

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 Tema e problema

A globalização e o avanço da ciência da informação têm derrubado cada vez mais as barreiras mercantis entre os países do globo terrestre, e neste ambiente, a contabilidade ganha destaque, pois suas demonstrações suportam as tomadas de decisões. No entanto, é sabido que as práticas contábeis variam de acordo com os países, por fatores jurídicos, históricos e sociais e conseqüentemente, as demonstrações contábeis são afetadas, criando um risco de má interpretação das mesmas se não houver completo entendimento das diferentes práticas adotadas. O *International Accounting Standards Board – IASB* trabalha internacionalmente no sentido de diminuir estas distorções nas Demonstrações Contábeis.

A contabilidade nacional, no mesmo sentido, vem sofrendo uma crescente reformulação das práticas adotadas com o objetivo de adequá-la às práticas internacionais o que resulta reflexos nas demonstrações contábeis. Tal medida foi iniciada pela Lei nº 11.638/2007 que reformulou vários artigos da Lei nº 6.404/76, conhecida como lei das sociedades anônimas, e também pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

Neste cenário de novas determinações e procedimentos contábeis a Auditoria Contábil ganha forte evidência, pois segundo Crepaldi (2007) se a empresa está imersa em meio a uma gama de transações complexas que envolvem aspectos operacionais, societários e sociais de

várias grandezas, como estabelecer se os controles, técnicas contábeis, procedimentos tributários assumem obediências às normas regulamentadoras?

Cabe à auditoria assegurar que as demonstrações contábeis representem adequadamente a situação financeira e patrimonial da entidade auditada, sobre a qual emite seu Relatório dos Auditores Independentes atestando a confiabilidade das demonstrações. Por fim, Crepaldi (2007) lembra que a auditoria independente guarda relação direta e acentuada com a sofisticação dos negócios e com a estrutura societária.

## **1.2 Problema de pesquisa**

Neste contexto, busca-se com a pesquisa elucidar a seguinte questão: Como a adoção das *International Financial Reporting Standards* (IFRS) impactou a atividade profissional do auditor independente no Brasil mediante o seu processo de convergência?

## **1.3 Objetivos**

O objetivo geral da pesquisa é identificar as principais alterações na atividade da auditoria com a alteração das práticas contábeis brasileiras no processo de adaptação às IFRS.

Os objetivos secundários ou específicos são:

- Compreender as normas de auditoria e o processo de adaptação das mesmas na execução dos trabalhos de auditoria em empresas nacionais e como elas são influenciadas pelo IFRS.
- Destacar os principais impactos gerados pelo processo de convergência contábil na atividade profissional do auditor.
- Identificar os principais atos tomados pelas empresas de auditoria independentes no papel de preparação de seus auditores para o trabalho de auditoria sobre demonstrações contábeis de acordo com a nova regulamentação.

#### **1.4 Justificativa**

Espera-se a partir deste trabalho, poder apresentar as principais alterações nas normas de auditoria devido ao processo de convergência aos padrões internacionais a partir da Lei nº 11.638/2007.

A partir deste entendimento poderão ser verificados os principais impactos sofridos pelos auditores independentes em suas atividades profissionais, considerando as modificações das

normas contábeis. Onde será avaliado o ambiente encontrado nos auditados, seja por dúvidas e ou erros por má interpretação das modificações.

Espera-se trazer uma contribuição para o entendimento do processo de adaptação à regulação por parte, em específico, de empresas de auditoria, bem como dos próprios auditores, considerando-se o papel de relevância que tem em relação a atestar a confiabilidade das demonstrações contábeis por eles auditadas.

## **2 METODOLOGIA DA PESQUISA**

### **2.1 Tipos de pesquisa**

Em se tratando de critérios para classificação da pesquisa, Silva (2004), propõe dois critérios que são quanto aos fins e aos meios. Para tanto, será realizada uma pesquisa bibliográfica.

#### ***2.1.1 Amostragem***

A amostra foi construída de maneira intencional e de acordo com a acessibilidade. E ainda, foi definido que a coleta será dada através de entrevista pessoal aos profissionais da área

de auditoria externa, indagando sobre o conhecimento e domínio dos principais aspectos relacionados à convergência contábil no Brasil aos padrões internacionais e como foram tratados tais assuntos no preparo destes profissionais para auditar demonstrações que atendam aos novos padrões. Também será abordado o ambiente encontrado por estes profissionais nas empresas auditadas.

### ***2.1.2 Pesquisa bibliográfica***

Pesquisa bibliográfica explica e discute um tema ou problema com base em referências teóricas já publicadas em livros, revistas, periódicos, artigos científicos e etc., afirma Silva (2004). Serão usados na pesquisa livros e revistas da biblioteca da FACE - UFMG, periódicos contábeis e artigos disponíveis na *internet*.

A pesquisa bibliográfica também envolverá os principais normativos ligados ao processo de convergência contábil – Leis nº 11.638/07 e 11.941/09, Pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), Instruções Normativas da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e bibliografia especializada ligada aos padrões internacionais. Em especial, as normas internacionais de auditoria (ISA) editadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC).

## **2.2 Coleta de dados**

Para a coleta de dados serão utilizados os questionários e entrevistas que serão aplicados em empresas de auditoria e a auditores.

## **2.3 Análise e interpretação dos dados**

Para Beuren, (2004, p.136) analisar dados “significa trabalhar com todo o material obtido durante o processo de investigação, ou seja, com os relatos de observação, as transcrições de entrevistas, as informações dos documentos e outros dados disponíveis.”.

Serão analisadas as principais ações de empresas e órgãos reguladores da profissão do auditor independente para prepará-lo à sua atividade profissional.

A partir das transcrições de entrevistas poderão ser analisados os principais impactos gerados sobre as atividades dos auditores independentes a partir das alterações da lei das sociedades anônimas.

### **3 REFERENCIAL TEÓRICO**

#### **3.1 A ciência da contabilidade**

A contabilidade teve sua origem nas manifestações da inteligência humana. Sá (2003) leciona que no Paleolítico Superior, há mais de 15.000 anos, o homem a usava como uma forma intuitiva de memorizar, competente para gerar progressivamente, buscas consecutivas que trouxesse explicações sobre a natureza dos acontecimentos com a riqueza. Há muitos anos o homem já se preocupava em compreender que existem relações que guiam os acontecimentos patrimoniais, mas a sistematização do conhecimento contábil só ocorreria há pouco mais de meio milênio.

A contabilidade é a ciência que permite, através de suas técnicas, manter um controle permanente do patrimônio da empresa, tendo como campo de aplicação todas as entidades econômico-administrativas; o que inclui as pessoas de direito público e privado, pessoas jurídicas ou físicas.

Ribeiro (1995, p. 14) leciona que a “principal finalidade da contabilidade é fornecer informações sobre o patrimônio, informações estas de ordem econômica e financeira, que facilitam assim as tomadas de decisões [...]”. O Patrimônio é ainda o objeto de estudo da contabilidade. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), cumprindo sua função normativa, editou através da Resolução nº 750, de 1993 o Princípio Contábil da Entidade que diz que “O

Princípio da Entidade reconhece o patrimônio com objeto da contabilidade e afirma a autonomia patrimonial...”.

Ainda na lavra de Ribeiro (1995) temos a definição do conceito de Patrimônio, qual seja, o conjunto de bens, direitos e obrigações de uma pessoa, avaliado em moeda. Didaticamente o Patrimônio pode ser segregado em: bens, direitos e obrigações. O Código Civil Brasileiro em seu Livro II traz o conceito de bens, dividindo-o entre bens imóveis e móveis nas seções I e II, nos artigos 43 a 48<sup>1</sup>.

Os direitos tratados pela contabilidade constituem-se pelos valores que a empresa tem a receber de terceiros, ao contrário das obrigações, que são os valores que empresa tem que pagar a terceiros. Fávero (1995, p. 62) diz que:

São direitos aqueles valores de que a empresa poderá dispor em prazo imediato ou futuro, buscando obter seu objetivo-fim. Podem ser decorrentes ou não de sua atividade principal e poderão ser convertidos em dinheiro. São representados por duplicatas a receber, marcas e patentes etc.

---

<sup>1</sup> **Art. 43.** São bens imóveis:

I – o solo com sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo;

II – tudo quanto o homem incorporar permanente ao solo, como a semente lançada a terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura, ou dano;

III – tudo quanto no imóvel o proprietário mantiver intencionalmente empregado em sua exploração industrial, aformoseamento ou comodidade.

(...)

**Art. 47.** São móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia.

**Art. 48.** Consideram-se móveis para os efeitos legais:

I – os direitos reais sobre objetos móveis e as ações correspondentes;

II – os direitos de obrigação e as ações respectivas;

III – os direitos do autor.

Para fins didáticos é proposta a figura exemplificativa abaixo que os aspectos qualitativos do Patrimônio<sup>2</sup>:

### **PATRIMÔNIO**



FIGURA 01 - *Aspecto qualitativo do Patrimônio*  
Fonte: RIBEIRO, 1995, p. 25

A contabilidade para atingir a seus objetivos faz uso de 04 (quatro) técnicas. Lucena (2008) diz que modernamente podemos enumerar quatro técnicas contábeis, quais sejam: (a) a escrituração, (b) as demonstrações contábeis, (c) a auditoria e (d) a análise de balanços.

Fávero (1995, p. 113) esclarece que “escrituração contábil é o ato de registrar nos livros da empresa as movimentações ocorridas em seu patrimônio”. Jund (2006, p.24) diz ainda que:

A escrituração é o registro dos fatos que ocorreram no patrimônio. Esse registro obedece a princípios e normas contábeis consagrados pela doutrina e pela técnica, e é feito em ordem cronológica, o que dá à Contabilidade característica de verdadeira história do patrimônio.

<sup>2</sup> Este aspecto consiste em qualificar os Bens, Direitos e Obrigações.

No artigo 177, da Lei Federal nº 6.404/76 destaca que a escrituração contábil deverá seguir o regime de competência. Fávero (1995) leciona a respeito do princípio da competência ao dizer que as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do exercício sempre que mantiverem correlação simultânea, independentemente do recebimento ou pagamento.

A segunda técnica da contabilidade é a demonstração contábil. O artigo 176, da Lei no. 6.404/76 estabelece que, ao final de cada exercício social, a diretoria da empresa deve elaborar, com base na escrituração mercantil, as demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da empresa e as mutações ocorridas no exercício. O artigo supracitado sofreu modificações recentes com o advento da Lei no. 11.638/07. Esta nova lei alterou as demonstrações contábeis obrigatórias; atualmente, são demonstrações contábeis obrigatórias<sup>3</sup>:

- a) balanço patrimonial;
- b) demonstração do resultado do exercício;
- c) demonstração do resultado do exercício abrangente;
- d) demonstração dos fluxos de caixa; e
- e) demonstração do valor adicionado (se companhia aberta)<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> Lei no. 6.404/76. artigo 176 e incisos

<sup>4</sup> Segundo Ulhoa (2003) a companhia aberta, também conhecida como sociedade anônima é aquela que possui como características: (i) seus títulos representativos [ações] são livremente negociáveis; (ii) acionista é aquele que possui ações da companhia; (iii) nenhum acionista pode impedir o ingresso de quem quer que seja no quadro societário, além de outras.

Acerca destas alterações, serão objetos de aprofundamento mais adiante na pesquisa, quando tratar especificamente das alterações recentes na lei das sociedades anônimas. Jund (2006) estabelece ainda que o simples registro e seleções dos fatos, considerando seu volume e heterogeneidade, não são elementos suficientes para atingir à finalidade informativa da contabilidade, sendo assim, os registros são reunidos em demonstrações sintéticas, recebendo, por conseguinte, o nome de demonstrações contábeis.

As demonstrações contábeis deverão ser complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para o estabelecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício, (Art. 176, §4º, Lei nº 6.404/76). Nesse assunto Jund (2006) destaca a inteligência do ordenamento pátrio em relação às notas explicativas, pois estas esclarecem os principais critérios adotados na avaliação dos elementos patrimoniais, apropriação dos resultados, e ainda, outras informações, o que torna as demonstrações contábeis mais inteligíveis e assegura uma análise mais adequada das variações do patrimônio.

A terceira técnica contábil é a análise de balanços ou análise de demonstrações financeiras. Nas palavras de Neves e Viceconti (2002) a análise de balanços é o estudo da situação patrimonial da entidade, através da decomposição, interpretação e comparação dos conteúdos extraídos das demonstrações contábeis, tendo como objetivo primordial a obtenção de informações analíticas e precisas sobre a situação geral da empresa. Ainda da lavra de Neves e Viceconti (2002) é lecionado que o objetivo da análise das demonstrações contábeis encontra-se

em fornecer informações numéricas de dois ou mais períodos, de forma a auxiliar aqueles interessados nos dados das demonstrações contábeis.

As análises de demonstrações contábeis apresentam alguns tipos diversos, sendo os mais comuns:

- a) de estrutura, vertical ou de composição;
- b) de evolução, horizontal ou de crescimento;
- c) por diferenças absolutas; e
- d) de quociente ou razão

A quarta e última técnica contábil é a auditoria. Santos, Arruda e Barreto (2008) ensinam que a auditoria contábil é a técnica da contabilidade desenvolvida por aplicação de procedimentos fundamentados em normas profissionais com o objetivo de emitir opinião – através do relatório dos auditores independentes, onde afirma se as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com determinadas práticas contábeis adotadas no Brasil.

Por ser esta última, objeto de estudo nesta pesquisa será tratada com mais profundidade no capítulo posterior.

### 3.2 Auditoria contábil

A conceituação da auditoria não é tarefa das mais simples, devido à possibilidade da aplicação desta técnica em diversas áreas do conhecimento humano. Santos, Arruda e Barreto (2008) explicam que etimologicamente a palavra auditoria origina-se do latim *audire* que significa ouvir. Crepaldi (2007, p. 03) com maestria singular define auditoria como o “levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade”. Jund (2006, p. 25) define por fim que a auditoria faz uso de uma técnica que lhe é própria:

...chamada Auditoria, que consiste no exame dos documentos, livros e registros, inspeções, obtenção de informações e confirmações internas e externas, obedecendo a normas apropriadas de procedimento, objetivando verificar se as demonstrações contábeis representam adequadamente a situação nelas demonstrada, de acordo com os princípios fundamentais e normas de contabilidade, aplicados de maneira uniforme.

O CFC, na norma NBC TA 200 apresentou o seguinte conceito para a auditoria de demonstrações contábeis:

O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.

A auditoria tem como objetivo o exame das demonstrações contábeis para que, a partir desta, possa vir a emitir opinião sobre a regularidade das mesmas, segundo Crepaldi (2007). Já

Santos, Arruda e Barreto (2008) priorizam o entendimento de que o objetivo da auditoria é a confrontação entre uma situação e um critério, ou seja, é verificar se a situação encontrada é aquela almejada. Nesse sentido, os autores esquematizaram o conceito de auditoria conforme figura 02, abaixo:

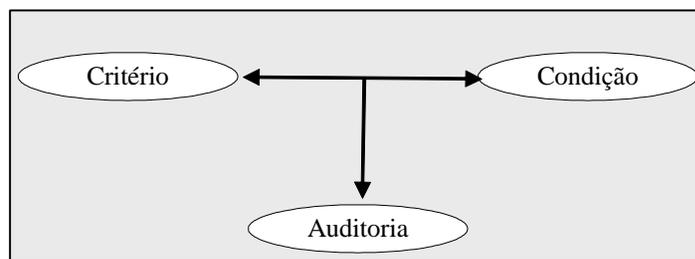


FIGURA 02 - *Conceito de Auditoria.*  
Fonte: Santos, Arruda e Barreto (2008, p. 02)

A auditoria contábil pode variar de acordo com os critérios, objetivos e campo de atuação adotado e nesse sentido, Santos, Arruda e Barreto (2008) destacam a seguinte classificação para a auditoria:

- ✓ Quanto ao campo de atuação:
  - a) governamental ou pública; e
  - b) privada

- ✓ Quanto à forma de realização:
  - a) interna; e
  - b) externa.
  
- ✓ Quanto ao objetivo dos trabalhos:
  - a) contábil ou financeira;
  - b) operacional; e
  - c) integrada.

Alguns dos reflexos da auditoria sobre a riqueza patrimonial são destacados com proeza por Jund (2006), sendo tais, o aspecto administrativo: quando contribui para a redução da ineficiência, negligência, incapacidade e improbidade de empregados.

No aspecto patrimonial assegura o melhor controle dos bens, direitos e obrigações; no aspecto fiscal constitui fator mais rigoroso do controle, resguardando o patrimônio contra multas e o proprietário contra penalidades da lei de sonegação de impostos; já no aspecto técnico, contribui para a mais adequada utilização das contas, maior eficiência dos serviços contábeis e também, maior precisão das informações geradas.

Ainda quanto ao papel da auditoria, Crepaldi (2007) asseverada às vantagens advindas da auditoria, sobre diversos pontos de vistas, sendo eles:

- ✓ **Vantagens para a administração da empresa:** fiscaliza a eficiência dos controles internos; assegura maior correção dos registros contábeis; opina sobre adequação das demonstrações contábeis; melhora o controle de bens patrimoniais; apura omissão de registros de receitas; contribui para obtenção de melhores informações sobre a real situação econômica, financeira e patrimonial da entidade.
  
- ✓ **Vantagens para os investidores:** contribui para maior exatidão das demonstrações contábeis; possibilita melhor entendimento sobre a situação econômica, financeira e patrimonial da entidade; assegura maior exatidão dos resultados apurados.
  
- ✓ **Vantagens para o fisco:** permite maior exatidão das demonstrações contábeis; assegura maior exatidão dos resultados apurados; contribui para maior observância das Leis fiscais.

Jund (2006) acrescenta ao rol de vantagens a seguinte:

- ✓ **Vantagens para a sociedade:** dá credibilidade às demonstrações contábeis das empresas; assegura a veracidade das informações, das quais dependerá a tranquilidade quanto à sanidade das empresas e à garantia de empregos; informa, através das demonstrações contábeis do conjunto das empresas, o grau de evolução e solidez da economia nacional.

### **3.3 Procedimentos de auditoria**

Os procedimentos são os mecanismos usados pelo auditor no exercício de sua função que possibilita o levantamento de evidências para fundamentar sua opinião. Nesse sentido Santos, Arruda e Barretto (2008) dizem ser os procedimentos de auditoria, os meios utilizados pelo auditor com vistas à obtenção de evidências ou provas que fundamentarão o relatório de auditoria.

Nas palavras de Crepaldi (2007, p.212) é lecionado que:

Procedimentos de auditoria é o conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas e abrangem os testes de observância e substantivos.

### ***3.3.1 Planejamento de auditoria***

O planejamento da auditoria é iniciado na fase de avaliação para a contratação dos serviços do auditor independente. Jund (2006) diz que nesta fase devem ser levantadas as informações necessárias para identificar o tipo de atividade da entidade, sua complexidade, a legislação aplicável, os relatórios, o parecer e os outros informes a serem emitidos, para, assim especificar a natureza do trabalho a ser executado.

O CFC, na Interpretação Técnica NBC TA 300 apresentou o seguinte conceito quanto ao papel e oportunidade do planejamento de auditoria:

O planejamento de auditoria envolve a definição de estratégia global para o trabalho e o desenvolvimento de plano de auditoria. Um planejamento adequado é benéfico para a auditoria das demonstrações contábeis de várias maneiras, inclusive para (ver itens A1 a A3):

- auxiliar o auditor a dedicar atenção apropriada às áreas importantes da auditoria;
- auxiliar o auditor a identificar e resolver tempestivamente problemas potenciais;
- auxiliar o auditor a organizar adequadamente o trabalho de auditoria para que seja realizado de forma eficaz e eficiente;
- auxiliar na seleção dos membros da equipe de trabalho com níveis apropriados de capacidade e competência para responderem aos riscos esperados e na alocação apropriada de tarefas;
- facilitar a direção e a supervisão dos membros da equipe de trabalho e a revisão do seu trabalho;
- auxiliar, se for o caso, na coordenação do trabalho realizado por outros auditores e especialistas.

Santos, Arruda e Barretto (2008, p. 142) citam a mesma norma e dizem que “[...] o planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento das atividades, os fatores econômicos e

legislação aplicável, as práticas operacionais da entidade e o nível geral de competência de sua administração”.

Almeida (2003, p.154) leciona com maestria singular que “planejar significa estabelecer metas para que o serviço de auditoria seja de excelente qualidade e ao menor custo possível”.

A NBC TA 300 ensina que, a conclusão do planejamento de auditoria só se dá quando o auditor independente completar os trabalhos preliminares, com o atendimento dos objetivos do trabalho e das normas previstas na legislação em vigor.

### ***3.3.2 Programa de auditoria***

Os programas de auditoria traduzem em linhas gerais aquilo que foi levantado como necessário para a execução dos trabalhos durante a fase do planejamento. Nessa mesma linha de pensamento Jund (2006, p. 462) leciona que:

Objetivos do planejamento de auditoria podem ser atingidos de modo mais eficiente quando este planejamento é feito por escrito, e quando a emissão do mesmo resulta na elaboração de programas de auditoria, ou seja, suas idéias ou decisões relativas ao que fazer, como e por que fazer são convertidas em procedimentos de auditorias evidenciados por escrito, na forma de programas.

Nas palavras de Crepaldi (2006, p. 392) “o programa de auditoria é o rol de medidas de verificação a serem aplicadas, expostas de forma tal que as inter-relações de um procedimento com outro estejam claramente demonstradas”.

A NBC TA 300 (A10) discursa que, “uma vez definida a estratégia global de auditoria, pode ser desenvolvido plano de auditoria para tratar dos diversos temas identificados na estratégia global de auditoria, levando-se em conta a necessidade de atingir os objetivos da auditoria por meio do uso eficiente dos recursos do auditor”.

### ***3.3.3 Papéis de trabalho***

Em uma auditoria, todas as evidências obtidas pelo auditor devem ser compiladas em papéis de trabalho ou documentação de auditoria. Tais papéis constituem a prova do trabalho executado pelo auditor e servem de fundamento dos comentários, observações, opiniões e recomendações emitidas.

O Conselho Federal de Contabilidade, cumprindo sua função normativa emitiu em 2009 a NBC TA 230 – Documentação de Auditoria onde determina que:

Documentação de auditoria é o registro dos procedimentos de auditoria executados, da evidência de auditoria relevante obtida e conclusões alcançadas pelo auditor (usualmente também é utilizada a expressão “papéis de trabalho”).

Santos, Arruda e Barretto (2008, p. 240) lecionam que “os papéis de trabalho representam a documentação das evidências que respaldam as conclusões e opiniões significativas dos auditores, constituindo-se no principal subsídio do relatório”.

Os papéis de trabalho de auditoria, para contarem com a qualidade que deles é esperada devem conter características mínimas, sendo tratadas por Santos, Arruda e Barretto (2008, p. 241) como “regras básicas para elaboração de papéis de trabalho”, e que para fins didáticos será demonstrada esquematicamente a seguir:

QUADRO 01: Conteúdo dos papéis de trabalho de Auditoria

<i>Papéis de trabalho de Auditoria devem contar com:</i>	
<b>Precisão</b>	Elaborados sob extremo rigor técnico, sem informações imprecisas ou inadequadas;
<b>Concisão</b>	Significa dizer que devem ser entendidos por qualquer conhecedor das normas e procedimentos de auditoria sem necessidade de explicação;
<b>Praticidade</b>	Devem ser práticos; para economizar tempo;
<b>Objetividade</b>	Devem ser claros e objetivos. Sem rodeios e irem direto ao ponto de interesse da Auditoria;
<b>Clareza</b>	Devem ser elaborados de forma clara para não prejudicar sua compreensão;
<b>Lógica</b>	Preparados de maneira racional e lógica, na sequencia natural do objetivo pretendido;
<b>Compleitude</b>	Devem conter todas as informações necessárias para fundamentar a opinião do Auditor.

Fonte: Adaptado de Santos, Arruda e Barretto (2008, p. 242)

#### 4 A CONVERGÊNCIA DAS PRÁTICAS CONTÁBEIS NO MUNDO.

A harmonização das Normas Contábeis Internacionais – (NIC’s) vem ganhando cada vez mais importância na classe contábil devido à crescente necessidade de respostas às demandas de informações a nível mundial.

Mas, a harmonização das Normas Contábeis Internacionais – NIC’s tem sido erroneamente associada à padronização das normas contábeis. Wilson *apud* Belkaoui (2000, p.487) considera que:

O tempo de harmonização como oposição à padronização, implica uma reconciliação de diferentes pontos de vista. Esta é uma aproximação mais prática e conciliatória que a padronização, [...]. Harmonização se torna um assunto da melhor comunicação da informação e em uma forma que possa ser interpretado e compreendido internacionalmente.

Um dos principais temas de discussão no XV Congresso Mundial de Contadores, realizado em 1997, na França, foi a “urgente necessidade de harmonização das normas contábeis, em face da crescente globalização da economia e das relações internacionais” (Franco, 1999, p.13).

Com a globalização da economia e queda de barreiras comerciais e ainda, a crescente participação de investidores internacionais no mercado financeiro, somadas às diferenças políticas, econômicas e sociais de cada país, as demonstrações contábeis baseadas nos princípios,

normas e padrões individuais, tornam-se inadequadas à prestar informações úteis aos diversos usuários em nível internacional.

Acerca deste assunto o Conselho Regional de Contabilidade (CRC-SP, 1997, p.30) reforça que “têm se observado que as entidades internacionais da profissão contábil vêm buscando o desenvolvimento de normas de Contabilidade uniformes e aperfeiçoada, de modo a promover a aceitação das mesmas em nível internacional”.

Segundo lista a empresa de auditoria KPMG *International* (2008, p.01) a CVM destacou que a proposta de harmonização das práticas contábeis nacionais aos padrões internacionais possuem como principais objetivos:

- Corrigir impropriedades e erros da Lei Societária de 1976;
- Adaptar à Lei, as mudanças sociais e econômicas decorrentes da evolução do mercado;
- Fortalecer o mercado de capitais, mediante implementação de normas contábeis e de auditoria internacionalmente reconhecidas. (Disponível em: [http://www.kpmg.com.br/publicacoes/Lei\\_6404\\_final.pdf](http://www.kpmg.com.br/publicacoes/Lei_6404_final.pdf). Acesso em 20 Mai 2009).

A normalização contábil proposta pela CVM acerca da elaboração e publicação das demonstrações contábeis contribuirá para que as práticas contábeis nacionais atinjam os padrões internacionais no devido tempo.

#### **4.1 Convergência das práticas contábeis no Brasil de acordo com os padrões internacionais**

A referida Lei nº 11.638/07 teve origem no Projeto de Lei nº 3.741/2000, de iniciativa da Comissão de Valores Mobiliários junto ao Poder Legislativo, cuja finalidade maior era possibilitar a eliminação de algumas barreiras regulatórias que impediam a inserção das companhias abertas brasileiras, no processo de convergência contábil internacional. Outro objetivo dessa alteração normativa foi o de aumentar o grau de transparência das demonstrações financeiras em geral e atualizar as regras contábeis das empresas brasileiras segundo as práticas internacionais.

Martins *et. al* (2009, p.17) diz que “A Lei nº 11.638/07 estabeleceu que as normas contábeis a serem expedidas pela CVM deverão ser “elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários”.

Sendo assim, a referida lei trouxe novidades à contabilidade nacional, sendo a mais importante, a homogeneização de procedimentos e demonstrações com os principais mercados mobiliários do globo e prevalecendo na análise a essência sobre a forma.

Ainda tocante às modificações, destaca-se a norma infraconstitucional emitida pela Comissão de Valores Mobiliários, que é a Lei nº. 11.941/09, que contribui no aspecto de procedimentos e homogeneização da contabilidade nacional.

## **4.2 Principais alterações contábeis no processo de harmonização**

Algumas das principais alterações da Lei nº 6.404/76 trazidas pela Lei nº 11.638/07 nos aspectos contábeis são:

- i. Competência do conselho de administração para alienação de ativos (art. 142),
- ii. Demonstrações financeiras obrigatórias (art. 176),
- iii. Definição dos grupos patrimoniais (art. 178),
- iv. Grupos patrimoniais componentes do ativo (art. 179)
- v. Estrutura do Patrimônio Líquido.

Ainda tocante às modificações, destaca-se a norma infraconstitucional emitida pela Comissão de Valores Mobiliários, que é a Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941/09 que contribui no aspecto de procedimentos e homogeneização da contabilidade nacional.

### ***4.2.1 Competência do Conselho de Administração para alienação de ativos***

A Lei nº 11.941/09 trouxe inovação ao artigo 142, da Lei nº 6.404/76 ao substituir o termo ativo permanente pelo termo ativo não circulante.

O grupo Ativo não circulante é composto por “direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial”.

O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON, em seu Pronunciamento no. 07, definiu que devem ser classificados no imobilizado os direitos representados por bens tangíveis e intangíveis utilizados ou a serem utilizados na manutenção e na operação de atividades das entidades, cuja vida útil econômica, em praticamente todos os casos, seja igual ou superior a um ano e que não estejam destinados à venda ou à transformação em recursos financeiros (Oliveira et al. 2003)

Com a modificação do termo ativo permanente por ativo não circulante, não há em si, alteração da natureza que compõe este grupo em relação ao entendimento já firmado anteriormente. Sendo que a novidade fica por conta apenas do termo.

#### ***4.2.2 Demonstrações financeiras obrigatórias***

Tanto o Direito Comercial, quanto o Tributário estruturam-se fundamentalmente em inúmeros conceitos e princípios que pertencem à contabilidade. Nesse sentido, Oliveira (2003, p.41) enfatiza que “a própria base de cálculo do Imposto sobre a Renda é determinada com base em um instituto do Direito Comercial que ingressou ao mundo jurídico por meio da contabilidade”.

Nada mais natural que, ressaltar os diversos aspectos inerentes às demonstrações contábeis obrigatórias em Lei, tanto pela legislação societária, como pela comercial e tributária ou fiscal.

No processo de convergência da contabilidade nacional aos padrões internacionais, houve alteração da Lei nº 6.404/76 sobre as demonstrações contábeis de publicação obrigatória.

Ao final de cada período-base de apuração do lucro real, a pessoa jurídica deverá apurar o lucro líquido mediante a elaboração, com observância da lei comercial, das seguintes demonstrações financeiras:

- balanço patrimonial;
- demonstração do resultado do exercício;
- demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (ou demonstração das mutações do patrimônio líquido).
- demonstração dos fluxos de caixa; e
- notas explicativas.

Com o advento da Lei nº 11.638/07 e modificação do artigo 176, da Lei nº 6.404/76 fica substituída a obrigatoriedade de publicação da Demonstração das Origens e Aplicações dos Recursos – DOAR entrando em seu lugar a Demonstração dos Fluxos de Caixa – DFC. Nesse aspecto, Rosana Buzian (2008) destaca que dentre as alterações propostas e aprovadas, está substituição da DOAR pela DFC, ambas de caráter financeiro, porém com finalidades diversas. A DOAR mostra a movimentação do Capital de Giro, enquanto a DFC especifica as efetivas entradas e saídas de caixa.

Nesse sentido, Szuster *et al* (2008, p. 159) leciona que a Demonstração dos Fluxos de Caixa “mostra as origens e aplicações de caixa, que é a base para avaliação da situação financeira da empresa e sua capacidade de pagamento das obrigações.”

A elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa deve seguir o Pronunciamento Técnico CPC 03, que guarda relação com a norma internacional o pronunciamento IAS 57.

A maior utilização dessa Demonstração ocorreu quando o *Financial Accounting Standards Board* (FASB) emitiu, em 1987, o SFAS 95 (*Statement of Cash Flows*), que determinou a publicação para as empresas norte-americanas. O IBRACON, em abril de 1999, emitiu a NPC 20, que apresentou a base para as empresas brasileiras que optassem por divulgar essa demonstração. Após a edição da Lei nº 11.638/07, o CPC emitiu o Pronunciamento no. 3 tratando da DFC. (SZUSTER et al )

Esta demonstração tem como finalidade principal, informar a variação ocorrida nas contas de caixa e equivalentes de caixa da empresa.

#### ***4.2.3 Definição dos Grupos Patrimoniais***

A Lei nº 6.404/76 versava em seu art. 178 que no balanço, as contas seriam classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

Szuster (2009) destaca que de acordo com a Deliberação da CVM nº 488/05 e Pronunciamento Ibracon NPC nº 27, as empresas tiveram, oficialmente a partir de dezembro de

2006, que apresentar o ativo dividido em ativo circulante e não circulante (evidenciando o ativo intangível no Ativo não circulante).

A Lei nº 11.941/09 ao modificar a redação do artigo 178, da Lei nº 6.404/76 deu novo *layout* ao balanço patrimonial. Segundo Szuster (2008, p.103) o balanço patrimonial tem como objetivo “mostrar a posição financeira de determinada empresa em um momento específico e informar a capacidade de geração de fluxos futuros de caixa”.

O quadro abaixo destaca a estrutura atual do balanço patrimonial conforme alteração:

QUADRO 02: Composição do grupo de contas Patrimoniais

Composição do grupo de contas Patrimoniais	
ATIVO	PASSIVO
<u>Ativo Circulante</u>	<u>Passivo Circulante</u>
<u>Ativo Não-Circulante</u>	<u>Passivo Não-Circulante</u>
Realizável á longo prazo	<u>Patrimônio Líquido</u>
Investimentos	Capital Social
Imobilizado	Reservas de Capital
Intangível	Ajustes de Avaliação Patrimonial
	Reservas de Lucro
	Ações em Tesouraria
	Prejuízos Acumulados
Total do Ativo	Total do Passivo

Fonte: Elaborado pela autora

#### 4.2.4 Grupos patrimoniais componentes do ativo

O art. 179, da Lei das S/A, seguindo a estrutura definida pelo art. 178, trata com maiores detalhes dos grupos de contas que formam o ativo.

Esse artigo sofreu, inicialmente, alterações em sua redação com o advento da Lei nº 11.638, de 2007 e posteriormente, teve parte de sua redação retirada pela Medida Provisória nº 449, de 2008, transformada na Lei 11.945/09.

O referido artigo é apresentado a seguir, com riscos na redação anterior, em seguida, a redação dada pela Lei nº 11.638, de 2008.

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

I - **no ativo circulante**: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

II - **no ativo realizável a longo prazo**: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;

III - **em investimentos**: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

IV - **no ativo imobilizado**: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial;

V - **no ativo diferido**: as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.

VI - **no intangível**: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. (Incluído pela Lei nº 11.638 de 2007)

Parágrafo único. Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo. [grifo meu]

Em 2008, a MP nº 449 revogou o inciso V do artigo 179, da Lei nº 6.404 que trouxe as seguintes inovações no Balanço Patrimonial:

- i. alteração no grupo ativo imobilizado; e
- ii. criação do subgrupo ativo intangível.

Por ativo imobilizado, SZUSTER *et al* (2009) ensina que são os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou exercidos com essa finalidade, e os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, os riscos e controle desses bens. Exemplo: terrenos, edifícios, máquinas e equipamentos, móveis e utensílios, instalações, obras em andamento e outros.

A alteração no imobilizado trazida pela nova redação é vista quando restringe o conteúdo de ativo imobilizado aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos e quando desvinculado o bens intangíveis do imobilizado, dando àquele subgrupo próprio (SZUSTER *et al*, 2009).

Os ativos intangíveis são aqueles que não possuem existência física. Como exemplo de intangíveis temos os direitos de concessão e permissão para prestar serviços públicos, marcas e patentes, *softwares* e fundo de comércio.

O pronunciamento IAS 38 define ativo intangível como um ativo não monetário identificável e sem substância física. Santos & Costa (2009) lembram que para um ativo ser considerado intangível deve atender aos critérios de identificação, de controle e da existência de benefícios econômicos futuros e caso não atendam a estes critérios deverão ser lançados como despesas quando incorridos.

#### ***4.2.5 Estrutura do Patrimônio Líquido***

A estrutura do patrimônio líquido é determinada pelo artigo 182 da Lei nº 6.404/76, abaixo transcrito:

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

- a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;
- b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
- c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;
- d) as doações e as subvenções para investimento.
- c) (revogada); (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)
- d) (revogada). (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 2º Será ainda registrado como reserva de capital o resultado da correção monetária do capital realizado, enquanto não-capitalizado.

§ 3º Serão classificadas como reservas de reavaliação as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo nos termos do artigo 8º, aprovado pela assembléia-geral.

§ 3o Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo (§ 5o do art. 177, inciso I do caput do art. 183 e § 3o do art. 226 desta Lei) e do passivo, em decorrência da sua avaliação a preço de mercado. (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 4º Serão classificados como reservas de lucros as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia.

§ 5º As ações em tesouraria deverão ser destacadas no balanço como dedução da conta do patrimônio líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição.

Ao iniciar uma sociedade, os sócios transferem à empresa recursos que podem estar representados por bens e/ou direitos. Inicialmente, esses recursos passam a fazer parte do patrimônio da empresa ora criada. Esses valores, registrado no ativo tem em contrapartida seu registro no Patrimônio Líquido.

Marion *apud* Fávero (1995, p.67) diz que o Patrimônio Líquido “evidencia recursos dos proprietários, aplicados no empreendimento. A aplicação inicial dos proprietários (a primeira aplicação), denomina-se contabilmente, capital”.

Jund (2006, p. 519) reforça o entendimento ao afirmar que “nesse grupo de contas são classificadas as origens de recursos pertencentes aos acionistas da companhia...”

## **5 REFLEXOS DA HARMONIZAÇÃO NA ESTRUTURA DO ATIVO**

As empresas, para exercerem suas atividades, necessitam de recursos que possibilitem a execução dos fins propostos, ou seja, é através dos valores do ativo que a empresa adquire condições de gerar rendas. Fávero (1995, p. 61) define Ativo da seguinte forma, “Ativo [...] conjunto de bens e direitos decorrentes de transações passadas e que tenham a potencialidade de geração de caixa”.

Nesta mesma linha, Szuster (2009, p. 38) diz que “pode-se dizer também que o ativo representa, de forma estática, os bens e os direitos da entidade, ou seja, tudo o que a empresa possui[...] e tudo que lhe é devido.

Ribeiro (1995, p. 18-19) dá as definições da composição do ativo, dividindo-o em bens e direitos e conceituando cada um, conforme demonstrado na figura a seguir:

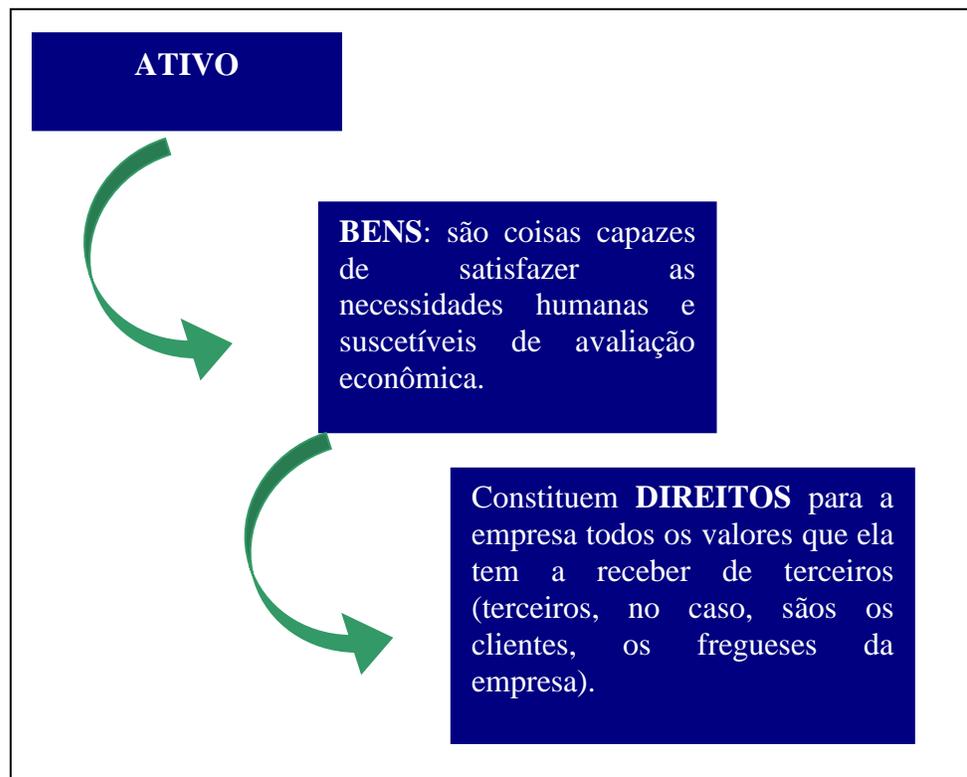


FIGURA 03: Conceito de Ativo  
Fonte: adaptado de Ribeiro (1995)

## 5.1 Critérios de avaliação do Ativo

O Princípio contábil do custo original como base de valor determina que deve ser registrados na contabilidade todos os bens e direitos pelo valor de aquisição, acrescidos dos gastos necessários para colocá-los em condições de uso, produção ou comercialização.

A principal função e vontade de contabilidade é demonstrar o patrimônio pelo valor mais próximo possível do real, nesta linha de pensamento Iudícibus *et al* (1989, p. 52) verifica que, no âmbito de todas as teorias “... para mensuração dos ativos, se encontra a vontade de que a avaliação represente a melhor quantificação possível dos potenciais de serviços que o ativo representa para a entidade.”

A Lei nº 11.638/07 que objetivou a convergência da contabilidade nacional aos padrões internacionais realizou profunda formulação no critério de avaliação do ativo, o texto da lei versa que:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

I - as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo: (Redação dada pela Lei nº 11.638 de 2007)

a) pelo seu valor de mercado ou valor equivalente, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e (Incluída pela Lei nº 11.638 de 2007)

b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito; (Incluída pela Lei nº 11.638 de 2007)

II - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;

III - os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para

perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

IV - os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;

V - os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão;

VI - o ativo diferido, pelo valor do capital aplicado, deduzido do saldo das contas que registrem a sua amortização.

VII – os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização; (Incluído pela Lei nº 11.638 de 2007)

VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Lei nº 11.638, de 2007. Disponível em: [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br). Acesso em 14 mai 2009))

A Lei nº 11.638/07 trás em seu bojo a definição de valor de mercado no artigo 183, qual seja:

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor de mercado:

- a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;
- b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;
- c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.
- d) dos instrumentos financeiros, o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes; e, na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro: (Lei nº 11.638 de 2007. Disponível em: [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br). Acesso em 14 mai 2009)

Posterior às modificações nos critérios de avaliação do ativo trazidas pela lei nº 11.638/07, houveram novas modificações. Desta vez, trazidas pela MP nº 449/08, transformada na lei nº 11.941/09, trazendo expressa referência ao valor justo e retirada das referências ao extinto ativo diferido, conforme destacado a seguir:

“Art. 183. .... I -  
 .....  
 a) pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e  
 .....  
 § 1o Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor justo:  
 .....  
 § 2o A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de:  
 § 3o A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam:

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis em seu pronunciamento CPC 04 definiu valor justo da seguinte forma “valor pelo qual um ativo pode ser negociado entre partes interessadas [...] para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.”

## 5.2 Extinção do grupo do ativo diferido

A Lei nº 11.638/07 causou grandes impactos na estrutura do ativo. Dentre elas, a de grande destaque ficou por conta da estrutura do ativo permanente, com exclusão do ativo diferido.

Com a exclusão do grupo do ativo diferido, a Lei nº 11.638/07 definiu regras para tratamento contábil para as empresas que possuíam saldo nestas contas em dezembro de 2008, conforme descrito a seguir:

“Art. 299-A. O saldo existente em 31 de dezembro de 2008 no ativo diferido que, pela sua natureza, não puder ser alocado a outro grupo de contas, poderá permanecer no ativo sob essa classificação até sua completa amortização, sujeito à análise sobre a recuperação de que trata o § 3o do art. 183.” (Lei 11.638/07. Disponível em: [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br). Acesso em 14 Mai 2009)

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis em seu Pronunciamento Técnico 04, recomendou que os gastos antes classificados como diferido devem ser hoje, reconhecidos como despesas nos período.

### 5.3 Criação do grupo ativo intangível

Os bens são classificados no grupo do ativo intangível quando imateriais. Ribeiro (1995, p.20) leciona que:

Os bens imateriais são aqueles que, embora considerados Bens, não possuem corpo, não tem matéria. São determinados gastos que a empresa faz, os quais, por sua natureza, devem ser considerados parte de seu Patrimônio.

Na mesma linha de pensamento Szuster *et al* (2009, p. 317) reforça a opinião quando afirma que “o intangível corresponde aos itens incorpóreos adquiridos pela empresa, em transações realizadas com terceiros [...] tais como: marcas, patentes e fundo de comércio.”

Já Santos & Costa (2009, p. 324) afirmam que “o reconhecimento de ativos intangíveis nas demonstrações financeiras sempre foi um tópico polêmico [...] pois, em muitos segmentos de negócios, a maior parte da geração de valor esteja atrelada justamente à parcela intangível.”

O pronunciamento IAS 38 define ativo intangível como um ativo não monetário identificável e sem substância física. (Tradução livre. Disponível em:

<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/149D67E2-6769-4E8F-9760-6BABEB783D90/0/IAS38.pdf>.

Acesso em 14 Mai 2009).

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis listou alguns exemplos de ativos intangíveis em seu Pronunciamento 04, quais sejam “...*softwares*, patentes, direitos autorais, direitos sobre filmes cinematográficos, listas de clientes [...], franquias, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, participação no mercado e direitos de comercialização.”

Szuster *et al* (2009, p. 349) leciona que para um ativo ser identificado como intangível deve contar com os seguintes atributos seguintes, “identificáveis, controlados e gerados de benefícios futuros”.

Santos & Costa (2009, p. 325) destaca que para efeito de identificação, é necessário que um ativo seja identificável, de forma que possa distingui-lo do *goodwill*. Neste aspecto, o Comitê de Pronunciamento Contábeis em seu Pronunciamento Técnico 04 define *goodwill* da seguinte maneira “ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura”.

Szuster *et al* (2009, p. 352) ensina que o conceito de *goodwill* ao listar um caso, qual seja:

...é evidenciado o ágio decorrente da aquisição de ações de outras companhias, tendo sido o ágio motivado pela mais-valia do fundo de comércio da empresa controlada – nesse caso, o ágio costuma ser denominado *goodwill*. [grifei]

Ainda na lavra de Szuster *et al* (2009), entende-se por ágio a diferença para mais entre o valor pago e o valor patrimonial de ação.

Ribeiro (1995, p. 20) exemplifica alguns ativos que podem ser considerados como intangíveis como “local de trabalho, clientela, fama da loja e o tempo em que trabalha no local”.

No critério de identificação, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis lista outras duas características da identificação do ativo intangível através de seu Pronunciamento Técnico 04, quais sejam:

- a) for separável, ou seja, puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independente da intenção de uso pela entidade; ou
  - (b) resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.
- (CPC 04. Disponível em [http://www.cpc.org.br/pdf/CPC\\_04.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_04.pdf). Acesso em 13 mai 2009.

Já em relação ao controle como critério de definição de ativo intangível, o pronunciamento CPC 04 o considera quando “a entidade controla um ativo quando detém o poder de obter benefícios econômicos futuros gerados pelo recurso subjacente e de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios.”

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis dá um exemplo de controle sobre ativo intangível em seu Pronunciamento Técnico CPC 04, no item 14, listado a seguir para fins de esclarecimentos:

14. O conhecimento de mercado e o técnico podem gerar benefícios econômicos futuros. A entidade controla esses benefícios se, por exemplo, o conhecimento for protegido por direitos legais, tais como direitos autorais, uma limitação de um acordo comercial (se permitida) ou o dever legal dos empregados de manterem a confidencialidade.

Sendo assim, o controle sobre o ativo intangível se dá nas mais variadas formas, tais como jurídicas, de posse e outras. No entanto, há outros critérios que dificultam o controle sobre outros ativos intangíveis, tais como carteira de clientes, *market share*, relacionamento e fidelidade de clientes e etc. Sobre tais ativos intangíveis o CPC 04 lembra que o controle é dificultado porque a entidade neste aspecto não possui controle sobre os benefícios futuros.

O reconhecimento dos benefícios econômicos futuros gerados por um ativo intangível pode se dar de três formas:

- i. geração de receitas;
- ii. contenção de custos; e
- iii. outros benefícios resultantes do uso do ativo intangível.

O próprio Comitê de Pronunciamentos Contábeis cuidou de exemplificar os conceitos acima em seu CPC 04 quando citou o seguinte trecho “por exemplo, o uso da propriedade intelectual em um processo de produção pode reduzir os custos de produção futuros em vez de aumentar as receitas futuras.”

Através da Lavra de Oliveira *et al* (2003, p. 137) entende-se que amortização é a redução do valor contábil do bem de acordo com a perda de capacidade de gerar benefícios futuros.

Seguindo aos padrões internacionais, o pronunciamento IAS 38 determina dois critérios para tratamento de amortização do ativo intangível, quais sejam:

- se o item do ativo tiver vida útil indefinida não deve ser amortizado; e
- se o item do intangível tiver uma vida útil finita deve ser amortizado, podendo ser por linha reta ou benefício gerado. (Tradução livre, Disponível em: <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/149D67E2-6769-4E8F-9760-6BABEB783D90/0/IAS38.pdf>. Acesso em 14 Mai 2009).

## **6. ANÁLISE DOS DADOS**

### **6.1 Quanto à forma de obtenção das informações colhidas**

O presente trabalho, que teve como objetivo geral identificar as principais alterações nas práticas contábeis brasileiras no processo de adaptação às IFRS, baseou-se nas entrevistas aplicadas a profissionais da área de auditoria. Foram verificados os principais impactos gerados nas atividades destes profissionais, por força do processo de convergência contábil, notadamente pelas alterações da Lei nº 6.404/76.

Pelas peculiaridades de cada indivíduo, após a identificação de seus perfis foram criadas tabelas tendo como parâmetros a experiência, nível hierárquico, nível de conhecimento, autojulgamento, para que, em seguida fossem consolidadas as informações, expressas por meio de índices.

A aplicação de questionários fez-se necessária para que fosse alcançado o resultado empírico almejado. A população pesquisada compreendeu 35 profissionais, no entanto, apenas 08 (oito) responderam às questões, enquanto 02 (dois) foram entrevistados pessoalmente. Apesar da pequena amostra em relação ao que se pretendia obter, os dados coletados foram suficientes para se conhecer o grau de interesse e participação dos profissionais na adaptação às alterações causadoras pelas normas internacionais de contabilidade. O resultado é demonstrado na Tabela 01, a seguir:

TABELA 01 - Descrição dos cargos dos entrevistados

<b>Cargos dos entrevistados</b>		
	<b>Qtde.</b>	<b>(%)</b>
Assistente de Auditoria.....	4	50%
Auditor Sênior.....	2	25%
Gerente de Auditoria.....	1	13%
Sócio.....	1	13%

Elaborado pela autora

Foi questionado aos profissionais sobre o impacto gerado nas atividades dos auditores pelas mudanças trazidas no processo de harmonização. Conforme tabela abaixo pode ser verificado que, num ambiente de 08 (oito) entrevistados, apenas 01 ou 13% do total fez cursos de atualização em entidades e/ou órgãos de classe, enquanto a grande maioria obteve cursos na própria empresa em que trabalham, resultado traduzido por 05 (cinco) entrevistados ou 63% do total. Apenas 02 (dois) entrevistados ou 25% não receberam qualquer tipo de treinamento em relação às modificações contábeis geradas pelo processo de harmonização. O levantamento estatístico é evidenciado na Tabela 02.

Quanto à forma de obtenção das informações colhidas

TABELA 02 - Impactos gerados nas atividades do auditor no pós-processo de convergência contábil

***Tratamento dos primeiros impactos gerados na atividade profissional do Auditor quando da implantação do processo de convergência das Normas Contábeis.***

	<b>Qtde.</b>	<b>(%)</b>
Treinamentos em Órgãos de Classe.....	1	13%
Treinamentos realizados por terceiros.....	0	0%
Treinamentos realizados por funcionários da empresa.....	5	63%
Não houve treinamentos e/ou orientações.....	2	25%

Elaborada pela autora

Em relação à qualidade, a entrevista buscou atuar em duas frentes. Questionou a qualidade do curso ofertado segundo opinião do entrevistado e segundo opinião da empresa. Entendeu-se como opinião da empresa, o comentário geral por parte dos colaboradores que receberam os cursos. O resultado é que, num ambiente de 05 (cinco) profissionais que contaram com cursos, 03 (três) deles ou 60% do total, consideraram os cursos satisfatórios, enquanto 02 (dois) disseram ser, o curso, insatisfatório. A justificativa dos colaboradores por ser o curso insatisfatório reside no fato que, segundo estes, foi pouco prático. A opinião da empresa acompanhou a opinião segundo os colaboradores, tendo seus números repetidos, conforme disposto nos quadros abaixo:

TABELA 03 - Resultados dos treinamentos oferecidos

<i>Eficiência dos treinamentos oferecidos - para o entrevistado</i>		
	<b>Qtde.</b>	<b>(%)</b>
Satisfatório.....	3	60%
Insatisfatório.....	2	40%
<i>Eficiência dos treinamentos oferecidos - para a empresa</i>		
	<b>Qtde.</b>	<b>(%)</b>
Satisfatório.....	3	60%
Insatisfatório.....	2	40%

Elaborada pela autora

Esta pesquisa buscou identificar também, o envolvimento proativo dos entrevistados na busca por atualizações profissionais através de iniciativa própria. O resultado denota excelente nível de envolvimento dos profissionais na busca constante de conhecimento, quando 06 (seis) dos entrevistados responderam que buscaram atualização por iniciativa própria. O resultado é disposto no quadro abaixo:

TABELA 04 - Pró-atividade dos entrevistados na busca de atualização

<i>Busca de informações por iniciativa própria</i>		
	Qtde.	(%)
Sim.....	6	100%
Não.....	0	0%

Elaborada pela autora

Ainda neste sentido, a pesquisa procurou identificar o meio no qual os profissionais buscam sua atualização de seus conhecimentos. Abaixo a tabela que sintetiza:

TABELA 05 - Meios de atualização de conhecimentos

<i>Meios de atualização de conhecimentos alterações</i>		
	Qtde.	(%)
Notícias e/ou fóruns de discussão.....	3	21%
Livros e Manuais Técnicos.....	3	21%
Artigos especializados.....	4	29%
Rede de relacionamentos/contatos.....	4	29%

Elaborada pela autora

É possível verificar que os profissionais buscam em artigos especializados (29%) e rede de relacionamentos (29%) suprir suas necessidades de constante atualização. Enquanto que, notícias e/ou fóruns de discussão e também, livros e manuais técnicos vêm em seguida, com 21% cada.

Foi questionado aos participantes se, na época da entrevista estes se sentiam aptos à prática de auditoria em empresas que estivessem completamente envolvidas pelo processo de

harmonização. Dos entrevistados, 86% responderam estarem aptos às práticas, enquanto apenas 14% não sentem-se seguros o suficiente, conforme tabela a seguir.

TABELA 06 - Autoconhecimento dos entrevistados

<b><i>Sob a perspectiva do entrevistado, ele está apto a auditar de acordo com as novas práticas?</i></b>		
	<b>Qtde.</b>	<b>(%)</b>
Sim.....	6	86%
Não.....	1	14%

Elaborada pela autora

Em outro prisma, a pesquisa testou os conhecimentos dos entrevistados e como resultado foi possível verificar que 49% apresentaram respostas corretas, 9% das respostas foram erradas e 42% não responderam ou não souberam responder à pergunta; um índice elevado se comparado à importância dos conhecimentos frente aos trabalhos executados pelos profissionais, conforme tabela 07. As perguntas que compuseram o questionário encontram-se no Apêndice do presente trabalho.

TABELA 07 - Resultados do questionário aplicados aos entrevistados

<b><i>Testes de conhecimentos acerca das alterações</i></b>			
<b>Principais alterações</b>	<b>Respostas</b>		
	<b>Certas</b>	<b>Erradas</b>	<b>N.S. ou N.R.<sup>1</sup></b>
Competência do Conselho de Administração.....	1	0	6
Demonstrações Financeiras Obrigatórias.....	5	0	2
Definição dos grupos patrimoniais.....	4	0	3
Grupos patrimoniais componentes do Ativo.....	4	1	2
Grupos patrimoniais componentes do Passivo.....	2	3	3
Estrutura do Patrimônio Líquido.....	5	0	2
<b>Soma das respostas.....</b>	<b>20</b>	<b>4</b>	<b>12</b>
<b>Participação % das respostas.....</b>	<b>49%</b>	<b>9%</b>	<b>42%</b>

Nota 01: Não soube ou não respondeu.

Elaborada pela autora

## 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A realização desta pesquisa é de fundamental importância para a identificação das principais mudanças nas práticas contábeis no Brasil, por força do processo de convergência, assim como é base para o entendimento desta e adaptação das práticas de auditoria, para que os objetivos desta última sejam alcançados por seus profissionais.

Este trabalho consiste num levantamento das alterações contábeis e pode ser adotado por profissionais de auditoria no processo de planejamento de suas práticas que são, a elaboração de programas de auditoria, papéis de trabalho, todos estes considerando os aspectos de convergência.

Quanto ao objetivo geral, considera-se o resultado satisfatório, pois através desta pesquisa foi possível verificar as principais alterações não apenas no sentido literal, mas no sistêmico e seu impacto nas atividades dos profissionais envolvidos com a Contabilidade. Já sobre os objetivos específicos, o primeiro – principais alterações impostas pelas Leis nº 11.638/07 e 11.941/09, seu resultado é satisfatório, pelo mesmo motivo declarado em linhas precedentes.

Quanto ao segundo objetivo “compreender as normas internacionais de auditoria e o processo de adaptação das mesmas na execução dos trabalhos de auditoria em empresas nacionais”, esta pesquisa não atendeu ao seu objetivo de maneira satisfatória.

Para o alcance do objetivo específico terceiro, a pesquisa foi aplicada através de questionários, conforme disposto anteriormente, e foi possível atender satisfatoriamente ao seguinte desejo “identificar os principais atos tomados pelas empresas de auditoria independentes, no papel de preparação de seus auditores para o trabalho de auditoria sobre demonstrações contábeis de acordo com a nova regulamentação”.

Por fim, foi possível verificar, através dos questionários que “... os principais impactos gerados pelo processo de harmonização contábil na atividade profissional do auditor” tem sido uma busca constante de atualização.

Este trabalho contribuiu substancialmente para o aprendizado, pois o contato com as novas regras, e com as dificuldades dos auditores em relação à harmonização das mesmas possibilitou uma crítica e o real impacto das alterações.

A pesquisa atendeu as expectativas positivamente através do contato com os profissionais, que me trouxe ricas informações e possibilitou o entendimento do real impacto gerado pela mudança.

Ficou evidenciada a realidade em relação aos profissionais de auditoria, que estão em constantes estudos para acompanhar as regras. Com a harmonização das normas de contabilidade está sendo comprovado que as empresas necessitam gerar informações para a sociedade mundial que tornou tão importante quando gerar informações para o fisco nacional. Outra grande

alteração detectada nas entrevistas é a crítica do profissional em relação aos fatos que tende a prevalecer a essência não a forma.

As empresas de auditorias externas já estão preparando para a nova demanda proveniente das empresas que são obrigadas a se enquadrarem as novas regras e para as não obrigadas, a adaptação a algumas regras que tornam os relatórios contábeis válidos, de acordo com a legislação.

O auditor será um dos principais suportes de seus clientes a elucidar os acontecimentos individuais e com a continuidade em validar as informações contidas nos relatórios gerados, garantindo à sociedade a veracidade das informações.

### **7.1 Quanto aos resultados obtidos**

No que diz respeito aos resultados obtidos na pesquisa em tela, são satisfatórios para o atendimento sistêmico das principais alterações de base legal sofridas pela lei nº 6.404/76 – que norteia as ações da contabilidade empresarial. Tais mudanças foram adotadas no Brasil, devido ao processo de convergências da contabilidade nacional à internacional e como consequência, gerando impactos nas atividades do auditor.

Deve ser ressaltado que o processo de convergência é ainda, em marcha. Assim como é o processo de replanejamento das atividades de auditoria, sendo que, este último item configura uma limitação à pesquisa atual, seja por sua natureza ou inexistência de literatura pelos principais autores e regulamentação por órgãos desta natureza.

Mesmo não tendo contemplado todos os aspectos do processo de convergência das práticas de auditoria, este trabalho se destaca por seu aspecto inovador. Como foco na análise dos principais itens alterados pelo processo de convergência da contabilidade brasileira às práticas contábeis internacionais, o que faz deste estudo uma fonte de oferta de bases para que os profissionais da área de auditoria possam adaptar suas práticas de auditoria antes das regulamentações necessárias e também, pela literatura especializada da área.

## **7.2 Recomendações para pesquisas futuras**

Uma possibilidade é um estudo de caso em relação às práticas já seguidas pelas empresas de auditoria, tendo como base de pesquisa os papéis de trabalho utilizados durante o processo de auditagem, mesmo antes das normalizações necessárias. Além disso, também seria profícuo comparar as práticas adotadas por duas ou mais empresas distintas, para que o resultado indicasse os procedimentos adotados de maneira equilibrada por todas, suas disparidades e principalmente, o nível técnico e intelectual da auditoria brasileira.

Por fim, outra possibilidade é um levantamento comparativo das normas de auditoria (Profissionais, Execução do trabalho e Relatório dos auditores independentes) frente às novas normas emanadas após a conclusão de todo o processo de convergência das práticas contábeis.

## REFERÊNCIAS

- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes; BARRETTO, Pedro Humberto Teixeira. **Auditoria Contábil: enfoque normativo, teórico e prático.** São Paulo: Saraiva, 2008. 366p.
- BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 2003. 197p.
- BRASIL. **Código Civil:** atualizado até 08.01.2002. 7ª. ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. 1199p.
- BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução no. 986, de 21 de novembro de 2003.** Aprova a NBC T 12 – Da auditoria interna. Disponível em: <http://www.cfc.gov.br>. Acesso em 11/06/09
- BRASIL. Lei das Sociedades por Ações, Lei no. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. *Manuais de Legislação Atlas*, 6. ed. São Paulo, Atlas, 1999. v.28.
- CONTANDRIOPOULOS, André-Pierre et al. **.Saber preparar uma pesquisa.** 3ª.ed. São Paulo: Hucitec; Rio de Janeiro: Abrasco, 1999. 215 p.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: teoria e prática.** 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2007. 558p.
- FAVERO, Hamilton Luiz *et al.* **Contabilidade: teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 1995. 1v.
- GUZMÁN, Genaro Soriano. **La auditoria interna en el proceso administrativo.** República Dominicana. Editorial CENAPEC, 1991.
- JUND, Sergio. **Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos: teoria e 900 questões.** 8ª. Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006, 788p.
- KROETZ, César Eduardo Stevens. (Org.). **A Contabilidade sob o enfoque neopatrimonialista.** Ijuí. Editora Unijui, 2003. 208p.
- LUCENA, Humberto Fernandes de. **Curso de Contabilidade introdutória.** Disponível em: < [http://www.editoraferreira.com.br/publicue/media/humberto\\_toq1.pdf](http://www.editoraferreira.com.br/publicue/media/humberto_toq1.pdf) >. Acesso em 11/06/2009.
- NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E. **Contabilidade avançada e análise das demonstrações contábeis.** 11ª ed. São Paulo: Frase, 2003
- OLIVEIRA, Sílvio Luís de. **Tratado de metodologia científica.** 2.ed. São Paulo: Pioneiro, 200. 320p.
- ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (Intosai). **Normas de auditoria.** Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1995. 58p.
- SILVA, Antônio Carlos da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses.** São Paulo: Atlas, 2003.
- SZUSTER, Natan et al. **Contabilidade Geral: introdução à contabilidade societária.** Atualizada de acordo com a Lei 11.638/07. 2ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2008. 503p.
- ULHOA, Fabio Coelho. **Manual de Direito Comercial: revisto e atualizado de acordo com o novo código civil e alterações da Lei das Sociedades por Ações, e ampliado com o estudo sobre o comércio eletrônico.** 14ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2003. 500p.

# Apêndices

### **Questionário aplicado nas entrevistas**

- 1) Como foi a reação dos clientes diante das mudanças da lei das sociedades anônimas?
- 2) Para os clientes quais recursos foram necessários para suprir a nova demanda?
- 3) Os clientes tiveram dificuldades para adaptar?
- 4) Como a empresa procurou preparar seus profissionais?
- 5) Se houve treinamento o resultado foi positivo por parte da empresa?
- 6) Os auditores tiveram dificuldades?
- 7) Foi necessário contratação de profissionais?
- 8) Os auditores conseguiram atender a demanda em tempo hábil?
- 9) Na sua opinião estas mudanças foram boas ou ruins?
- 10) Diante deste novo cenário, as empresas de auditoria têm muito que adaptar?
- 11) Qual sua perspectiva daqui pra frente em relação á estas mudanças?

**Teste aplicado aos entrevistados**

1 – Como foram minimizados os primeiros impactos gerados na atividade profissional do Auditor quando da publicação da Lei 11.638/07 que prevê o processo de harmonização contábil no Brasil com as práticas contábeis do resto do Mundo?

- Treinamentos em órgãos de classe (CFC, CMV, Ibracon, outros)
- Treinamentos *in company*
- Não houve treinamentos ou orientações sobre novos procedimentos.

3 – Se na existência de treinamentos, estes foram satisfatórios?

- Sim
- Não

4 – Caso os treinamentos não tenham satisfeitas as necessidades profissionais, como foi amenizada essa deficiência?

- Novos treinamentos
- Através de *net working*
- Não se aplica

5 – Qual o cenário encontrado na primeira Auditoria após a modificação da Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/76)?

- Demonstrações Contábeis amplamente adequadas às novas exigências
- Demonstrações Contábeis relativamente adequadas às novas exigências
- Total falta de adequação das Demonstrações Contábeis às novas exigências

6 – As empresas auditadas passaram por treinamentos relacionados às novas exigências?

- Sim
- Não

7 – Onde foram encontradas as maiores não-conformidades contábeis?

Ativo

Passivo

Patrimônio Líquido

8 – Poderia especificar as não-conformidades encontradas na questão anterior?

R:

9 – Qual o impacto causado no Planejamento de Auditoria devido ao processo de harmonização das práticas contábeis no Brasil?

R:

10 – Quais os principais testes de auditoria aplicados para levantar tais não-conformidades?

R:

# Anexo

## **NBC TA – DE AUDITORIA INDEPENDENTE**

NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL, NBC TA 200 a 810

Numeração

CFC

Resolução

Nome da norma FI.

NBC TA

ESTRUTURA

CONCEITUAL

1.202/09 Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração

NBC TA 200 1.203/09

Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria

NBC TA 210 1.204/09 Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria

NBC TA 220 1.205/09 Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis

NBC TA 230 1.206/09 Documentação de Auditoria

NBC TA 240 1.207/09

Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis

NBC TA 250 1.208/09

Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis

NBC TA 260 1.209/09 Comunicação com os Responsáveis pela Governança

NBC TA 265 1.210/09 Comunicação de Deficiências de Controle Interno

NBC TA 300 1.211/09 Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis

NBC TA 315 1.212/09

Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente

NBC TA 320 1.213/09 Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria

NBC TA 330 1.214/09 Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados

NBC TA 402 1.215/09

Considerações de Auditoria para a Entidade que Utiliza Organização Prestadora de Serviços

NBC TA 450 1.216/09 Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria

NBC TA 500 1.217/09 Evidência de Auditoria

NBC TA 501 1.218/09 Evidência de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados

NBC TA 505 1.219/09 Confirmações Externas

NBC TA 510 1.220/09 Trabalhos Iniciais – Saldos Iniciais

NBC TA 520 1.221/09 Procedimentos Analíticos

NBC TA 530 1.222/09 Amostragem em Auditoria

NBC TA 540 1.223/09

Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas

NBC TA 550 1.224/09 Partes Relacionadas

NBC TA 560 1.225/09 Eventos Subsequentes

NBC TA 570 1.226/09 Continuidade Operacional

NBC TA 580 1.227/09 Representações Formais

NBC TA 600 1.228/09

Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes

NBC TA 610 1.229/09 Utilização do Trabalho de Auditoria Interna

NBC TA 620 1.230/09 Utilização do Trabalho de Especialistas

NBC TA 700 1.231/09

Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis

NBC TA 705 1.232/09 Modificações na Opinião do Auditor Independente