir substancialmente o **IFRS e USGAAP** ate 2009, eliminando-se a necessidade de reconciliação entre as duas praticas contábil.

2.6 PRINCIPAIS CRITERIOS DE MENSURAÇÃO E RECONHECIMENTO

Jorge Katsumi Niyama destaca no seu livro Contabilidade Internacional (2005) as principais divergências nos critérios de reconhecimento e mensuração em nível internacional, os quais ele desenvolve e lista exemplos práticos e atuais:

- Gastos com pesquisa e desenvolvimento;
- Reavaliação de ativos;
- Contabilização do leasing financeiro;
- Atualização dos estoques pelo método UEPS;
- Impostos diferidos (deferred taxes);
- Encargos com planos de benefícios de aposentadoria para empregados;
- Instrumentos financeiros;
- Conversão de transações e demonstrações financeiras em moeda estrangeira;
- Contratos de construção (empreendimentos a longo prazo).

2.7 AUDITORIA

2.7.1 Conceituação

A conceituação de Auditoria evoluiu através do tempo, por exemplo, na Revolução Industrial o papel principal do auditor era apurar possíveis fraudes nos, ainda, pequenos negócios, neste contexto a auditoria era tratada como uma ferramenta de apuração e investigação, influenciando pouco os próximos passos dados pela empresa. A medida que as empresas foram crescendo a conceituação

mudou, paralelamente, a responsabilidade do auditor, o trabalho do profissional passa, a separar o capital e o administrador e a verificar se as informações repassadas por este estão certas, depois com o aparecimento de novas tecnologias o auditor revisa contas (audita contas), faz testes, verifica o sistema de controle interno e por ultimo emite parecer sob sua responsabilidade.

Atualmente Crepaldi (2004, p. 23), conceitua auditoria assim:

De forma bastante simples pode definir-se auditoria como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade. A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e pertinente a legislação específica.

A definição de Crepaldi (2004, p. 23), é semelhante ao do *Reporto of the Committee on Basic Auditing Concepts of the American Accounting Associaton*:

Auditoria é um processo sistemático de obtenção e avaliações objetivas de evidencias sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatarão do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados.

Assim, pode-se afirmar que a auditoria representa, dentro da entidade auditada, a verificação dos princípios e normas da contabilidade e da correta aplicação da legislação vigente.

2.7.2 Evolução histórica da auditoria

A auditoria é uma das aplicações dos princípios científicos da contabilidade, que tem como base a verificação dos lançamentos patrimoniais, para observar sua plenitude.

Sua importância é reconhecida desde os tempos mais remotos, porém, alguns autores acreditam que as primeiras funções surgiram no tempo da civilização sumíria (antigo oriente), onde havia o arrendamento de bens e depois conferiam os rendimentos auferidos.

Acredita-se, ainda, que a palavra “auditor”, caracterizando o título de quem pratica esta profissão, surgiu no final do século XVIII, na Inglaterra durante o reinado de Eduardo I.

Durante a Idade Média, na Europa, muitos profissionais executavam funções auditorias, tendo como destaque o conselho de Londrinenses (Inglaterra) e em 1310, o colégio de contadores, de Veneza (Itália), 1581.

Com o advento da revolução industrial as atividades econômicas deixaram de ser artesanais e foi obrigada a surgir novas técnicas contábeis, especialmente a auditoria, passando a atender o surgimento de empresas maiores.

Em 1845, pouco depois de a contabilidade entrar nos domínios da ciência a “Railway Companies Consolidation Act” (Consolidação das Leis das Companhias da Estrada de Ferro) obrigou a verificação anual dos balanços por parte dos auditores, assim, a auditoria tornou-se profissão necessária nos Estados Unidos da América.

Na Inglaterra de 1880 foi criada a primeira Associação de Contadores Públicos Certificados (**Institute of Chartered Accountants in England and Wales**).

Desta maneira, Attie (2006, p. 28) faz uma série cronológica da evolução da auditoria:

DATAS	FATOS
?	Desconhecida a data da atividade de auditoria.
1314	Criação do cargo de auditor do tesouro da Inglaterra.
1559	Sistematização e estabelecimento da auditoria dos pagamentos a servidores públicos pela rainha Elizabeth II.
1880	Criação da associação dos Contadores Públicos Certificados (AICPA), nos Estados Unidos.
1894	Criação do Instituto Holandês de Contadores Públicos.
1934	Criação do Security and Exchange Commission (SEC), nos Estados Unidos.

Quadro 1: Série cronológica da evolução da auditoria

Fonte: Attie (2006, p. 28)

Também nos Estados Unidos da América, sua importante associação elaborou as normas de auditoria, publicando diversos regulamentos dos quais o primeiro que se conhece data de outubro de 1939.

Em 1934 surgiu o SEC – Securities and Exchange Commission, nos Estados Unidos, que obriga as empresas presentes na bolsa de valores, ter suas contas auditadas, este fato representa um marco importante para o profissional da auditoria, dando-lhe legitimidade e importância incontestável, assim como as auditorias por ele feitas. (ATTIE, 1998).

Segundo Boyton, Johnson e Kell (2002, p. 71-72):

[...] Inicialmente, as auditorias tinham de ser realizadas por um ou mais acionistas, que não eram administradores das empresas e que recebiam delegação dos demais acionistas. A profissão contábil rapidamente se apresentou para atender as necessidades do mercado e logo a legislação foi alterada, permitindo que pessoas outras que não acionistas realizassem as auditorias; empresas de auditoria então surgiram. Algumas dessas firmas britânicas pioneiras – Deloitte & Co., Peat, Marwick & Mitchell e Price Waterhouse & Co. – podem ser identificadas como empresas que ainda hoje operam nos Estados Unidos e em outros países. A influência britânica migrou para os Estados Unidos no final do século XIX, à medida que investidores escoceses e ingleses enviavam seus próprios auditores para verificar a condição de empresas norte-americanas nas quais tinham investido pesadamente, em particular fabricante de cervejas e companhias de estrada de ferro. O foco dessas auditorias iniciais eram encontrar erros em balanços e bloquear o crescimento de fraudes associadas com o aprofundamento do fenômeno de administradores profissionais presentes versus proprietários ausentes.

Atualmente a auditoria, em países que adotaram a escola Anglo-Saxão, representa uma profissão valorizada e vista como uma das melhores especializações da contabilidade, por exemplo, nos Estados Unidos, um auditor tem o mesmo prestígio profissional que um médico.

2.7.3 Código de ética profissional

Ética provém da palavra grega *ethos*, que significa *caráter*. Muitos confundem com moralidade, esta diz respeito ao que é certo ou errado. Há inúmeras teorias para a conduta da ética, mas o que é mais importante é que a ética esta junto com a moral. As profissões modernas apresentam seu código de conduta ética para seus membros.

Aqui são destacados cinco princípios geralmente aceitos na ética profissional:

1. Independência – ser independente a aqueles a que serve.
2. Integridade e objetividade – fazer o trabalho de maneira íntegra e objetiva.
3. Responsabilidade perante os clientes. O contador deve ser imparcial e honesto com seus clientes.
4. Responsabilidade ante os colegas – o contador deve mostrar-se bem relacionado e cooperativo, porém, não pode ser.
5. Normas gerais e técnicas – deve manter-se atualizado, ser competente e observar a qualidade de seu serviço levando sempre em consideração as normas e técnicas da profissão.

2.8 NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE (NIC)

As NIC's são emitidas pela Internacional Accounting Standards Board – IASB. São normas voltadas para a orientação ao investidor e seu objetivo é deixar claras

as transações econômicas e operacionais dos negócios, assim, como transparecer uma imagem fidedigna da situação financeira da empresa. As NIC são um grupo de leis e normas que estabelecem o tipo de informação que devem estar presentes nas demonstrações financeiras, uma vez que estas normas são elaboradas com a análise de experiências comerciais e fruto de vastos estudos e esforços de diferentes entidades financeiras, profissionais e educativos com o intuito de harmonizar a informação financeira presente nas demonstrações financeiras.

2.8.1 Elaboração das NIC's

Todos os membros de todos os grupos são convidados para sugerir assuntos relacionados com as Normas Internacionais de Contabilidade:

O pessoal do IASC: o conselho, profissionais membros, indivíduos e outras organizações, tendo presente um tema central (NIC) e a aceitação por usuários e contadores, através do conselho estabelece um convite especial, presidido por seu representante, que deve incluir outros de organizações profissionais contábeis de pelo menos três países, contanto que sejam especialistas no tema, depois os comitês identificam e revisam todos os problemas contábeis eleitos levando em consideração o embasamento conceitual para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras, elaborado pelo IASC.

O comitê envia a síntese do estudo ao IASB, neste documento é discutida a aceitação ou não da norma, sendo depois repassado ao comitê, onde se faz uma revisão dos comentários feita pelo IASB. Na ocasião da revisão surge um documento já pronto para ser aprovado, e pode ser requerido pelo público (projeto de Norma Internacional de Contabilidade). O comitê passa o documento ao conselho que pode ser aprovado mediante afirmativa de dois terços deste, neste estágio o projeto da norma já é objeto de publicação, onde se convida as partes interessadas a darem sua opinião.

Finalmente o comitê revisa as diversas opiniões e prepara um rascunho da Norma Internacional da Contabilidade para que seja revisado pelo conselho, que pode aprovar a norma com três quartos do conselho e publicar a norma definitiva.

2.8.2 Normas Internacionais de Informação Financeira (NIIF)

As NIIF são emitidas pelo IASB, e apresentam como origem o Comércio Internacional e a globalização da economia. As NIIF são elaboradas principalmente para uso de empresas grandes, com projeção internacional e relevância econômica.

O IOSCO (Organização Mundial das Comissões de valores Mobiliários), que conta com aproximadamente 117 órgãos reguladores e abrange quase 90% do movimento global do mercado de capitais do mundo, assinou em 1995 um acordo com o IASB no qual revisa todas as NIIF com o objetivo de serem usadas pelas entidades que tem ações nas bolsas de valores do mundo.

2.8.3 Objetivo das NIIF's

As NIIF's têm por objetivo fornecer informação financeira de alta qualidade, dar maior flexibilidade, e transparência aos usuários. Em conjunto com a auditoria as NIIF representam credibilidade da informação financeira (isto mediante sua imposição na ocasião da auditoria).

Exemplos de NIIF:

NIIF 1: primeiro uso das Normas Internacionais de Informação Financeira;

NIIF 2: pagamentos com base em ações;

NIIF 3: parâmetros do negócio;

NIIF 4: Contratos de seguros;

NIIF 5: Ativos não correntes mantidos para renda e operações interrompidas;

NIIF 6: Exploração e avaliação de recursos minerais.

2.8.4 Declaração das Normas de Auditoria (DNA)

Nos Estados Unidos há três organizações que estabelecem normas de auditoria: o AICPA, o IIA e o GAO. Neste caso aborda-se o AICPA – Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, trata-se de uma organização profissional nacional dos Estados Unidos e é responsável pelo estabelecimento de normas de auditoria que é representado pelo conselho de Normas de Auditoria (Auditing Standards Board – ASB). As DNA (Statements on Auditing Standards – SAS), são pronunciamentos do ASB, como nos ensina Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 74):

[...] antes de emitir as SAS, o ASB fez circular amplamente uma versão preliminar para que firmas de CPAS/ especialistas em contabilidade, Auditoria e tributação), agências regulatórias como o SEC, professores de contabilidade e outros a comentem. A versão preliminar e os comentários recebidos são então analisados pelo ASB em reuniões abertas, antes de a SAS ser realmente adotada – para o que é necessária pelo menos dois terços dos membros da ASB. As SAS explicam a natureza e extensão das responsabilidades do auditor e o orientam na realização da auditoria [...]

As DNA são um conjunto de normas que vão ser os parâmetros pelos quais contadores profissionais que realizam auditoria vão se guiar, a fim de fazer o trabalho de maneira eficaz e eficiente, as DNAs são:

- DNA 01: Papéis de trabalho
- DNA 02: Indagação a um advogado do cliente sobre informações
- DNA 03: Representações da Administração

- DNA 04: Comunicação de questões de controle interno observados em uma auditoria
- DNA 05: Consideração, pelo auditor, da função de auditoria Interna em uma auditoria de demonstrações contábeis
- DNA 06: Planejamento e supervisão
- DNA 07: Partes relacionadas
- DNA 08: Comunicação entre Auditores Antecessores e Sucessores
- DNA 09: Procedimentos de revisão analítica
- DNA 10: Material de evidência
- DNA 11: Pareceres sobre demonstrações contábeis auditadas
- DNA 12: Treinamento e capacitação profissional

2.9 NORMAS DE AUDITORIA GERALMENTE ACEITAS (NAGA)

São os princípios fundamentais de Auditoria, deste modo, é nestes que os auditores devem ater-se durante a realização da auditoria. O cumprimento destas normas endossa a qualidade do trabalho do auditor.

As NAGA são emitidas pelo Comitê de Auditoria do Instituto Americano para Contadores Públicos, através de seus boletins (Statement on Auditing Estandar – SAS). Estas normas aplicam-se em todo o processo da auditoria e está relacionado à conduta funcional e humana do profissional, assim, pode-se afirmar que sua observação é obrigatória, uma vez que serve como parâmetro para os trabalhos do profissional e guia para orientar estudantes para ter uma nação ao que devem se ater quando forem profissionais.

Para Boyton, Johnson e Kell (2002, p. 74), as NAGA são:

[...] conhecidas como as 10 Normas de Auditoria geralmente aceitas. Foram originalmente aprovadas pelos membros do AICPA no final dos anos 40 e desde então foram incorporadas as Declarações e Normas de Auditoria (Statements on Auditing Standards), todas as normas contidas na SAS, algumas vezes, são denominados interpretações ou extensões das NAGA.

As NAGA classificam-se em três grandes grupos de Normas:

- gerais;
- execução do trabalho, e
- elaboração da informação.

2.9.1 Normas Gerais

As normas gerais dizem respeito às qualificações do auditor, como capacitação e a qualidade de seu trabalho, há três normas gerais:

- *Treinamento técnico e capacitação com auditor* – A auditoria deve ser realizada por pessoas que estejam preparadas técnica e teoricamente, além de apresentar vasta experiência na área.
- *Independência* – O auditor deve manter a independência de critério e opinião durante o transcurso do trabalho.
- *Cuidado e esforço profissional* – O auditor deve ser cauteloso no momento de realizar seu parecer e demais trabalhos, esforçando-se de maneira a diminuir a chance de ocorrerem possíveis erros.

2.9.2 Execução do trabalho

A execução do trabalho é composta de três itens e referem-se ao processo onde o Auditor Independente seu modo de atuar na empresa:

- *Planejamento e supervisão* – O trabalho deve ser planejado de maneira coerente e os assistentes (se tiver) devem ser supervisionados metodicamente em todas as fases do processo.
- *Estudo e Entendimento do Controle Interno* – Deve-se fazer um estudo e avaliação do controle interno a fim de planificar a auditoria, determinar os objetivos, duração e a extensão dos testes a serem realizados.
- *Evidências suficientes e competentes* - Deve haver ou escolher evidências suficientes e competentes para ter uma estrutura argumentativa no momento de realizar sua opinião sobre os estados financeiros. As Evidências são colhidas através da inspeção, investigação e confirmação.

2.9.3 Normas relativas à elaboração da informação

São compostos de quatro itens e abordam os parâmetros que o auditor deve seguir nos resultados da auditoria:

- *Aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos* - O parecer deverá estar e indicar se os estados financeiros estudados e são de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos e práticas regulares.
- *Consistência* – O parecer deverá indicar se os princípios de contabilidade geralmente aceitos e práticas regulares foram observados consistentemente no período realizado a auditoria com relação ao período anterior.
- *Divulgações suficientes* – Diz respeito às informações contidas nas demonstrações contábeis e financeiras, se foram suficientes e razoavelmente adequados, a menos que conste o contrário no parecer.

- *Opinião do auditor* – O parecer deverá conter uma opinião relativa as demonstrações contábeis e financeiras. Em todos os casos, em que o nome do auditor estiver relacionado às demonstrações, o informe deve conter a causa clara do caráter e a natureza do trabalho do auditor e do grau de responsabilidade que este assumiu sobre o trabalho.

2.10 RESPONSABILIDADES LEGAIS DO AUDITOR

O Auditor é responsável legalmente por informações sigilosas de seu trabalho, ou seja, deve zelar pela guarda de informações e papéis de trabalho; prestando conta, apenas, a quem a lei determinar.

Assim, a NBC-P-1. 3- Responsabilidades do auditor na execução do trabalho, diz:

- 1.3.1 – O auditor deve aplicar o máximo de cuidado e zelo na realização dos trabalhos e na exposição de suas conclusões.
- 1.3.2 – Ao opinar sobre as demonstrações contábeis o auditor deve ser imparcial.
- 1.3.3 – O exame das demonstrações contábeis não tem por objetivo precípua a descoberta de fraudes. “Todavia o auditor independente deve considerar a possibilidade de sua ocorrência.

No item 1.3.3 o auditor é obrigado a comunicar possíveis fraudes ou erros por parte do controle interno, embora muitas fraudes fossem difíceis de serem descobertos. Contudo a lei não especifica mecanismos de claros das responsabilidades legais do auditor, porém o responsabiliza pelos seus atos, na verdade isto é consequência da contabilidade e auditoria servirem como ferramentas do fisco, uma vez que países da América do Sul preocuparem-se, apenas, em delinear objetivos para aumentar a arrecadação, assim Sá (2007, p. 73) diz:

Realmente, encontramos, apenas do ponto de vista geral, em nossa legislação civil, penal, comercial e profissional, referências esparsas sobre o assunto, porém sem objetivá-lo, mesmo porque, como afirmamos, não está instituída a profissão do auditor distintamente das demais, sendo ela mais considerada como técnica ou aplicação do conhecimento contábil.

Este tópico mostra-se particularmente importante e necessário ao fazer parte deste trabalho devido a fatos acontecidos com empresas de renome como é o caso da ERON, onde bilhões de dólares rolaram ralos abaixo levando consigo anos de dedicação, da empresa responsável pela Auditoria, assim, fica claro a aceitação da responsabilidade do profissional assumido-a perante o público, sendo necessário garantir a plenitude de seu trabalho.

2.11 PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

Estabelece um programa de auditoria onde estão às ações pré-fixadas no decorrer do trabalho, segundo Sá (2007, p. 131): “Plano de Auditoria, [...], significa tarefa preliminar traçada pelo auditor, que se caracteriza pela previsão dos trabalhos que devem ser executados em cada serviço [...].”

O planejamento começa com a interação do auditor chefe e o gerente responsável da entidade, este prestando informações necessárias para aquele montar o guia da auditoria.

Alguns autores citam o fato do planejamento ser melhor na medida em que o profissional melhor conhece a empresa, porém, este argumento vai a contrapartida ao fato da auditoria ser segura quando há um rodízio de empresas que a executam, assim, a independência do trabalho fica mais sólida, por outro lado é bastante eficaz a experiência e a competitividade do auditor. Deste modo a Declaração de Normas de Auditoria 22, Planejamento e Supervisão [SAS 22 (AU 311)].

Também a NBCT 11, dispõe sobre este assunto na “NBCT 11.4.1.2 O auditor deve planejar seu trabalho consoante as normas profissionais de Auditor

Independente e esta norma, de acordo com os prazos e os demais compromissos contratualmente assumidos com a entidade.”

É importante frisar o papel que a supervisão dos trabalhos elaborados por assistentes do auditor, desempenha no contexto da obra, que deverá acontecer no transcurso desta, pois a responsabilidade do trabalho final é do auditor chefe, isto no setor privado, que é diferente do público.

Atualmente com a globalização, as empresas estão contratando profissionais de distintos países para seu quadro, fato que acarreta convivência com diferentes maneiras de pensar e cultural, fato que leva o auditor a fazer uma rápida análise do pensamento, idéias e opiniões dos funcionários a respeito da firma.

2.11.1 Revisão do trabalho

O trabalho executado pelo assistente deve ser revisado minuciosamente, para confirmar se foi executado conforme o esperado. Conforme (Sá, 2007, pg. 134): “O plano incluirá, quando necessário, a designação de assistentes que atuarão por supervisão e orientação do auditor, que assumirá total responsabilidade pelos trabalhos executados.”

Sendo assim fica constatada de quem é a responsabilidade final, o que não quer dizer que o assistente possa ter uma opinião diferente ou achar que seu trabalho está em desacordo com o resultado final, fato que deve ficar documentado.

Porém na revisão o auditor chefe pode determinar ou não eventuais mudanças nos trabalhos, nas palavras de Crepaldi (2004, p. 341):

O auditor deve usar seu julgamento para determinar que mudanças requeiram simples adaptação dos programas e que as requerem uma reformulação geral dos programas, tendo sempre em conta o esforço necessário às reformulações e os benefícios que terão condições de propiciar a seus trabalhos.

Também, quando o trabalho não requer assistente, e é elaborado apenas pelo auditor, é conveniente que este faça segundas revisões no estudo.

2.11.2 Relevância

É no planejamento da auditoria que o contador começa a distinguir os fatos relevantes do trabalho, ação que norteará a extensão dos trabalhos no decorrer da auditoria. Entre as medidas de relevância destacam-se:

- Determinar um valor mínimo relevante;
- Aprofundamento de testes em ações relevantes;
- Amplitude de testes em geral;
- Relevância dos capitais de terceiros.

Neste contexto Boyton, Johnson e Kell (2002, p. 181) afirmam: “[...] após coletar evidências, auditores precisam avaliar a importância do que foi descoberto.”

Por outro lado, é conveniente o auditor manter o bom senso e respeitar as normas de auditoria de tal modo que acerte, de forma precisa, seu julgamento sobre o que é relevante ou não.

2.11.3 Risco de auditoria

Na prática o risco está presente em toda auditoria e consiste em algum erro que o contador não conseguiu detectar nas demonstrações contábeis durante a auditoria, de acordo com Sá (2007, p. 127): “risco inerente”, ou seja, a possibilidade de que contas ou transações encerrem, em si, erros significativos, que não se podem detectar pelos critérios comuns de avaliação de contratos”, defendendo a idéia de usar os controles, específicos, para trabalhar, também, puxa o entendimento do risco ser melhor avaliado se feito um bom planejamento, então, seria através

deste que começa uma boa auditoria, ainda citando Sá (2007, p. 127) que nos transmite para usar melhor os critérios de avaliação: “Esta é a razão pela qual o planejamento deve aprofundar-se.” Ou seja a de, através do planejamento, propor os critérios que encaixam com a demanda, para assim, diminuir o risco.

2.12 TÉCNICAS E PROCEDIMENTOS EM AUDITORIA

Referem-se aos métodos práticos usados pelo contador na investigação e avaliação, para obter informação e comprovação necessária para poder esboçar sua opinião final.

Por este motivo o profissional deve dominar com exatidão os métodos por ele implementados, na verdade vai depender do tipo de auditoria para poder aplicar certa técnica, tendo consciência que o produto será satisfatório, em outras palavras, não existe técnica padrão, mas, sim um processo padrão a cumprir.

Por este motivo Attie (2007, p. 197), escreve:

Alguns julgam que o principal seja apenas confrontar os documentos originais com os registros do razão; todavia, variam os aspectos de acordo com a estrutura, a técnica de produção, a forma azidental, etc., de cada empresa, não podendo ser objeto de afirmação, como técnica geral, o simples confronto referido, deucasiado simplório para ser aceito.

Ainda segundo Crepaldi (2002, p. 185) diz: “Técnicas de auditoria são o conjunto de investigações empregadas pelo auditor [...] As técnicas não são provas em si: elas proporcionam a obtenção das provas necessárias para o auditor emitir um parecer bem fundamentado.”

As técnicas mais usadas são:

- Visão geral;
- Análises Física;

- Confirmação;
- Calculo;
- Observação;
- Investigação.

*** Visão Geral**

Este procedimento tem como objetivo ter uma noção geral da empresa, de tal maneira a determinar a profundidade do trabalho, assim, como a aplicação de recursos e colaboradores.

***Análises física**

Significa comprovar a existência da parte física da empresa, assim como: estoques, bens, títulos, dinheiro em caixa, etc.

***Confirmação**

É o procedimento onde o auditor confirma com terceiros algum saldo que este possa ter com a empresa; por exemplo: dinheiro em conta corrente e contas a pagar para fornecedores.

*** Calculo**

É a confirmação numérica de contas e aprovações, ou seja, exatidão matemática, por exemplo, cálculo de valores da mercadoria.

***Observação**

É um tipo de “fiscalização”, das ações práticas desenvolvidas dentro da entidade, este procedimento é muito importante, pois é daqui que saem futuras recomendações para melhorar o controle interno.

***Investigação**

É a confirmação, de dados da empresa por parte de funcionários e colaboradores, e para ser exato tem que aplicarem-se técnicas capazes de cruzar as informações de maneira que dêem os mesmos resultados.

Uma vez escolhida a técnica, o contador deve saber até que ponto levá-la, para que o trabalho não fique desgastante, ou seja, tem que ter a intensidade adequada, a profundidade e ser oportuno.

2.13 AUDITORIA INTERNA E EXTERNA

2.13.1 Auditoria interna

É um setor importante na entidade, com vínculo empregatício, cujo objetivo é examinar se procedimentos internos são executados corretamente por outros setores e por empregados, o resultado é a emissão de relatórios à presidência, então auditores internos têm obrigação e responsabilidade apenas com a empresa onde trabalham, porém, Almeida M. Cavalcanti (1996, p. 44) destaca que “em alguns grupos de companhias, os auditores internos são subordinados diretamente a sociedade holding. Neste caso, apenas a administração da empresa investidora pode admitir ou demitir auditores internos de sociedades controlados e coligados”.

Devido a seu trabalho a Auditoria Interna é mais eficaz se tiver independência, e não estiver relacionado a um grupo que goze da mesma opinião ou que influencie nos relatórios finais ou pareceres, fazendo com que o trabalho seja tendencioso, assim, o seguinte esquema representa melhor a definição de Cavalcanti:

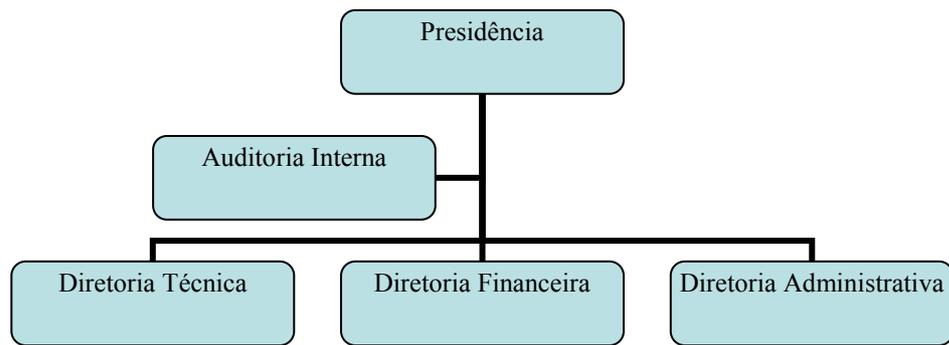


Figura 1: Esquema de auditoria interna

Fonte: Cavalcanti (1996)

Para Boyton, Johnson e Kell (2002, p. 79):

A extensão da função de auditoria interna abrange todas as fases das atividades de uma organização. Auditores Internos envolvem-se principalmente com auditorias de *compliance* e auditorias operacionais. Contudo,..., o trabalho dos Auditores Internos pode complementar o de auditores externos em auditorias de demonstrações contábeis.

O Instituto de Auditores Internos (IIA) estabeleceu cinco normas gerais da prática profissional que são:

- * Independência
- * Capacitação profissional
- * Extensão dos trabalhos
- * Execução dos trabalhos
- * Gestão do departamento de Auditoria Interna (Disponível em: www.theiia.org)

Ainda segundo o IIA define auditoria interna seria mais bem definida assim:

Auditoria Interna é uma atividade independente, de fornecimento de segurança objetiva de consultoria que visa acrescentar valor a uma organização e melhorar suas operações. Trazendo para a organização uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliação e melhora de eficácia

de seus processos de gerenciamento de risco, controle e governança, ajuda-a a atingir seus objetivos.

Portanto a Auditoria Interna é uma ferramenta, que ajuda as entidades a evoluir positivamente, fato pouco praticado em países em desenvolvimento, a não ser por empresas multinacionais.

2.13.2 Auditoria Independente

Representa a auditoria feita por um auditor que não apresenta vínculo empregatício com a organização. Sua independência é mais ampla que a do auditor interno e sua responsabilidade também, pois, presta contas a usuários externos. O Auditor Independente parte do princípio que deve analisar as demonstrações contábeis emitidas pela entidade e após um trabalho de alta qualidade emite um parecer ou opinião assinado por ele, sendo de sua inteira responsabilidade

Entretanto muitas entidades procuram os serviços deste profissional para vários fins, seja pelo aprimoramento do controle interno ou por um processo de fusão ou incorporação.

Segundo Crepaldi (2002) as principais diferenças entre Auditoria Interna e Externa são conforme quadro:

ELEMENTOS	AUDITORIA EXTERNA	AUDITORIA INTERNA
Sujeito	Profissional Independente	Auditor Interno (funcionário da Empresa)
Ação e objetivo	Exame das demonstrações Financeiras	Exame dos controles operacionais
Finalidade	Opinar sobre as Demonstrações financeiras	Promover melhorias nos controles operacionais
Relatório principal	Parecer	Recomendações de controle interno e Eficiência administrativa
Grau de independência	Mais amplo	Menos amplo
Interessados no trabalho	A empresa e o público em geral	A empresa
Responsabilidade	Profissional, civil e criminal	Trabalhista
Número de áreas cobertas pelo exame durante um período	Maior	Menor
Intensidade dos trabalhos em cada área	Menor	Maior
Continuidade do trabalho	Periódico	Contínuo

Quadro 2: Principais diferenças entre Auditoria Interna e Externa

Fonte: Crepaldi (2002)

Outro autor da um embasamento teórico e ideológico diferente, ou seja, voltado para o lado prático e do dia a dia da auditoria independente, assim, segundo Attie (2006, p. 30):

Como se observa, o exercício da auditoria independente ainda está condicionado àquelas empresas integrantes do mercado de capitais e as do Sistema Financeiro. Demais empresas são auditadas geralmente a pedido de seus acionistas, fornecedores proprietários ou por acordos firmados com terceiros como financiadores, fornecedores, etc. O exercício da auditoria independente ainda não é aplicável a totalidade das empresas e há todo um mercado a ser desenvolvido. Por este motivo, também a boa técnica contábil deixa de ser utilizada e certamente não há padrão quanto à adoção de princípios contábeis e fiscais usado uniformemente pelas empresas em geral.

Todavia cita-se uma definição sobre a fisiologia da auditoria dentro do trabalho, ainda segundo Crepaldi (2004, p. 48):

Auditoria Externa constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão do parecer sobre a adequação com que estes representam à posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada consoante as normas brasileiras de contabilidade. A Auditoria Externa é executada por profissional independente, sem ligação com o quadro da empresa. Sua intervenção é ajustada em contrato de serviços. Os testes e indagações se espalham por onde haja necessidade de levantar questões ducidativas para conclusão do trabalho ajustado.

É por este conceito que a Auditoria Independente desempenha função vital no desenvolvimento do mercado de capitais a nível internacional, pois, o parecer emitido que é o fruto final da Auditoria Externa tem uma linguagem universal, uma vez respeitando os princípios fundamentais de contabilidade em sua formação.

Crepal di aborda o nível de testes e a necessidade de levantar questões. Este motivo diz respeito, principalmente, as entidades localizadas nos países em desenvolvimento, como Brasil e Peru onde muitas empresas não precisariam fazer Auditoria Independente por vias de lei, más há necessidade de melhorar seu controle interno e sua dinâmica econômica, trazendo benefícios à sociedade, porém, o custo da própria auditoria representa um obstáculo, então fica claro o estreito relacionamento da Auditoria, da contabilidade e o meio. Uma vez que o auditor verificar que as demonstrações contábeis elaboradas pelos responsáveis da entidade realmente apresentam adequada posição patrimonial e financeira o fluxo de caixa e os resultados das operações, também verifica se estão fundamentados de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos.

Faz parte das Demonstrações Contábeis:

O balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício, a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados ou demonstrações das mutações do patrimônio líquido, a demonstração das origens e aplicações de recursos e as notas explicativas.

2.13.3 Objetivo

O objetivo da auditoria é expressar uma opinião sobre a veracidade das demonstrações contábeis que por sua vez é feita através de um exame de auditoria em sintonia com as práticas usuais de auditoria, Santos Schmiht e Gomes (2006, p. 23) definem assim:

[...] O objetivo principal de auditoria pode ser descrito como o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações contábeis preparado pela empresa auditada. Em seu exame, por um lado o auditor utiliza critérios e procedimentos que traduzem provas que asseguram a efetividade dos valores consubstanciados nas demonstrações contábeis e, por outro lado, cerca-se dos procedimentos que lhe permitem assegurar a inexistência de valores ou valor não considerados nas demonstrações contábeis que sejam necessários para o adequado entendimento da situação econômico financeira da empresa.

2.13.4 Objeto

O objeto da auditoria é a informação do conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrado sejam dos documentados ou não e estejam eles dentro ou fora da empresa, conforme Crepaldi (2004, p. 24):

O objeto da auditoria é o conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrado, os quais compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a legitimidade dos atos da administração bem como sua sinceridade na defesa dos interesses patrimoniais. A auditoria pode ter por objeto, inclusive, fatos não registrados documentalmente, mas relatados por aqueles que exercem atividades relacionadas com o patrimônio administrado, cujas informações mereçam confiança desde que possam ser admitidas como seguras pela evidência ou por indícios convincentes.

Visto que a base fundamental de Auditoria é a contabilidade, pois é esta que registra as transações econômicas financeiras e, portanto, pode ser manipulada ou pode acontecer algum erro de percurso, é preciso que o auditor saiba localizar os “objetos da auditoria” de modo a atingir seu objetivo final.

Exemplos de situações que podem indicar a assistência a erros ou irregularidades.

- I) Quando o departamento de contabilidade da entidade não está organizado, fato que implica em atrasos de registros, operações inadequadas, contas não conciliadas, etc. Esta situação provoca erros de boa fé ou atos fraudulentos.
- II) Quando o auditor tem dúvidas a respeito da integridade dos funcionários da empresa ou se há desconfiança por falta de competência e não pela honestidade da empresa. O auditor tem que levar em conta a possibilidade de encontrar situações de risco por erros ou irregularidades na administração.
- III) Quando o auditor que os postos chave como caixa, gerente, administrador e contador, de ter alto nível de rotatividade, existe a possibilidade de os procedimentos administrativos apresentarem falhas que possam dar lugar a erros e irregularidades.

2.14 TIPOS DE AUDITORIA

Auditoria de Demonstrações Contábeis e Auditoria Operacional ou de Gestão.

2.14.1 Natureza

Segundo Crepaldi (2004, p. 47) há dois tipos de Auditoria: “A Auditoria de Demonstrações Contábeis e a Auditoria Operacional ou de Gestão.” Ainda define os mesmos como: “Auditoria de demonstrações financeiras como o exame dos mesmos, por um profissional independente, com a finalidade de emitir parecer técnico sobre sua finalidade.” E a Auditoria Operacional: Consistem em revisões metódicas de programas, organizações, atividades ou segmentos operacionais dos setores públicos e privados.

Na prática, usuários desse tipo de trabalho profissional, não encontram diferenças substanciais entre eles e utilizam seus benefícios indistintamente, contanto que atinja seu alvo, para diagnosticar obstáculos à eficiência da entidade. Na literatura hispânica onde a palavra auditoria é relacionada ao diagnóstico e tratamento de uma possível cura de qualquer entidade, por exemplo, quando há uma deficiência administrativa em um hospital X fala-se de uma Auditoria no hospital X, e nos “*gasodutos de Camisea*” no Peru, se diz Auditoria nos gasodutos de *Camisea*. Então o processo desta prática engloba infinita demanda prática e teórica de profissionais nas mais diversas áreas, mesmo o arcabouço teórico de a auditoria ser extensa.

2.15 TESTES EM AUDITORIA

O auditor ao chegar à empresa a ser auditada, o primeiro que avalia é o controle interno, é a partir deste que surgem as outras atividades e entre estes os testes, então determina o tamanho da amostra e a profundidade, ao passo que vai selecionar as técnicas e processos a serem executados, assim segundo Almeida (1996, p. 22): “Na fase inicial do desenvolvimento das técnicas de auditoria, surgiram muitas dúvidas, principalmente relacionadas com a amplitude dos testes [...]”, ou seja, não seria produtivo o auditor analisar todos os fatos ocorridos no período na

empresa, então o que fazer? Almeida diz que: “[...] em primeiro lugar o auditor deve preocupar-se com os erros que, individualmente ou cumulativamente, possam levar os leitores das Demonstrações Contábeis a terem uma interpretação errônea sobre ele”, em outras palavras seria a relevância de recursos da empresa diante dela e que deve constar ou não nas Demonstrações, ainda Almeida: “[...] em segundo lugar: auditor externo utiliza o sistema de controle interno da empresa para determinar a amplitude dos testes de auditoria [...]”, de fato se o controle interno fornecer dados contábeis confiáveis, significa menos volume de testes.

Segundo Frano e Marra (2001) a extensão dos exames em auditoria deve ser de acordo com a profundidade levando em consideração três cenários:

- Revisão Integral;
- Auditoria por testes (amostragem) e
- Revisão analítica.

Revisão Integral

Compreende o exame de todos os registros e da análise aprofundada do controle interno. Este tipo de revisão é incomum, pois o tempo despendido e o mínimo de pessoal são elevados, tornando-o caro.

Auditoria por testes (amostragem)

Compreende no exame de determinada parte do total da amostra, aqui são identificados dois tipos de amostras:

- ***Amostra por tributos***

Consiste na determinação percentual de uma parte da amostra, geralmente, verifica o funcionamento do controle e erros ou irregularidades nas características das operações e nos detalhes dos saldos nas contas.

- ***Amostra por variáveis***

Determina um intervalo de confiança (dois pontos) afim de comprovar se o saldo da conta contém erros que excedem uma quantidade tolerável.

Para Almeida (1996, p. 35):

O saldo de uma conta do balanço patrimonial ou da demonstração dos resultados do exercício pode estar errado para mais (superavaliado) ou para menos (subavaliado). Devido a esse risco, todas as contas da contabilidade devem ser testadas para superavaliação e para subavaliação. A experiência tem demonstrado que é mais prático dirigir os testes principais de superavaliação para as contas devedoras (normalmente, as contas do ativo e despesas) e os de subavaliação para as contas credoras [...]

Desta maneira nos dá uma noção de que pode esperar-se das ações em campo. Também é recomendável que as empresas tenham em conta a importância de seus controles internos, mesmo no sentido de poder gerar relatórios confiáveis de baixo custo.

2.16 CONTROLE INTERNO

Alguns autores defendem que o controle interno surgiu com a partida dobrada e na troca da Revolução Industrial ganhou maior notoriedade, pois, é aqui que nasce a necessidade de controlar operações realizadas por máquinas controladas por vários operários.

Pode-se afirmar, de uma maneira geral, que quanto maior o crescimento econômico maior é também a complexidade de sua organização, conseqüentemente o controle interno foi evoluindo através do tempo.

2.16.1 Conceito

O controle interno é à base das operações e atividades da empresa. Assim Almeida (1996, p. 50) conceitua: “O controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os

ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.”

Ou seja, representa um instrumento de eficiência de maneira que não atrapalhe a relação da empresa com seus clientes, ao mesmo tempo em que mantém saudável a interação entre níveis hierárquicos dentro da organização.

2.16.2 Estrutura (AU 319)

A estrutura (AU 319) é tida como uma das melhores para explorar as peças do controle interno, em auditorias a nível internacional. A AU seção 319 (AU section 319: consideration of internal control in a Financial Statement Audit) faz parte da AU seção 300 das Declarações de Normas de Auditoria (Statements on Auditing Standards), tal estrutura é composta por:

- * Ambiente de controle
- * Avaliação de risco
- * Informação e comunicação
- * Atividades de controle
- * Monitoração
- * Aplicação em entidades pequenas e médias

2.16.3 Objetivos

Os contratos externos são os que geralmente fornecem segurança de informações financeiras e operacionais, tanto à administração como à auditoria, assim, os objetivos mais importantes são:

- * Promover a eficiência operacional através de métodos os processos pré-fixados de acordo com a demanda da organização.
- * Evitar ou reduzir fraudes, desperdício com insuficiência, agregar a prevenção e ao fácil entendimento pela auditoria.
- * Comprovar a veracidade dos fatos contábeis, por exemplo, a monitoração de fluxo de caixa.
- * Resguardar os ativos da empresa e fazer possível o cumprimento das políticas da empresa.
- * Melhorar ou simplificar o sistema existente, comunicando através de memorandos narrativos sugestivos, contendo os déficits localizados dentro da organização.

2.16.4 Controle interno

O contador deve efetuar um estudo de avaliação do controle interno existente na empresa, com isto pode determinar satisfatoriamente cada fase das atividades do negócio, para assim poder aplicar o volume, alcance e origem dos testes. Ainda segundo Almeida (1996 1849): “As normas de auditoria geralmente aceitas, referentes ao trabalho no campo, estabelecem que o auditor deve avaliar o sistema de controle interno da empresa auditada, a fim de determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria”, ou seja, quanto melhor o controle interno menos testes a auditoria faz para atingir seu objetivo, entretanto a revisão dos procedimentos contábeis não termina ao começo da auditoria, mas continua na evolução dela.

2.16.5 Entendimento do sistema do controle externo

O controle interno compreende um planejamento da organização, dos métodos e procedimentos por ela adotados, para resguardar seus ativos através de uma verificação precisa do setor operacional, da política administrativa e a confiabilidade da informação financeira.

Segundo a Comissão de Normas de Auditoria: “O auditor deve fazer uma análise e avaliação do controle interno, o qual lhe servirá como base para determinar a extensão, origem e número que vai dar aos procedimentos de auditoria”.

Assim, Boyton, Johnson e Kell (2002, p. 62) traduzem o enunciado AU 319.26:

A AU 319.26 afirma que o auditor deve obter conhecimento suficiente do ambiente de controle para que possa entender a atitude e ações da administração para tal ambiente, considerando tanto a substância dos controles como seu efeito coletivo sobre outros controles. O auditor deve entender a substância, não apenas a forma, das políticas e procedimentos da administração para esse componente.

Foi através deste passo dado pela auditoria independente que foi constatado em inúmeras empresas, tanto brasileira como peruanas, a não existência de um controle interno ou havia, mas de forma precária, então se via a necessidade de implantar sistemas de gestão para um controle interno, isto, mesmo em empresas de grande porte.

Por outro lado, Attie (2006, p. 221), se preocupa em mostrar um possível relaxamento por parte do auditor quando se depara com um controle interno processado dentro de um sistema eletrônico ou de informática:

[...] Para efeitos de auditoria, o fato de a operação ser computadorizada não deve aliviar a carga de preocupação do auditor, a menos que ele tenha segurança nos controles internos mantidos. A avaliação dos controles internos computadorizados deve levar em consideração toda a parte de segurança dos equipamentos físicos, de todos os sistemas a eles

integrados, dos arquivos de informações mantidos, das operações e vias de acesso de entrada, processamento, aprimoramento e saídas de dados.

2.17 PAPÉIS DE TRABALHO

Atualmente existem sofisticados softwares capazes de elaborar as mais diversas tabelas, gráficos, etc., dando apoio ao auditor para executar uma tarefa de auditoria com mais qualidade, porém, o nível de competência para o profissional continua sendo requisito básico para tal. Não existe um padrão de modelo de papéis de trabalho, contudo há inúmeras normas internacionais caracterizando seus requisitos básicos, por exemplo, a SAS 41.

2.17.1 Conceito

Trata-se de documentos preparados pelo auditor para ter informações e provas da auditoria executada, também servem como base para a tomada de decisões e conseqüentemente formarem o parecer.

Atualmente muitos dados que vão formar esses documentos foram armazenados eletronicamente, fato bastante discutido, pois existe o fator segurança.

Segundo Boyton, Johnson e Kell (2002, p. 72):

A documentação de evidência de auditoria é fornecida em papéis de trabalho. A declaração de Normas de Auditoria nº. 41 papéis de trabalho (AU 339.03) [SAS 41, Working papers (AU 339.03)] descrevem papéis de trabalho como os registros mantidos pelo auditor sobre os procedimentos aplicados, os testes realizados, as informações obtidas e as conclusões tiradas durante a auditoria. Papéis de trabalho fornecem:

- * A principal base para o parecer do auditor.
- * Um meio de coordenação e supervisão da auditoria.
- * “Evidência de que a auditoria foi realizada de acordo com as NAGA.

Tais documentos pertencem única e exclusivamente ao auditor, que deve zelar e proteger por causa das informações, estando permitido mostrar apenas a pessoas autorizadas. Os dados devem ser completos e detalhados de maneira que numa rápida estudada, o auditor possa emitir uma opinião sobre o estado da firma, por isso devem estar claros e precisos.

2.17.2 Objetivos

São inúmeros os objetivos dos papéis de trabalho tais como:

Fornecer ao contador informações para seu parecer, prova para autoridades fiscais e judiciais, guia para futuras auditorias, evidencia o trabalho realizado, para possível opinião de outro contador e para o estudo do cliente da entidade auditada.

Neste sentido Almeida (1996, p. 44) trata dos objetivos dos papéis de trabalho da seguinte maneira:

- atender às normas de auditoria geralmente aceitas;
- acumular as provas necessárias para suportar o parecer do auditor;
- auxiliar o auditor durante a revisão por parte do auditor responsável, a fim dele assegurar-se de que o serviço foi efetuado de forma correta;
- servir como base para a avaliação dos auditores;
- ajudar no trabalho da próxima auditoria (um conjunto de papéis de trabalho bem preparados serve de guia na auditoria do outro exercício social, concorrendo para que ele seja conduzido de forma mais eficiente);
- representar na justiça (no caso de ser movida uma ação contra o auditor ou firma de auditoria) as evidências do trabalho executado.

Pode-se afirmar então que os papéis de trabalho demonstram as limitações da auditoria.

2.17.3 Características dos papéis de trabalho

Existem tipos de papel de trabalho, e é onde entra as características individuais, pois depende do objetivo a ser atingido pelo auditor.

Normalmente a referência dos papéis de trabalho se fez através de transcrições alfanuméricas no ângulo superior direito na cor vermelha ou azul, de maneira a facilitar a transcrição e interpretação do trabalho realizado os papéis tem de ser práticos e de fácil leitura e não repetitivos, assim Crepaldi (2004, pg. 299) demonstra:

[...] Um conjunto ou grupo de papéis de trabalho deve ser também cuidadosamente controlado por referências cruzadas. A natureza da contabilidade é tal que uma informação constante de um ponto nos papéis de trabalho é frequentemente relacionada com uma informação contida em outro. Sempre que uma folha de trabalho contenha alguma informação contida em outro que apóie ou se baseie em outra folha de trabalho, é prática habitual indicar o fato em ambos os papéis [...].

2.17.4 Testes

O auditor dispõe de um tempo limitado para fazer o trabalho de auditoria, contudo o trabalho de revisão não pode ser exaustivo de maneira que o grupo pode usar testes seletivos, que constam na verificação de 50% de saldos individuais de uma conta.

Para isso existe o método para referenciar e cruzar referencia (amarração) das células individuais.

Atualmente existem softwares capazes de ajudar em auditorias facilitando bastante o trabalho, porém, é indiscutível a exposição do material eletrônico perante terceiros que possam usufruir de informações valiosas da firma, por isso se fez necessário, o profissional manter-se atualizado, também, em informática de tal modo a ter acesso restrito de dados perante implantação de programas de segurança.

É importante também fazer uma revisão dos papéis de trabalho tendo em foco as evidências e descobertas apuradas.

2.18 PROCESSAMENTOS ELETRÔNICO DE DADOS(PED)

É a informação das transações realizadas pela empresa armazenada em um computador, muitos desses dados são processados em tempo distante e por pessoas alheias ao objetivo de auditoria. Também a informação pode evidenciar menos informação ao documento original. Por outro lado o uso desta tecnologia é imprescindível quando se trata de grande volume de mostras, pois, a rapidez é significativa e porque irão falar nos cálculos, segundo Crepaldi (2007, p. 484): “A auditoria Informatizada beneficia-se, pois, em determinadas situações, notadamente quando não há muito volume de tarefas, quando falta a confiabilidade de registros, etc. [...]”

Também o conselho Federal de Contabilidade de atuação especial a este tópico dando origem, junto com o IBRACON, o artigo 3º da Resolução CFC nº. 751, de 29 de dezembro de 1993 e nova redação em 2003 a NBCT 11.12 – Processamento eletrônico de dados e no qual no NBTC 11.12.2.1 diz: “O auditor deve ter conhecimento suficiente do ambiente PED para planejar, executar, supervisionar e revisar o trabalho realizado pela equipe de auditoria”. Dentre os conhecimentos citamos:

- O uso de técnicas de auditoria auxiliado pelo computador;
- O auditor deverá compreender a estrutura do controle Interno do PED;
- A complexidade de operações programadas no computador.

2.19 CONCLUSÕES DA AUDITORIA

A auditoria conclui-se através do parecer que é o produto final do trabalho do auditor, e deve ser entregue a pessoas que tenham responsabilidade para tal, por exemplo: conselho administrativo, diretores, etc. Assim segundo Silva (2007, pg. 3) a seqüência para se atingir o parecer:

O trabalho do profissional de contabilidade se inicia com a interpretação e registro de fatos econômicos (escrituração), seguidos da apresentação da posição econômica, financeira e patrimonial da empresa, através da elaboração das Demonstrações Contábeis: estas demonstrações são submetidas então à análise de auditores independentes, que confirmarão e validarão os valores nela expressos, através de emissão de parecer.

O parecer tem sua origem nos Estados Unidos, na década da depressão americana (1929), quando a Bolsa de Nova Iorque e o Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA), uniformizaram os pareceres dos contadores que eram apresentados em anexo às Demonstrações Contábeis e financeiras de companhias inscritas na Bolsa, de acordo com Attie (2006, p. 433): “O parecer do auditor é emitido sobre as demonstrações financeiras que reflitam sua posição patrimonial e financeira, bem como o resultado das aplicações relativas ao período findo em outra data.”

Em 1948 o parecer foi modificado e logo adotado pela maioria dos países latino-americanos.

Em 1989 nos Estados Unidos editou a Declaração de norma de auditoria 58 (SAS-58), o qual modificou o parecer convencional em grande parte.

2.19.1 Conceito

O parecer é o documento onde o auditor, responsável pelos trabalhos, revela a sua opinião a respeito das demonstrações financeiras, para Almeida (1996, p. 381): “[...] o termo parecer é normalmente utilizado no Brasil e recomendado pelo IBRACON. Devem ser evitadas expressões como: certificado, atestado, etc.”

A NBC T11 – IT5 PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS apresenta a estrutura do parecer dos auditores independentes, a responsabilidade, os tipos de parecer e as possíveis circunstâncias. Dentre as quais se destacam quatro tipos:

- Parecer com ressalva;
- parecer sem ressalva;
- parecer adverso e
- parecer com abstenção de opinião.

Melhor relatado e em ordem de seqüência Sá (2007, p. 447) descreve as causas para cada tipo de parecer:

1ª Tudo está em ordem - Neste caso o parecer é de “regularidade”, também é dito “parecer limpo”. O auditor neste caso dirá que as posições demonstradas, por ele examinadas, correspondem a uma realidade constatada através de exames técnicos. Para tal parecer existem modelos que são sugeridos, todavia, dos que conhecemos, poucos atendem a realidade.

2ª Existem algumas coisas que não correspondem à verdade - Neste caso o parecer deve ser dado “ressalvando-se” aquilo com o que o auditor não concorde, ou que constatou não ser adequado. A ressalva deve emergir quando o caso justificar pequenas diferenças, opiniões meramente subjetivas, não merece destaques.

3ª Tudo está errado ou a maioria está em desacordo com a realidade - Neste caso, o parecer deve ser o de “irregularidade”.

4ª Não é possível concluir-se pelo certo e nem pelo errado - Neste caso o auditor emite um parecer negando sua opinião, em razão da impossibilidade de embasá-la em fatos concretos.

Em empresas da América latina é comum os auditores dialogarem com os responsáveis pela entidade para que corrijam possíveis erros que causem ressalvas no parecer.

2.19.2 Estrutura do parecer

O parecer emitido pelo auditor independente é estruturado, basicamente, de três parágrafos, este tipo de estrutura é comum quando o parecer não apresenta ressalva ou efeitos relevantes, que é o mais comum no Brasil e Peru.

O parecer basicamente contém:

- título e identificação;
- destinatário/- primeiro parágrafo;
- segundo parágrafo;
- terceiro parágrafo;
- a data do documento;
- a assinatura do auditor;
- o nome, registro do auditor e
- o nome, registro da firma de auditoria.

No título o IBRACON recomenda que seja usado assim: “Parecer dos Auditores Independentes”, visão que facilitaria distingui-lo de outros pareceres ou relatórios.

Vamos explicar sucintamente os fatos mais importantes nos três parágrafos:

1º parágrafo – Identificar as demonstrações e os períodos que a auditoria foi realizada, assim como sua responsabilidade apenas a está, uma vez que a elaboração das Demonstrações é de responsabilidade dos administradores.

2º parágrafo – Compreende a dimensão dos trabalhos segundo o CFC: Nossos exames foram conduzidos de acordo com as Normas de Auditoria e compreenderam:

- a) O planejamento de trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles internos da entidade;
- b) A constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis mais representativas adotadas pela administração da entidade, bem como da representação das demonstrações tomadas em conjunto.

Muitas firmas, também fazem referência ao cumprimento das Normas de Auditoria geralmente aceitas (NAGA).

3º Parágrafo – É o parágrafo da opinião. Tem que demonstrar a opinião das demonstrações contábeis no período, considerando todos os aspectos significativos e a expressão fiel a imagem da entidade auditada das seguintes contas:

- o resultado das operações;
- as mutações do patrimônio líquido e
- as origens e aplicações de seus recursos.

Tudo isto determinado nas datas referentes ao exercício e dentro dos princípios fundamentais da contabilidade.

3 ESTUDO COMPARATIVO BRASIL/PERU

Para melhor entender o estudo se faz necessário fazer um resumo sócio econômico dos países em questão, para poder avaliar o contexto e entender aonde a auditoria pode surgir efeito, de maneira a colaborar com o desenvolvimento sustentado de ambos. Também se torna necessário apresentar as entidades de cada país que estão ligadas com a auditoria independente, para assim ter uma noção do envolvimento e da seriedade de instituições com o objetivo de criar, editar e fiscalizar leis e praticas da profissão, tendo assim um amparo legal. Depois, serão analisadas as dez Normas de Auditoria Geralmente Aceitas (NAGA), no tratamento que se dá no Brasil e no Peru, de uma maneira simples e universalista, através do dialogo com um profissional da área que presta serviços para uma multinacional brasileira no Peru, finalmente a conclusão será fundamentada nesta análise e em parte do estudo completo (bibliografia), destacando pontos relevantes.

3.1 DADOS SOCIO ECONÔMICOS

O Peru está vivenciando um crescimento econômico de 66 meses ininterruptos, e arrecadação recorde de impostos, isto devido, em grande parte graças ao *boom das commodities*, especialmente dos metais, por outro lado está ficando difícil o governo gastar o orçamento aprovado, pois há ainda uma burocracia que freia a eficiência do governo. O temor é que todo esse dinheiro seja mal empregado. Se não se aproveitar agora esta inédita abundância de recursos fiscais e de capital, nas áreas sociais que há tanto estão pendentes, pode ser mais uma oportunidade perdida.

A economia peruana baseia-se na mineração, agricultura (cana-de-açúcar, açúcar, algodão, café, floresta, trigo, batata, milho) e pesqueira.

O Peru faz parte do APEC (Ásia Pacific Economic Cooperation), um bloco econômico que visa transformar o Pacífico numa área de livre comércio.

- população: 28.674.757 (julho 07).
- Moeda – Novo Sol.
- PIB – US\$ 167,3 bilhões (2006) 50º do mundo.
- Taxa de crescimento PIB 6,4% (2006).
- PIB per capita US\$ 6400 (2006).
- PIB por setor: - Agricultura 8%, Indústria 27%, Comércio e serviços 65% (2003).
- Exportações: 23749 bilhões (2006) f.o.b estimativa.
- Principais produtos exportados: cobre, ouro, zinco, petróleo e derivados, café, batatas, aspargos, têxtil.
- Principais compradores: USA 31,1%, China 10,8%, Chile 6,6%, Canadá 5,9% e Suíça 4,6% (2006).
- Importações US\$ 14,8 bilhões (2006) f.o.b estimativa.
- Principais produtos importados: petróleo e derivados, plásticos, máquinas, veículos, ferro, aço, trigo e papel.
- Principais fornecedores: USA 18,2%, China 8,5%, Brasil 8%, Equador 7,4%, Colômbia 6,1%, Argentina 5,1%, Chile 5,1%, Venezuela 4,1% (2005).

No Brasil muitas empresas já alcançaram o grau de investimento, como a VOTORANTIN e A CNS transformando-se em verdadeiras multinacionais, contudo o grande problema continua sendo a deformidade de distribuição de renda entre a população. Os juros elevados, problemas estruturais, o ajuste fiscal e o estado burocrático são barreiras para o crescimento econômico e principalmente são fatores antiinvestimento.

- população – aproximadamente 185 milhões de pessoas (IBGE2006).
- Moeda – Real R\$
- PIB – US\$ 1,88 trilhão, sétima economia mundial.
- Taxa de crescimento PIB – 3,5% ano (2006)
- PIB per capita US\$ 10.052 (2006)

- Exportações US\$ 137 bilhões.
- Importações US\$ 93 bilhões.
- Principais importadores – EUA 17,5%, Argentina 8,5%, Alemanha 8,4%, Argentina, China, Holanda, México, Chile, Japão, Itália, Rússia.
- Principais exportadores – EUA 19,2%, Argentina 8,4%, China 5,8%, Alemanha, China, Japão, Argélia, França, Nigéria, Coréia do Sul, Itália.

3.2 ENTIDADES LIGADAS À AUDITORIA INDEPENDENTE

No Peru:

- O COLÉGIO DE CONTADORES PUBLICOS DE LIMA (CCPL)

Foi fundado em 1942, em setembro de 1959 promulgou-se a lei n 13253 que trata sobre a profissionalização. A CCPL equivale ao CFC inclusive apresenta funções semelhantes, entre os quais regulamentos para a auditoria externa.

- COMISSÃO NACIONAL DE SUPERVISÃO DE EMPRESAS E VALORES (CONASEV)

Foi criada em 28 de Maio de 1968, atualmente é regida pela lei Orgânica n 26126, publicada em 30 de Dezembro de 1992, equivale a CVM.

- CONTROLADORIA GERAL DA REPUBLICA

É um órgão do governo que regula inúmeras atividades, entre elas a sociedades de auditoria ou firmas com sócios, aqui apresentamos um trecho da legislação:

Lima, 28 de janeiro de 2005
 Visto; a folha da recomendação N°. 007-2005-CG
 SOA da gerência das sociedades de auditoria, sobre o registro das sociedades qualificadas para a designação e contratação para auditorias sujeitas ao controle.

CONSIDERAR:

No artigo 20º da lei Nº. 27785 - da lei Orgânica do sistema nacional de controle e da Contraladoria geral da república, estabelece que o processo da designação e contratação de sociedades de auditoria, a segurança e avaliação de informes, as responsabilidades e seu registro é regulado pela controladoria.

Contraladoria Nºs. 140 e 250-2003-CG aprovaram o regulamento para a designação das sociedades de Auditoria e a Diretiva 001-2003-CG/CE "registro de sociedades e qualificadas para a designação e contratação de auditorias nas entidades sujeitas ao controle".

No Brasil:

- COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTABEIS (CPC)

Comitê de Pronunciamentos Contábeis – surgiu a partir da resolução CFC n 1.055/05, e 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 processo de produção, levando sempre em conta a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais. (www.cfc.org.br)

Então a CPC tem como função a convergência Internacional das normas contábeis, visando, a redução de custos com elaboração de relatórios contábeis, redução de custo de capital e redução de risco.

O CPC é totalmente autônomo das entidades representadas, deliberando por 2/3 de seus membros, cuja estrutura representada pelo CFC.

- IBRACON

Com sede em São Paulo, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), foi fundado em 13 de dezembro de 1971 e possui sete seções regionais. Suas funções principais são:

- Discutir;
- Desenvolver;
- Aprimorar as questões éticas e técnicas da profissão de auditor e de contador;

- Atuar como porta-voz de categorias diante de organismos públicos e privados e da sociedade em geral.

O IBRACON tem autonomia para fixar princípios de contabilidade e elaborar normas e procedimentos relacionados com auditoria (interna e externa) e perícia contábeis.

Câmaras:

- Câmara de Auditoria Independente;
- Câmara de Auditores Internos;
- Câmara de professores;
- Câmara de peritos internos;
- Câmara de contadores da área privada;
- Câmara de Contadores da Área pública.

- COMISSÃO DE VALORES MOBILIARIOS (CVM)

A comissão de valores mobiliários com sede na cidade de Rio de Janeiro foi criada pela lei nº. 6.385/76, é uma entidade autárquica e vinculada ao Ministério da Fazenda, com Superintendências Regionais em Brasília e em São Paulo, é administrado por um Presidente.

O Presidente e a Diretoria constituem o colegiado, este por sua vez, define políticas estabelece práticas a serem implantadas e desenvolvidas pelo corpo de superintendentes. O Superintendente Geral acompanha e coordena as atividades executivas da comissão auxiliadas pelos demais Superintendentes, pelos Gerentes a eles subordinados e pelo Corpo Funcional.

Esses trabalhos são orientados para atividades relacionadas à empresa, aos investidores, aos intermediários financeiros, à fiscalização externa, à normalização contábil e de auditoria, aos assuntos jurídicos, a internacionalização, ao desenvolvimento do mercado, à informática e a administração.

Segundo Almeida (1996, p. 27):

[...] O Auditor Externo ou Independente, para exercer atividades no mercado de valores mobiliários (companhias abertas e instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários), está sujeito o prévio registro no CVM.

Segundo a instrução nº. 04/78 da CVM, o auditor Externo, para obter o registro nesta, deve comprovar cumulativamente:

- estar registrado no CFC
- haver exercido atividade de auditoria por um período não inferior a cinco anos, contado a partir da data de registro no CRC
- estar exercendo atividade de Auditoria, mantendo escritório profissional legalizado, em nome próprio, com instalações compatíveis com o exercício da atividade de auditoria independente.

A CVM tem poderes para apurar, julgar e punir irregularidades eventualmente cometidas no mercado, também para disciplinar, normalizar e fiscalizar, abrangendo todas as matérias referentes ao mercado de valores mobiliários.

Cabem a CVM disciplinar a s seguintes matérias:

- registro de companhias abertas;
- registro de distribuições de valores imobiliários;
- credenciamento de auditores independentes e administradores de carteira de valores mobiliários;
- organização, funcionamento e operações das bolsas de valores;
- administração de carteiras e custódia de valores mobiliários;
- suspensão ou cancelamentos de registros, credenciamentos ou autorizações;
- suspensão de emissão, distribuição ou negociação de determinado valor mobiliário ou decretar recesso de bolsa de valores.

- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC)

Nasceu em 27 de maio de 1946 baixou o decreto lei nº. 9295 é uma autarquia especial de caráter corporativista que não possui vínculo com a administração pública federal.

Sua sede localiza-se no Distrito Federal e é constituído por 27 conselheiros efetivos e suplentes, também rege os conselhos regionais de contabilidade.

3.3 NORMAS DE AUDITORIA GERALMENTE ACEITAS BRASIL/PERU

As normas de auditoria geralmente aceitas (NAGA), estão em vigor e são praticadas na maioria dos países. Estes adotam as NAGA de uma maneira direta ou criam normas adaptadas a realidade do país, espelhando-se neles.

3.3.1 Treinamento técnico e capacitação como auditor

Atualmente este quesito é uma etapa bastante difícil de ser transposta, pois em ambos os países o aprendizado em si, dá-se através do trabalho prático ou de campo, existem cursos de especialização, etc. Mas, o contador não sai da universidade com preparo competitivo, então quando entram em uma empresa são formados de acordo com os moldes dela.

No Brasil o futuro auditor tem mais perspectiva de capacitação, embora, da maioria das empresas terem suas sedes em países europeus ou norte-americanos, também são enviados para lá, para receberem treinamento.

No Brasil existem diversas instituições de ensino no assunto; do mesmo modo no Peru, porém, os assuntos mais atuais apenas no Colégio de Contadores Públicos de Lima, como é o caso de Auditoria de Sistemas.

3.3.2 Independência

É uma norma bastante respeitada e tratada com muito cuidado. No Brasil o vazamento de informações ocorre, principalmente, em empresas familiares e em outras que não apresentam um bom controle interno ou ao alto volume de amostras, fato que começa a ocorrer no Peru, por causa de seu alto desempenho econômico, conseqüentemente o número de transações comerciais aumentaram e erros indevidos também, pois é praticamente impossível analisar todos os dados, porém o profissional deve estar preparado para estas mudanças, então os controles internos estão sendo planejados da melhor maneira possível, antes era pouco levada em consideração, no Peru, e as decisões tinham mais espírito político.

No Peru há uma diversidade de Normas que tem como objetivo garantir a independência do auditor:

- Decreto Lei nº. 26162 do Sistema Nacional de Controle (Sistema Nacional de Controle)
- Decreto lei nº. 13253 da Profissionalização do Contador Público
- Código de Ética Profissional do Contador
- Art. 5º da Resolução nº. 014-82-c/c/94.10 da CONASEV do Regulamento para a informação financeira auditada
- Resolução de Contadoria nº. 162-93-CG sobre o regramento de designação de sociedades de Auditoria.
- Resolução de Contabilidade nº. 162-93-CG das Normas de Auditoria Governamental – NAGU.
- Resolução da contabilidade nº. 189-93-CG esta sobre os lineamentos gerais para cautelar o adequado fortalecimento e Independência dos órgãos de Auditoria Interna.

3.3.3 Cuidado e esforço profissional

Esta norma é bastante respeitada em ambos os países, o que se vê, mais uma vez é a falta de oportunidades até para profissionais que já tem certo grau de experiência, muitas vezes tem que sair para outros países, fazer cursos de especialização, mesmo assim o pessoal tem todo um programa e objetivos a alcançar que são realizados de maneira bastante cuidadosa.

3.3.4 Planejamento e supervisão

Esta norma é vista com extrema importância. Dentro da mesma empresa e em ambos os países podem existir objetivos diferentes e é por isso que o planejamento já visa o que se quer na maioria das vezes são aplicadas as mesmas técnicas e métodos, mas quando varia geralmente são relacionados ao objetivo ou ao fator cultural, detalhes mínimos, porém tão importantes quanto é para a firma ter lucro.

No Peru, muitas empresas enfrentam riscos em seu planejamento devido à tardia (historicamente) expressão dos sindicatos, com greves e paralisações, mesmo nos setores privados, fato considerado passageiro por analistas sociais.

A Supervisão é bastante rigorosa, ainda mais quando há processamento eletrônico de dados, no trabalho “em campo” não é diferente. O Peru está dando ênfase ao planejamento estratégico que trata de dar um enfoque contrario ao normal, ou seja, começar de cima para baixo, assim: não se começa analisando pequenas transações ou contas individuais, mas sim tomando conhecimento da organização como um todo, por exemplo, do sistema de informação, financiamento, características do negocio, etc. No sul do Brasil esta questão esta praticamente superada, o planejamento é tido como uma meta natural chega a ser cultural, por exemplo, só o estado de Santa Catarina, tem mais programas de qualidade (ISO) que o Peru inteiro.

3.3.5 Estudo e Entendimento de Controle Interno

É uma norma “chave” para a tomada de decisões no transcurso da auditoria, por exemplo, foi visto uma empresa mineradora, peruana, privada de capital nacional, de tamanho relevante, que simplesmente não apresentava um controle interno, era tão precário que os auditores rapidamente recomendaram sua imediata implantação, uma vez feita à firma, no decorrer de dois anos, renovou maquinário, reduziu gastos com pessoal, evitou fraude e muitos erros, transformando-se em uma das maiores do país e com tecnologia de ponta, fato que pode ocorrer no Brasil também.

Outros pontos cruciais desse exemplo foram às reuniões feitas e opiniões emitidas por diretores, gerentes e operários, que se mostraram importantes, mantendo a maioria deles no cargo e com o mesmo pensamento, porém, com novas rotinas e ações, assim foi trabalhada a cultura corporativa influenciando de maneira positiva a organização. Pronto. O controle interno ficou 100% eficaz, atualmente se um órgão regulador ou algum usuário pede um relatório, este sai quase automaticamente e com um baixo custo.

É um exemplo que serve em ambos os países, e principalmente para empresas de médio e pequeno porte.

Então o controle interno é um processo (ferramenta) influenciado pelos proprietários da firma, pelo conselho administrativo, diretores, gerentes e outras pessoas da empresa, tendo como alvo:

- a) A confiabilidade das informações financeiras;
- b) A eficiência das operações e
- c) O cumprimento de leis e práticas aplicáveis.

Por estes motivos o amplo entendimento da cultura corporativa é imprescindível para o entendimento do controle interno, e isto também se aplica a auditoria pública.

O item a confiabilidade das informações financeiras tem um tratamento especial pela Lei Sarbanes & Oxley-(Sox), além é claro de seu amplo campo de ação, como execução e adoção de normas profissionais, como a de auditores.

Auditores de ambos os países aceitaram bem esta lei, porém para eles a cultura corporativa tem um peso intransponível.

Obs.: Os casos Enron, Andersen e Worldcom nos Estados Unidos, Parmalat na Itália, Batam na Tunísia, levou a criação de normas e leis para a melhoria da “segurança financeira”, por exemplo: nos Estados Unidos Lei Sorbanes- Oxley de julho de 2002, na França – Lei de Segurança Financeira de 1º de agosto de 2003, assim como na América Latina e outros países. As ISA (Normas Internacionais de Auditoria) elaboradas pelo IFAC tem sido requerida por diversos países, e também a União Européia.

3.3.6 Evidências suficientes e competentes

Esta norma apresenta uma razoável aplicação nos dois países, justo que ambos tentam segui-la e a convergência é quase espontânea.

No Peru se usa a inspeção através do exame físico de bens e documentos, especialmente nos saldos do ativo, para confirmar e as evidências competem ao estado financeiro, do mesmo modo se trabalham os títulos, documentos ou livros especiais. Evidências surgem também através da observação, em ambos é semelhante às características conceituadas nas bibliografias, aqui não entramos no mito do erro ou fraude onde muitas vezes, por variados motivos, o auditor não evidencia uma operação dentro das demonstrações contábeis.

3.3.7 Aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos

Em ambos os países leva-se em consideração os princípios e práticas da contabilidade geralmente aceitos, no Peru não é diferente e procura-se seguir aqueles que se acredita serem as melhores práticas para os acionistas, por exemplo: “A *REGRA FAIR DISCLOSURE DA SEC*, a qual proíbe a divulgação de informação de maneira seletiva, mesmo esta regra não valendo em países fora dos Estados Unidos, porém acreditamos que fortalece a integridade do mercado de valores e dá maior confiança aos investidores, então passamos a adotá-la.

Contudo em ambos os países não se prevê situações em que seja justificável o desvio de normas contábeis, mas é utilizado o conceito em que a essência prevalece sobre a forma. No *USGAAP* é permitida a prática contábil interna (gerencial), para apresentação de informações por segmento de negócios, já no Brasil e Peru essas informações “por segmento” não é requerida.

Por exemplo, no princípio da Uniformidade, se a empresa faz seus produtos com o método PEPS (primeiro que entra antes que sai - aceito pela Lei no Peru e no Brasil), sempre se deve manter esse tipo de avaliação, se vendeu, deverá comunicar os órgãos competentes. No Peru a SUNAT, outro exemplo e na moeda, que deve ser feito na moeda do país onde se origina as contas.

Os princípios fundamentais de contabilidade estão definidos na Resolução CFC nº. 750/93 e na Deliberação CVM nº. 29 de 1986. O IBRACON fez pronunciamento técnico que originou a resolução nº. 953 de 2003 e refere-se à lei nº. 6404 de 1976 e legislação complementar.

3.3.8 Consistência

Norma, também bastante convergente nos dois países, sempre que necessário se identifica no relatório as circunstâncias nas quais a aplicação de

novos princípios no período com não foram aplicados no período passado, é claro sem esquecer o código de ética, referente ao colega de trabalho quando feito por outro, não importando de qual país seja.

3.3.9 Divulgações suficientes

Tem-se notado que no Peru a necessidade de relatórios e notas, além das Demonstrações Contábeis, é mais volumosa, mesmo dentro do parecer, contudo os princípios são os mesmos, como:

- Clareza;
- Simplicidade;
- Base em princípios, não em regras;
- Informações novas, inclusive não financeiras, para o entendimento do desempenho da organização.

Na prática os trabalhos de ambos os países requerem processos diferentes, e objetivos diferentes, por este motivo talvez não se tenha uma convergência total, também pelo fator cultural, os peruanos são, sem dúvida, mais teóricos enquanto os brasileiros mais práticos.

Por exemplo, no Peru o auditor deve relatar a prevenção de lavagem de recursos através de dispositivos legais do sistema de prevenção de lavagem de recursos, os quais poderiam citar:

- Lei 26702 de 9 de dezembro de 1996, lei do sistema financeiro e do sistema dos seguros e orgânico gerais da supervisão de bancos e seguros.
- Definição SBS N°. 310-98 dos 18 de março de 1997.
- Lei 27693 dos 11 de abril de 2002 que cria a unidade da inteligência financeira.

- Lei Nº. 27765 dos 27 de junho de 2002, lei Penal de encontro à lavagem dos recursos.
- D.S. Nº. 163-2002 EF dos 31 de outubro do regulamento 2002 da lei que cria a unidade da inteligência financeira.
- D.S. Nº. 061-2003 dos 13 de maio de 2003 modifica e articula e incorpora a disposição transitória ao regulamento da lei que cria a unidade da inteligência financeira.
- A lei Nº. 28009 dos 21 de junho de 2003, a lei que modifica a lei de Nº. 27693 da lei criam a unidade da inteligência financeira.
- Definição 014-2003 de Nº. - UIF dos 20 de agosto de 2003, estabelece o cronograma por meio de que o UIF iniciará sua operação na análise, no tratamento e na transmissão da informação para a prevenção e a detecção dos recursos ou de lavar do dinheiro.
- A definição SBS Nº. 1725-2003 dos 15 de dezembro de 2003, aprova normas que você complementar para a prevenção da lavagem dos recursos. Definição SBS Nº. 904-97 e suas modificações.

3.3.10 Opinião do Auditor

No Peru regem os boletins emitidos pelo IFAC, denominados Normas Internacionais de Auditoria. No Brasil o Conselho Federal de Contabilidade, através das Normas Brasileiras de Contabilidade, editou a NBC T 11 – IT 5 (Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis e IT – interpretação técnica) – parecer dos auditores independentes sobre as Demonstrações Contábeis.

Tanto no Brasil como no Peru, e até em outros países da América do Sul é comum que auditores independentes participem e colaborem como assessores para a preparação dos estados financeiros, por exemplo, nos fluxos de dinheiro, principalmente em empresas médias e pequenas. Assim, não se sabe onde termina

a responsabilidade da empresa e começa a do auditor. O IBRACON NA NORMA DE PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA 01 – NPA 01 – discorre sobre o parecer.

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Através da pesquisa bibliografia aqui apresentada pode-se desenvolver uma estrutura teórica sobre a auditoria, principalmente a auditoria independente, sobre contabilidade internacional, ressaltando-se as causas das diferenças na sua convergência entre países e das Normas de Auditoria Geralmente Aceitas (NAGA), que foram os parâmetros usados para definir como a auditoria é aplicada no Brasil e no Peru.

Quanto à aplicabilidade prática ou teórica, as informações mostraram-se bastante restritas por ter sido o estudo desenvolvido através do diálogo com um único profissional de uma empresa brasileira que trabalha no Peru, pelo que não se podem generalizar as conclusões ou exemplos dados. Contudo, podem-se comprovar as convergências e buscas para harmonizar as práticas profissionais por parte dos dois países.

O Peru merece destaque na adoção de normas internacionais por parte dos auditores, como guia para estudos e trabalho de campo, e pelo uso do “*Manual de Auditoria Gubernamental*”, manual para auditoria pública, também bastante usada por profissionais do setor privado. O Brasil merece destaque pela presença do Conselho Federal de Contabilidade - CFC, com suas Normas Brasileiras de Contabilidade espelhadas nas NAGA e nas NIA.

Um fato importante diagnosticado foi a prática requerida da norma que trata da Independência do Profissional, e que diz respeito ao envolvimento dos administradores ou diretores da organização na confecção do Parecer. O desrespeito desta norma pode trazer graves conseqüências, pois, conforme as NAGA, as empresas de auditoria devem ser multadas se apresentarem problemas em seu parecer, mesmo que pequenos. Infelizmente nem sempre isso acontece, contudo, este quadro pode ser mudado quando se leva em consideração as NAGA na hora de elaborar o trabalho, principalmente nas empresas de médio e pequeno porte. O não restrito cumprimento de normas é um dos fatores em que os dois países em questão convergem.

Pode-se concluir ainda que no Brasil e no Peru a auditoria é aproveitada, muitas vezes para gerar relatórios ao fisco, um fator preponderante na guinada de conseguir obedecer as NAGA. Também se constatou que em ambos os países o grau de preparo dos profissionais da área é deficitário, um exemplo disto é a predominância, no Brasil e Peru, de firmas de auditoria da Europa e EUA o que leva muitas empresas multinacionais a enviar seus profissionais ao exterior, a fim de atualizar-se.

Finalmente foi verificado que a maioria dos auditores tem em mente as NAGA no Peru e Brasil, fato que converge na busca pela harmonização em suas práticas de auditoria. Porém, existem inúmeros pontos discrepantes nas causas das diferenças na contabilidade internacional, principalmente quando o profissional se depara com casos inusitados, tendo que recorrer a outros métodos. Então, sem esquecer as limitações sócio-políticas, recomenda-se a observância das Normas Internacionais em ambos os países.

A harmonização contábil e de auditoria será possível com a participação dos organismos profissionais, mediante adoções de modelos e práticas contábeis a nível internacional. Também é importante a realização de congressos, conferências e convenções, para se estabelecer o uso de uma língua universal na contabilidade, cujo objetivo principal é a comparabilidade das indicações financeiras, seguindo a uniformidade da informação.

Respeitar os critérios das normas e a convergência entre países é possível, ainda mais quando o foco principal é a globalização. Só assim podem-se compreender as conseqüências econômicas, financeiras e políticas que a Contabilidade traz.

Conclui-se este trabalho com a certeza de que, por não existir uma única nação capaz de ter um conjunto de normas e práticas contábeis que se encaixem perfeitamente às necessidades de todos os países do mundo, é imprescindível a representatividade de um organismo internacional que emita normas de caráter internacional. Pode-se avaliar que este organismo, atualmente, é representado pelo IASC. Neste sentido recomenda-se um estudo de avaliação das normas do IASC frente à prática contábil executada na América Latina.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. São Paulo: Saraiva, 1984.
- ARENS, Alvin A. **Auditoria num enfoque integral**. 1995.
- ARENS, Alvin S.; LOEBBECKE, L. K. **Auditoria**: um enfoque integral. 6ª ed. México, D. F.: Prentice Hall Hispanoamericano, 1996.
- BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G.. **Auditoria**: tradução Jose Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002.
- CHERMAN, Bernardo. **Auditoria**: teoria e exercícios. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2005.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade de auditoria e perícia**. Brasília: CFC, 2006.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil**: teoria e pratica. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- FERREIRA, Ricardo J. (Ricardo José). **Auditoria**. Ricardo J. Ferreira. 5 ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007.
- FINNEY, H.A. Principles of accounting. New York: Prentice Hall Inc., 1931.
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. São Paulo.
- GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- GRESSLER, Lori Alice. **Introdução à pesquisa**: projetos e relatórios. São Paulo: Loyola, 2003.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, J. C. **Introdução a teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- JUNTA DE DECANOS DEL COLEGIO DE CONTADORES PUBLICOS DEL PERÚ. **Manual Internacional de Pronunciamentos de Auditoria y Aseguramiento**. Lima: Fondo editorial del Colegio de Contadores Públicos de Lima. 2004.

PEREZ Jr., Jose H. **Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MAUTZ, Robert Kuhn. **Princípios de auditoria**. VOL.I. Tradução de Hilário Franco, 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1980.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade internacional**. São Paulo: Atlas, 2005.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica: projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses**. 2. ed. São Paulo: Pioneira, 1999.

PAGLIATO, Wagner. **Curso de auditoria**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos: Maria Augusta Delgado, 2007-11-13 .

PARRA FILHO, Domingos. **Metodologia científica**. São Paulo: Futura, 1998.

SÁ, Antônio Lopez de. **Curso de auditoria**. São Paulo: Atlas, 1974.

_____. **Curso de auditoria**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SANTOS, José Luiz dos. **Fundamentos de auditoria contábil**. José Luiz dos Santos, Paulo Schmidt, José Mário Matsuma Gomes. Coleção resumos da contabilidade; V. 19, São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, Alexandre Alcântara da. **Estrutura análise e interpretação das demonstrações contábeis**. São Paulo: Atlas, 2007.

SITE. Disponível em: <www.cfc.org.br>. Acesso em março 2007.

SITE. Disponível em: <www.controladoria.gob.pe>. Acesso em março 2007.

SITE. Disponível em: <www.decomputis.org>. Acesso em março 2007.

SITE. Disponível em: <www.eclac.org>. Acesso em março 2007.

SITE. Disponível em: <www.rincondelvago.com>. Acesso em abril 2007.

SITE. Disponível em: <www.perucontable.com.pe>. Acesso em julho 2007.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

VERNEER, H. J. **Entwurf für studiengang translatorik und einen promotionsstudiengang translatologie**. Heidelberg, 1985.

ANEXOS

4.1 ANEXO A: OFÍCIO-CIRCULAR/CVM/SNC/SEP Nº 01/2007

Rio de Janeiro, 14 de fevereiro de 2007

Aos Senhores Diretores de Relações com Investidores e
Auditores Independentes

ASSUNTO: Orientação sobre Normas Contábeis pelas Companhias Abertas

(...)

9.2 A convergência entre as normas do IASB e do FASB

Em 30 de novembro de 2006, o IASB publicou o *IFRS 8 - Operating Segments*, que substituirá o pronunciamento IAS 14, passando a ser obrigatório para os exercícios sociais iniciados em 01 de janeiro de 2009, ou após. O referido pronunciamento adota o conceito da visão gerencial requerida pelas normas do FASB (SFAS 131) que determina a elaboração das informações por segmento de acordo com as mesmas bases internas utilizadas pelos tomadores de decisão (administradores) na avaliação de desempenho e alocação de recursos. Ainda sob essa perspectiva, o IASB acredita que a utilização desta visão gerencial irá melhorar a qualidade da informação por segmentos disponibilizadas pelas empresas.

A evolução proposta pelo IFRS 8 e a extrema importância dessa informação na avaliação econômica da companhia devem encorajar as empresas para que apresentem tais informações ao publicarem suas demonstrações contábeis, ainda que não sejam obrigatórias em nosso ambiente regulatório. Considerando que o arcabouço do IFRS 8 se aproxima, em muito, das determinações já adotadas pelo FASB, a utilização do novo padrão torna-se muito mais fácil, incentivando a sua adoção, principalmente por aquelas empresas que já apresentam informações para o mercado norte-americano.

Ao utilizar o modelo adotado pelas normas norte-americanas (FASB) ou pelo padrão estabelecido pelo IFRS 8, a empresa deve deixar claro ao leitor de que as informações ali apresentadas seguem o modelo gerencial, não se tratando de informações segmentadas resultantes da adoção dos princípios contábeis, ainda requeridos no IAS 14.

(...)

4.2 ANEXO B: DOCUMENTO - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE

Conselho Federal de Contabilidade, 2003

APRESENTAÇÃO

O livro que agora lhe chega às mãos é um passo importante rumo a uma meta arduamente perseguida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e por todas as entidades preocupadas com o aperfeiçoamento da contabilidade enquanto ferramenta de inserção do Brasil na economia mundial. Estamos falando da harmonização das Normas Contábeis Brasileiras com as internacionais.

Essa necessidade se mostra a cada dia mais inadiável, dada a interdependência econômica dos países. O fenômeno da Globalização tornou irreversível a adoção de normas contábeis que sejam aceitas mundialmente. Tal providência, além de facilitar as transações comerciais entre empresas e governos garante transparência às negociações.

Pelo lado profissional, podemos esperar que a implantação de normas contábeis harmônicas traga maior segurança na realização de procedimentos importantes como perícias, auditorias e preparação de demonstrações financeiras.

Nesta nova edição, os princípios fundamentais de contabilidade foram desmembrados em dois volumes, abordando normas gerais e de auditoria e perícia. A proposta é tornar a consulta fácil e direcionada. Os três livros trazem as últimas resoluções referentes a cada um dos temas e é o resultado do esforço do Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade que conta, para isso, com a participação efetiva do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).

Agradeço o esforço desses profissionais dedicados e preocupados em contribuir com o aprimoramento da Contabilidade brasileira e tenho certeza de que a leitura desta publicação lhe será útil e agradável.

Contador **Alcedino Gomes Barbosa**
Presidente do Conselho Federal de contabilidade