



**Loretta Camps Baffico**

**HARMONIZAÇÃO DAS NORMAS DE AUDITORIA NO MERCOSUL**

Santa Maria, RS

2019

**Loretta Camps Baffico**

**HARMONIZAÇÃO DAS NORMAS DE AUDITORIA NO MERCOSUL**

Trabalho Final de Graduação (TFG) apresentado ao Curso de Ciências Contábeis,  
Área de Ciências Sociais da Universidade Franciscana, como requisito parcial para  
obtenção do Grau de BACHAREL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Orientador: Prof. (a) Liziane Alves de Oliveira

Santa Maria, RS

2019

**Loretta Camps Baffico**

**HARMONIZAÇÃO DAS NORMAS DE AUDITORIA NO MERCOSUL**

Trabalho Final de Graduação (TFG) apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, Área de Ciências Sociais da Universidade Franciscana, como requisito parcial para obtenção do Grau de BACHAREL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

---

Prof.(a) Liziane Alves de Oliveira

---

Banca 1

---

Banca 2

Aprovado em ..... de ..... de .....

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente gostaria de agradecer a Universidade Franciscana, pela oportunidade de fazer o curso de Ciências Contábeis. Agradeço por me oferecer professores incríveis, um ambiente de estudo saudável e muitos estímulos para participar de atividades acadêmicas. Sou grata não só aos professores, mas também a direção, ao pessoal do administrativo, e demais colaboradores da instituição.

Agradeço a minha orientadora Liziane Alves de Oliveira por todo apoio e paciência ao longo da elaboração do meu Relatório Final, pelas suas inúmeras correções e incentivos de não desistência do mesmo, e pela dedicação do seu escasso tempo para poder me orientar da melhor forma.

Sou grata aos meus pais Eduardo Camps, Regina Baffico e meu irmão Juan Francisco Camps pelo apoio que sempre me deram durante toda minha vida, e principalmente nas minhas escolhas, de realizar um curso de graduação fora do País e por todo amor e incentivo incondicional.

Aos meus amigos e parceiros, por toda a ajuda e apoio durante este período tão importante da minha formação acadêmica.

E a todos que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação, o meu **MUITO OBRIGADA!**

## RESUMO

O processo de harmonização e convergência das informações contábeis e de auditoria, vem buscando tratar da transparência e da equiparação da legislação, uma vez que, a partir da Resolução CFC nº 1.103/07, foi criado o Comitê Gestor para identificar e monitorar as ações a serem implantadas pelo Conselho Federal de Contabilidade neste processo. Com o intuito de evidenciar o processo de convergência, a presente pesquisa tem como objetivo analisar a harmonização das normas de auditoria nos países que integram o MERCOSUL, a fim de perceber se as mesmas ocorrem de forma igualitária nestes países. Dessa forma, a pesquisa classificou-se em descritiva, de abordagem qualitativa e por procedimento bibliográfico. As análises dos dados coletados, foram realizadas em planilhas no software Excel e forma descritiva. Os resultados obtidos, demonstraram que existem entre os 04 países, 46 regulamentações sobre a auditoria independente a qual foi evidenciada cada uma e procurando compara-las, constatou que no Brasil, existe cerca de 38 normas, seguido do Paraguai (36), Argentina (35) e Uruguai (32), ou seja, há uma convergência em 59% das 46 normas da Argentina, Uruguai e Paraguai com as NBC TA do Brasil. Dessa forma, concluiu-se que em torno de 50% das normas são harmonizadas, ou seja, ocorrem aplicadas de forma igualitária entre os países, com os mesmos propósitos e o Brasil é considerado o país que está mais adequado as regulamentações exigidas pelas entidades contábeis.

**Palavras-chaves:** Auditoria. Convergência. Harmonização. Normas.

## ABSTRACT.

El proceso de armonización y convergencia de la información contable y de auditoría ha estado tratando de abordar la transparencia y la igualación de la legislación, ya que, con base en la Resolución CFC 1,103 / 07, se creó el Comité de Gestión para identificar y monitorear las acciones a tomar. Implementado por el Consejo Federal de Contabilidad en este proceso. Con el fin de resaltar el proceso de convergencia, esta investigación tiene como objetivo analizar la armonización de las normas de auditoría en los países del MERCOSUR, a fin de comprender si se producen por igual en estos países. Por lo tanto, la investigación se clasificó como descriptiva, enfoque cualitativo y procedimiento documental. Los análisis de los datos recopilados se realizaron en hojas de cálculo Excel y en forma descriptiva. Los resultados mostraron que existen 46 regulaciones de auditoría independientes entre los 04 países, que se evidenciaron en cada una y al tratar de compararlas, encontraron que en Brasil existen alrededor de 38 estándares, seguidos por Paraguay (36), Argentina (35) y Uruguay (32), es decir, existe una convergencia del 59% de las 46 normas de Argentina, Uruguay y Paraguay con la NBC TA de Brasil. Por lo tanto, se concluyó que alrededor del 50% de las normas están armonizadas, es decir, se aplican por igual entre países, con los mismos propósitos y Brasil se considera el país más apropiado para las regulaciones requeridas por las entidades contables.

**Palavras-chaves:** Auditoria. Convergencia. Harmonización. Normas.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Normas de Auditoria Contábil – Seção 200.....	19
Quadro 2 - Normas da Auditoria Contábil – Seção 300.....	20
Quadro 3 - Normas da Auditoria Contábil – Seção 400.....	20
Quadro 4 - Normas da Auditoria Contábil – Seção 500.....	21
Quadro 5 - Normas da Auditoria Contábil – Seção 600.....	22
Quadro 6 - Normas da Auditoria Contábil – Seção 700.....	22
Quadro 7 - Normas da Auditoria Contábil – Seção 800.....	23
Quadro 8 - Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas, especificamente, aos contadores que atuam como auditores independentes. ....	41
Quadro 9 - Análise das normas entre países.....	41
Quadro 10 - Comparação das Normas de Auditoria dos países do MERCOSUL .....	54

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>8</b>
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>12</b>
2.1 Contabilidade Geral.....	12
2.1.1 Escrituração .....	13
2.1.2 Análise .....	15
<b>2.2 Auditoria</b> .....	<b>15</b>
<b>2.3 Normas de Auditoria</b> .....	<b>17</b>
<b>2.4 Processo de convergência às normas internacionais de Contabilidade</b> .....	<b>23</b>
2.4.1 Harmonização das normas internacional de Contabilidade.....	25
2.4.2 Padronização dos registros contábil .....	26
2.4.3 Órgãos regulamentadores das normas de auditoria .....	27
<b>2.5 Assuntos correlatos ao tema de pesquisa</b> .....	<b>28</b>
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	<b>30</b>
<b>4 RESULTADOS E DISCUSSÕES</b> .....	<b>32</b>
<b>4.1 Países do MERCOSUL</b> .....	<b>32</b>
<b>4.2 Normas de auditoria nos países do MERCOSUL</b> .....	<b>34</b>
4.2.1 Normas de auditoria da Argentina.....	34
4.2.2 Normas de auditoria do Paraguai.....	36
4.2.3 Normas de auditoria do Uruguai .....	38
<b>4.3 Comparação das normas de auditoria: Brasil versus Argentina, Paraguai e Uruguai</b> .....	<b>40</b>
<b>5 CONCLUSÕES</b> .....	<b>47</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>49</b>
<b>APÊNDICES</b> .....	<b>53</b>
<b>APÊNDICE A</b> .....	<b>54</b>

## 1 INTRODUÇÃO

No atual cenário mundial é visível o crescimento nos termos de aceleração e de complexidade das informações, assim como, das atribuições e segurança. O desenvolvimento destas informações produzidas pelos cenários competitivos, com o avanço da tecnologia; faz-se necessário repensar as formas de guarda e sigilo, transparência e equidade na gestão e tomada de decisão das empresas.

Segundo Passos (2010) frente a esta realidade, as empresas precisam de novos modelos administrativos, para poder supervisionar as exigências que surgem dentro do mercado da economia, social, política, tecnológica e preferencialmente na financeira. Desta forma, a contabilidade apresenta-se como instrumento de gestão, fornecendo as informações necessárias e auxiliando nos processos, como necessidades de aperfeiçoamento das novas tecnologias, tornando-se relevante para o êxito das empresas.

Conforme Iudícibus, Martins e Gelbcke (2006) a contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica financeira, física e de produtividade.

Para confirmar se a Contabilidade realmente está transparecendo a situação de determinada empresa, seja está positiva ou negativa, introduziu-se os Comitês de Pronunciamento Contábeis – CPC, em 2005. Criado pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) sob o nº 1.055/05, o CPC tem como objetivo o estudo, o preparo e a emissão de pronunciamentos técnicos sobre procedimentos de contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

Consistindo nas informações dos CPC, e como forma de prevenção, a contabilidade divide-se em técnicas de escrituração, análise e auditoria (DANTAS, 2010). Segundo Attie (2018) a implantação da auditoria no Brasil foi iniciada com as instalações de filiais de empresas estrangeiras, com o crescimento do comércio e da concorrência, investimentos internacionais, também com a necessidade das empresas brasileiras de créditos das instituições financeiras internacionais, remodelagem e diversificação das atividades econômicas.

Para Attie (1998, p. 25) “a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”. No entanto, para Mailan e Bonfanti (2017) a auditoria



contábil é uma especialização da contabilidade criada com o objetivo de ser usada como uma ferramenta de confirmação da própria contabilidade e vem crescendo junto com a contabilidade em decorrência das mudanças econômicas que acontecem ao longo do tempo.

Nesse contexto, com o intuito de evidenciar a eficiência e eficácia do controle junto a transparência das informações, as Normas Internacionais de Contabilidade (*The Institute of Internal Auditors*) surgiram no ano 1941 em âmbito mundial, por meio de um conjunto de requisitos com base em princípios consistidos de declarações dos requerimentos fundamentais para a prática profissional de auditoria interna e para a avaliação da eficácia do desempenho que são internacionalmente aplicáveis às organizações e aos indivíduos e também interpretações esclarecendo termos ou conceitos (BRASIL, 2019).

Observando as inter-relações entre estas normas, em 1998, foi criado o Tratado de Assunção entre os países do MERCOSUL, onde prevê o livre trânsito das pessoas, a coordenação das políticas macroeconômicas e das políticas setoriais de comércio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetária, alfandegária, de transportes, tecnologia, educação e de comunicações, assim como o intercâmbio cultural, assim como a harmonização das legislações (BRASIL, 2019).

O MERCOSUL foi fundado em 1991, no qual representa o Mercado Comum do Sul através da iniciativa de integração regional da América Latina, surgida no contexto da redemocratização e reaproximação entre os países da região ao final da década de 1980. Os membros do MERCOSUL, República Federativa do Brasil, República Argentina, República do Paraguai e República Oriental do Uruguai, denominados “Estados Partes” signatários do Tratado de Assunção, que transcende a simples compra e venda de produtos (BRASIL, 2019).

Conforme Crepaldi, (2017) as legislações pertinentes a auditoria, a partir da Lei Sarbânes-Oxley criada em 2002 nos Estados Unidos pelo deputado *Michael Oxley* e senador *Paul Sarbânes*, que buscou promover uma limpeza no mundo empresarial americano na esteira dos espetaculares escândalos financeiros que envolveram a Enron e a *WorldCom*, passaram a ser internacionalizadas, no qual toda a informação deveria ser equiparada mundialmente com vistas a garantir a legitimidade e transparência entre empresas, fisco e sociedade.

Tendo em vista ao tema relacionado sobre normas de auditoria, a presente pesquisa teve como problemática responder a seguinte questão: Qual o nível de harmonização das normas de auditoria nos países que integram o MERCOSUL? Desta forma, o propósito desta pesquisa foi analisar a harmonização das normas de auditoria nos países que integram o MERCOSUL, a fim de perceber se as mesmas ocorrem de forma igualitária nestes países.

Logo com o intuito de atingir o objetivo geral, os objetivos específicos deste estudo foram: contextualizar os países em análise; evidenciar as normas de auditoria existentes nestes países e comparar as diferenças entre as normas existentes no Brasil com os demais países.

A partir das proposições expostas pela Lei *Sarbanes Oxley* (SOx), através do papel crítico do “controle interno” que teve como objetivo primeiro reduzir fraudes e insuficiências nos balanços empresariais e resgatar a confiança de investidores, e da ciência de que os controles internos constituem-se apenas em um dos muitos componentes da boa governança corporativa (CREPALDI, 2017), esta pesquisa justifica-se em perceber se há uma relação positiva de harmonização das normas de auditoria, uma vez que, a partir da Resolução do CFC nº 1.103/07, foi criado o Comitê Gestor que tem por objetivo identificar e monitorar as ações a serem implantadas para viabilizar a convergência das Normas Contábeis e de auditoria, a partir das Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo CFC, dos Pronunciamentos de Contabilidade e Auditoria editados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e IBRACON, respectivamente, bem como de assuntos regulatórios no Brasil, visando o alinhamento às Normas Internacionais de Auditoria e Asseguração emitidas pela IFAC e às melhores práticas internacionais em matéria regulatória (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2019).

Acerca dos marcos teóricos, nota-se a evidência na Lei SOx que os diretores executivos e diretores financeiros passaram a ser responsáveis por estabelecer, analisar e controlar a eficácia dos controles internos sobre os relatórios financeiros e divulgações de forma que as empresas realizam seus controles internos e sua responsabilidade perante os mesmos. Além desta proposição, cabe ainda elevar a importância de que as instituições financeiras tenham mais controle e maior transparência de suas informações, principalmente na contratação de recursos, para que sejam evitados problemas que venham acarretar perdas financeiras ou degradação da sua imagem perante seus clientes por meio da descoberta de fraudes (EGGERS, 2013). Desta forma, na atual sociedade, onde escândalos ocorrem rotineiramente, o uso das normas de auditoria vem ao encontro de prevenir fraudes e possibilitar a segurança das informações, permitindo que estas empresas se mantenham no mercado, desde que tenham controles eficazes.

Sendo assim, a auditoria tem se destacado como uma importante ferramenta administrativa que visa constituir um controle gerencial com atuação na verificação, no exame e na avaliação da eficácia nos controles, contribuindo com para a melhor tomada de decisão. Neste sentido, esta pesquisa possibilita a Universidade, quanto ao curso de Ciências Contábeis uma nova temática a ser observada pelos acadêmicos, proporcionando assim conhecer a

legislação sobre as normas de auditoria a nível internacional, destacando principalmente em países do MERCOSUL que viabiliza o intercâmbio das informações entre os acadêmicos, um avanço e construção do conhecimento, assim como, uma forma de aliar a teoria e perceber a sua importância com a prática na realização deste relatório.

Por fim, esta pesquisa ainda justifica-se para a acadêmica, como um momento de aprofundar os conhecimentos em uma área da profissão contábil que está em grande evidência, sendo à Auditoria Contábil, evidenciando a comparação das normas da auditoria entre os países do MERCOSUL.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo apresentou-se o levantamento bibliográfico, que aborda temas como contabilidade em geral, auditoria, normas de auditoria e órgãos regulamentadores destas normas, assim como assuntos correlatos ao tema de pesquisa através da consulta em obras de diversos autores publicado, sites importantes e periódicos. Seu objetivo foi aprofundar o conhecimento, definições e conceitos sobre o tema a ser desenvolvido proximoamente.

### 2.1 Contabilidade geral

Para Franco (1992, p. 19) a contabilidade é considerada “um conjunto sistematizado de preceitos e normas próprias, ela é uma ciência do grupo das ciências econômicas e administrativas”. Da mesma forma Basso (2005, p. 22) relata que a contabilidade é:

Como conjunto ordenado de conhecimentos, leis, princípios e métodos de evidenciação próprios, é a ciência que estuda, controla e observa o patrimônio das entidades nos seus aspectos quantitativo (monetário) e qualitativo (físico) e que, como conjunto de normas, preceitos e regras gerais, se constitui na técnica de coletar, catalogar e registrar os fatos que nele ocorrem, bem como de acumular, resumir e revelar informações de suas variações e situação, especialmente de natureza econômico-financeira.

Ou seja, a contabilidade exigiu conceber todas as informações do qual os administradores precisam para poder gerenciar as empresas, evitando assim problemas posteriores e podendo assim demonstrar melhor desenvolvimento para assim obter crescimento nas organizações.

Como finalidade, a contabilidade visa gerar informações de ordem física, econômica e financeira sobre o patrimônio com ênfase para o controle e planejamento e como objetivos da contabilidade, oferecer um controle do patrimônio, físico e monetariamente, e a apuração dos resultados decorrentes de variações patrimoniais, bem como a evidenciação da situação patrimonial, atentando para o cumprimento das normas, leis e demais dispositivos a ela inerentes (BASSO, 2005).

As informações que se originam da contabilidade, foram evidenciadas nas organizações por meio de três técnicas, sendo essas a escrituração, análise e auditoria. Os processos de escrituração referem-se ao registro regular dos atos e fatos administrativos, através de processo manual, mecanizado ou eletrônico, a análise ao processo de transformação dos dados em informações úteis aos diversos usuários da informação contábil e

auditoria a inspeção que se realiza sobre a escrituração contábil com a finalidade de verificar a exatidão dos fatos administrativos.

### 2.1.1 Escrituração

A escrituração é uma técnica contábil que tem como objetivo o registro de todos os fatos contábeis e de alguns atos contábeis em livros (impressos ou eletrônicos) apropriados, revestidos de formalidade intrínsecas e extrínsecas que asseguram a confiabilidade e a tempestividade de seus registros, conforme Martini (2013).

A escrituração contábil visa apresentar informações de suma importância à empresa para a tomada de decisões, e atender os interesses dos sócios ou acionistas e demais usuários.

Conforme Fortes (2001) reforça a ideia da importância das informações contábeis para a tomada de decisões, através do uso das informações contábeis quando tratadas de forma integrada e global, envolvendo a área de produção, administrativa, vendas e financeira torna-se no mais importante instrumento para a tomada de decisões.

A importância da escrituração dentro da empresa é relevante, a fim de atender a todos os seus usuários e principalmente para ajudar aos sócios e administradores em questões importantes nas tomadas de decisões (MANTHAY, 2007), pois é uma exigência para as empresas, mas também a necessidade da apresentação dos livros aos órgãos fazendários e ao fisco em eventual fiscalização.

Iudícibus (1998, p. 15) retrata sobre a importância da escrituração contábil, abordando que:

“Os relatórios contábeis, tais como Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultados, Demonstração de Fontes e Usos de Recursos, Balancetes de Verificação e muitos outros, são o resultado do processo de escrituração e de alguns julgamentos de valor que o contador efetua com relação a eventos futuros. Todo o trabalho de acumulação de registros e dados sistematicamente classificados, que constitui a rotina contábil, tem por finalidade inserir os dados colhidos em relatórios contábeis, os quais devem ainda ser interpretados, no sentido contábil, por profissional habilitado, a fim de proporcionar à administração e aos demais interessados informações relevantes para a tomada de decisões.”

Desse modo, todos os livros e demonstrações contábeis são de relevante para a empresa, gerando informações relevantes para tomada de decisões. A escrituração contábil tem como método principais o Método das Partidas Simples, que relata sobre os fatos contábeis que são registrados alterando apenas um elemento do patrimônio, por isso também é

conhecido como lançamento unilateral. Logo, existe o Método das Partidas Dobradas no qual os fatos contábeis são registrados em contas patrimoniais (contas de ativos, passivo ou de patrimônio líquido) e/ou em contas de resultados (receitas, despesas e custos), utilizando a convenção do débito ou crédito (MARTINI, 2013).

Os fatos e alguns atos contábeis deverão ser registrados em livros próprios, a escrituração contábil não se restringe somente ao livro Diário, embora seja este o principal, pois toda documentação, papéis e registros que comprovam os fatos e atos de lançamento fazem parte da escrituração contábil, dentre os livros contábeis obrigatórios, os principais são o Livro Diário, Livro Razão, Livro Registro de Inventário, Livro de Apuração do Lucro Real e Livro Caixa (MANTHAY, 2007).

Também utiliza-se como método de registro para comprovação dos fatos contábeis o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) que é a substituição da escrituração em papel pela Escrituração Contábil Digital (ECD). Trata-se da obrigação de transmitir em versão digital, diversos livros contábeis e fiscais, antes preparados em papel (BRASIL, 2019).

O SPED, consiste na modernização da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, enquanto o ECD, é parte integrante do projeto SPED e tem como objetivo a substituição da escrituração em papel pela escrituração transmitida via arquivo, ou seja, corresponde à obrigação de transmitir em versão digital, os seguintes livros: Livro Digital e seus auxiliares (se houver); Livro Razão e seus auxiliares (se houver); e Livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos (BRASIL, 2019).

A escrituração fiscal é de forma obrigatória para a pessoa jurídica. Conforme Oliveira (2003, p. 68), algumas observações devem ser levadas em conta quanto à escrituração dos livros fiscais. Existem vários livros fiscais que fazem parte das empresas. Entre eles, os principais são:

- Livro Registro de Entradas;
- Livro Registro de Saídas;
- Livro de Apuração de ICMS e IPI;
- Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência;
- Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.

Além desses principais livros, outros também fazem parte da escrituração fiscal, tais como Registro de Impressão de Documentos Fiscais; Livro de Movimentação de Combustível e Controle do ICMS do Ativo Imobilizado (MANTHAY, 2007).

### 2.1.2 Análise

Por meio de documentos contábeis, ou seja, de demonstrações contábeis, Assaf Neto (2006, p. 55) afirma que as expressões “análise de balanços”, “análise das demonstrações/demonstrativos contábeis” e “relatórios financeiros” são sinônimas. Segundo o autor, a análise de balanços visa:

Relatar, com base nas informações contábeis fornecidas pelas empresas, a posição econômico-financeira atual, as causas que determinaram a evolução apresentada e as tendências futuras. Em outras palavras, pela análise de balanços extraem-se informações sobre a posição passada, presente e futura (projetada) de uma empresa (ASSAF NETO, 2006, p. 55).

Considerando ainda a necessidade de se conhecer a história da contabilidade, Iudícibus (1998, p. 17) declara que “[...] a necessidade de analisar demonstrações contábeis é pelo menos tão antiga quanto a própria origem de tais peças”, enquanto para Matarazzo (1998, p.16), “[...] a análise de balanços objetiva extrair informações das demonstrações financeiras para a tomada de decisões”.

Iudícibus (1998) relata que, com o surgimento em vários países dos bancos de desenvolvimento, a análise de balanços deu um grande impulso, pois, nos projetos de financiamento, passou a ser exigida uma completa análise econômico-financeira. Com o desenvolvimento da economia mercado e a ampliação do acesso a participação acionária nas entidades, a análise de balanços tem ferramentas para contribuir com uma série de indicadores, demonstrando a sua importância nesse contexto, devido à qualidade e à extensão das informações que poderão ser geradas.

## 2.2 Auditoria

A auditoria foi evoluindo e se disseminando pelo mundo de acordo com as necessidades de cada país, mas no Brasil em meados do século 19 o país contava com um sistema em fase inicial, segundo Lopes de Sá (1966, p. 55) citado por Crepaldi (2004):

No Brasil ainda se encontram em estado embrionário a função e a associação de auditores não disciplinadas por leis especiais; apenas alguns estabelecimentos de crédito e algumas empresas concessionárias exigem que seus financiados e representantes mantenham auditores.

De acordo com a Resolução nº 820/1997 do CFC, por natureza, “o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão do parecer sobre a adequação das demonstrações contábeis, consoante os Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que por pertinente, a legislação específica”.

Para Marcondes (2003) salienta que em 1934, a profissão de auditor assume uma devida importância nos Estados Unidos, pois naquela época as empresas que faziam transações na Bolsa de Valores começaram a sentir-se obrigadas em buscar profissionais auditores para obter uma maior credibilidade perante as suas demonstrações financeiras.

Com o crescimento das empresas pela transparência das informações, Franco e Marra (2001, p. 44) comentam que os principais fatores que marcaram a auditoria contábil foram os seguintes:

- a) o crescimento de empresas cuja complexidade e ramificações tornaram impossíveis aos administradores controlar todos os atos de seus subordinados;
- b) o aparecimento cada vez em número maior das sociedades abertas;
- c) a utilização, sempre crescente, de capitais de terceiros por parte das empresas, principalmente de financiamentos de entidades particulares e empréstimos junto ao público;
- d) o crescimento da importância do imposto de renda – baseada no resultado do exercício – na receita pública de muitos países;
- e) o controle – cada vez maior do poder público sobre as empresas particulares e entidades que exercem atividades relacionadas com o interesse público;
- f) a exportação de capitais, ou seja, a instalação de subsidiárias de empresas multinacionais, exigindo a fiscalização e o controle das atividades dessas subsidiárias. Igualmente, a associação de multinacionais com empresas locais, gerando o interesse das alienígenas em controlar seu investimento (FRANCO & MARRA 2001, p. 44).

Segundo Almeida (2017, p. 36) o objetivo do auditor externo ou independente é “emitir sua opinião sobre as demonstrações financeira examinadas”, cujas peças básicas são as seguinte: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração do Resultado Abrangente, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstrações dos Fluxos de Caixa, Demonstração do Valor Adicionado e Notas Explicativas. Sendo assim, para Crepaldi (2017, p. 6) o objetivo é “aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável”.

Com base na definição conceitual de auditoria, classifica-se em auditoria interna e auditoria externa, que segundo a NBC Técnica nº 01, a auditoria interna, compreende os exames, análise, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para avaliação da integridade, adequação, eficácia e economicidade dos processos, dos



sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos (BRASIL, 2019).

Conforme o CFC (2019), a auditoria externa compreende o conjunto de procedimentos técnicos que têm por objetivo a emissão de um parecer sobre sua adequação, consoante os Princípios de Contabilidade e as NBC e no que for pertinente, à legislação específica.

Esta auditoria, classificada em independente é um estudo sobre as demonstrações financeiras de uma determinada empresa, é realizado para fins estatutários como a lei o exige, no qual, segundo Crepaldi (2000, p. 49), “a auditoria externa é executada por profissional independente, sem ligação com o quadro da empresa. Sua intervenção é ajustada em contrato de serviços”.

O auditor tem um tempo limitado para planejar, executar e concluir o seu trabalho, pois Silva (2002) aborda que é realizada por profissional ou empresa independente contratado para tal função, não possuindo nenhum vínculo com a organização, onde alguns profissionais da empresa são selecionados para implementar a função, ou contratados como efetivos apenas para realizar auditorias. Ainda, de acordo com os objetivos, as auditorias podem ser operacionais, de sistemas, contábeis e financeiras e de gestão, e dentro do campo de atuação, pode ser de natureza governamental ou privada.

Desta forma, o ramo da auditoria se encarrega de avaliar cuidadosamente se as atividades praticadas pela organização estão em conformidade com os valores que foram planejados ou estabelecidos previamente, assim como, se observam normas de auditoria e princípios de contabilidade.

### **2.3 Normas de auditoria Brasileiras (NBC TA)**

A auditoria surgiu da necessidade de controlar os registros contábeis, as movimentações financeiras e muitos outros fatores ocorridos na origem e evolução da auditoria, com isso a legislação brasileira teve que se adequar com as novas normas e procedimentos, junto com a evolução das normas internacionais.

Junto essa evolução do Brasil, as Normas Brasileiras de Contabilidade começaram a ser cobradas a partir do ano de 2016, onde trouxe várias experiências e necessidades para o ramo empresarial, com isso verifica a importância de uma análise detalhada com os acontecimentos dentro da empresa. Diante deste exposto, as normas são delimitadas pelos

CFCs para serem seguidas no Brasil, que constitui aspectos para a conclusão desta pesquisa. Dividem-se em seções 200, 300, 400, 500, 600,700 e 800.

As normas são um conjunto de requisitos com base em princípios consistidos de declarações dos requerimentos fundamentais para a prática profissional de auditoria interna e externa, e para a avaliação da eficácia do desempenho que são internacionalmente aplicáveis às organizações e aos indivíduos e interpretações esclarecendo termos ou conceitos contidos nas Normas (BRASIL 2019).

Com relação às Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis (NBC-T-11), diz respeito ao conjunto de procedimentos técnicos que têm por objetivo a emissão de parecer sobre a adequação das demonstrações contábeis que representam a posição patrimonial e financeira da empresa (BRASIL,2019).

No Brasil, as normas internacionais de auditoria, denominadas de ISA, foram adotadas a partir de em 2010 através de atos específicos do CFC (ALMEIDA, 2017). As normas de auditoria, juntamente com os procedimentos para sua implementação, estabelecem a ordem e a disciplina na realização do trabalho. Tem como importância, a sua observância dessas normas leva à realização de auditorias completas e objetivas, com resultados e recomendações palpáveis fundamentos e passíveis de serem justificados (CREPALDI, 2017).

Na seção 200, tem-se por objetivo, aplicar a legislação que cabe aos aspectos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria. Segundo o CFC (2016) esta Norma de Auditoria trata das responsabilidades gerais do auditor independente na condução da auditoria de demonstrações contábeis em conformidade com as normas brasileiras e internacionais de auditoria.

Especificamente, expõe os objetivos gerais do auditor independente e explica a natureza e o alcance da auditoria para possibilitar ao auditor independente o cumprimento desses objetivos, além de explicar o alcance, a autoridade e a estrutura das NBC TAs e inclui requisitos estabelecendo as responsabilidades gerais do auditor independente aplicáveis em todas as auditorias, inclusive a obrigação de atender todas as NBC TAs.

Dentro da NBC TA 200, existem outras normas relacionadas que são elas, conforme pode-se observar no Quadro 1.

Quadro 1 - Normas de Auditoria Contábil – Seção 200

<b>NORMAS</b>	<b>DISCUSSÃO</b>
<b>NBC TA 210</b>	Concordância com os Termos de Trabalho de Auditoria
<b>NBC TA 220</b>	Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis
<b>NBC TA 230</b>	Documentação de Auditoria
<b>NBC TA 240</b>	Responsabilidade do Auditor em Relação à Fraude no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis
<b>NBC TA 250</b>	Considerações de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis
<b>NBC TA 260</b>	Comunicações com os Responsáveis pela Governança
<b>NBC TA 265</b>	Comunicação de Deficiências de Controle Interno

Fonte: Adaptado do Conselho Federal de Contabilidade (2016)

Na seção 300, evidencia-se o Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis, que de acordo com o CFC (2016) e com o objetivo de planejar a auditoria para que possa realizar de forma eficaz.

Esta norma, representada por NBC TA 300 trata da responsabilidade do auditor no planejamento da auditoria das demonstrações contábeis. O planejamento da auditoria envolve a definição de estratégia global para o trabalho e o desenvolvimento de plano de auditoria, o qual possibilita:

- 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.

Tem-se como normas principais nessa seção, as normas 315, 320 e 330 que mostra-se no Quadro 2:

Quadro 2 - Normas da Auditoria Contábil – Seção 300

<b>NORMAS</b>	<b>DISCUSSÃO</b>
<b>NBC TA 315</b>	Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente
<b>NBC TA 320</b>	Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria
<b>NBC TA 330</b>	Resposta do Auditor aos Riscos de Avaliação

Fonte: Adaptado do Conselho Federal de Contabilidade (2016).

Na seção 400, evidencia-se as normas 402, que se refere a considerações de Auditoria para a entidade que utiliza organização Prestadora de Serviços e 450, em relação a Avaliações das Distorções Identificadas durante a Auditoria.

A Norma 402 trata da responsabilidade do auditor da usuária dos serviços em obter evidência de auditoria apropriada e suficiente quando a Entidade utiliza os serviços de uma ou mais organizações prestadoras de serviços. E tem como objetivos obter entendimento da natureza e importância dos serviços prestados pela organização prestadora de serviços e seus efeitos sobre o controle interno da entidade usuária para a auditoria, suficiente para identificar e avaliar os riscos de distorção relevante, planejar e executar procedimentos adicionais de auditoria que respondam a esses riscos (BRASIL, 2019).

E, já a Norma 450 trata da responsabilidade do auditor independente em avaliar o efeito de distorções identificadas na auditoria e de distorções não corrigidas, se houver, nas demonstrações contábeis. Para efeito desta Norma, o objetivo do auditor é avaliar: o efeito de distorções identificadas na auditoria, e o efeito de distorções não corrigidas, se houver, nas demonstrações contábeis. Conforme pode-se observar no Quadro 3.

Quadro 3 - Normas da Auditoria Contábil – Seção 400

<b>NORMAS</b>	<b>DISCUSSÃO</b>
<b>NBC TA 402</b>	Considerações de Auditoria para a Entidade que Utiliza Organização Prestadora de Serviços
<b>NBC TA 450</b>	Avaliações das Distorções Identificadas durante a Auditoria

Fonte: Adaptado do Conselho Federal de Contabilidade (2016).

Na seção 500, aborda-se as evidências de auditoria em considerações específicas. De acordo com o CFC (2016), esta norma define o que constitui evidência de auditoria na auditoria de demonstrações contábeis e trata da responsabilidade do auditor na definição e execução de procedimentos de auditoria para a obtenção de evidência de auditoria apropriada

e suficiente que permita a obtenção de conclusões razoáveis para fundamentar a opinião do auditor. Ou seja, compreende as informações utilizadas pelo auditor para chegar às conclusões em que se fundamenta a sua opinião.

De forma geral, a evidência de auditoria inclui as informações contidas nos registros contábeis que suportam as demonstrações contábeis e outras informações (ALMEIDA, 2017). O Quadro 4, evidencia as normas relacionadas com a NBC TA 500:

Quadro 4 - Normas da Auditoria Contábil – Seção 500

<b>NORMAS</b>	<b>DISCUSSÃO</b>
<b>NBC TA 501</b>	Evidência de Auditoria - Considerações Específicas para Itens Selecionados
<b>NBC TA 505</b>	Confirmações Externas
<b>NBC TA 510</b>	Trabalhos Iniciais - Saldos Iniciais
<b>NBC TA 520</b>	Procedimentos Analíticos
<b>NBC TA 530</b>	Amostragem em Auditoria
<b>NBC TA 540</b>	Auditoria de Estimativas Contábeis, inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas
<b>NBC TA 550</b>	Partes Relacionadas
<b>NBC TA 560</b>	Eventos Subsequentes
<b>NBC TA 570</b>	Continuidade Operacional
<b>NBC TA 580</b>	Representações Formais

Fonte: Adaptado do Conselho Federal de Contabilidade (2016).

Na sequência, a seção de normas 600, que representam as normas referente às Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes. Para Almeida (2017), trata das considerações especiais aplicáveis às auditorias de grupos, em particular aquelas que envolvem auditores de componente (sociedades controladas, controladas em conjunto e coligadas).

Esta norma explica os assuntos que a equipe encarregada do trabalho do grupo considera ao determinar a natureza, a época e a extensão de seu envolvimento nos procedimentos de avaliação de riscos e procedimentos adicionais de auditoria executados pelos auditores de componente nas informações contábeis dos componentes (ALMEIDA, 2017).

O objetivo da Norma é determinar se atua ou não como auditor das demonstrações contábeis do grupo, caso atuar deve comunicar claramente com os auditores de componente a respeito do alcance e da época de seu trabalho sobre as informações contábeis relativas aos componentes e suas constatações, logo deverá obter evidência de auditoria apropriada e

suficiente a respeito das informações contábeis dos componentes e do processo de consolidação para expressar uma opinião sobre se as demonstrações contábeis do grupo foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro que será aplicável (CFC, 2016). O Quadro 5, evidencia outras normas que compreendem a seção.

Quadro 5 - Normas da Auditoria Contábil – Seção 600

<b>NORMAS</b>	<b>DISCUSSÃO</b>
<b>NBC TA 610</b>	Utilização do Trabalho de Auditoria Interna
<b>NBC TA 620</b>	Utilização do Trabalho de Especialistas

Fonte: Adaptado do Conselho Federal de Contabilidade (2016).

Com relação a seção de normas 700, que representam a formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis, tem-se como responsabilidade do auditor independente para formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis e trata da forma e do conteúdo do relatório emitido como resultado da auditoria de demonstrações contábeis. Para esta norma, a referência a auditor independente e a auditor tem o mesmo significado (CFC, 2016).

Esta norma tem como objetivo formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base na avaliação das conclusões alcançadas pela evidência de auditoria obtida, e expressar claramente essa opinião por meio de relatório por escrito (CFC, 2016). No Quadro 6, é demonstrada as normas relacionadas com a NBC TA 700:

Quadro 6 - Normas da Auditoria Contábil – Seção 700

<b>NORMAS</b>	<b>DISCUSSÃO</b>
<b>NBC TA 701</b>	Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente
<b>NBC TA 705</b>	Modificações na Opinião do Auditor Independente

<b>NBC TA 706</b>	Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente
<b>NBC TA 710</b>	Informações Comparativas - Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis
<b>NBC TA 720</b>	Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações

Fonte: Adaptado do Conselho Federal de Contabilidade (2016).

Conforme o CFC (2019) a NBC TA 800 trata das considerações especiais na aplicação dessas normas à auditoria de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com estruturas conceituais de contabilidade para propósitos especiais. As demonstrações contábeis para propósitos especiais são demonstrações contábeis elaboradas de acordo com uma estrutura conceitual para propósitos especiais, enquanto a estrutura conceitual para propósitos especiais é a estrutura de relatório financeiro preparada para satisfazer as necessidades de informações contábeis de usuários específicos (ALMEIDA, 2017).

O objetivo do auditor conforme o CFC (2016), ao aplicar as normas de auditoria no exame de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro para propósitos especiais, é tratar apropriadamente as considerações especiais que são relevantes para aceitação do trabalho; planejamento e execução do referido trabalho; e formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. A seguir, o Quadro 7, evidencia as normas da seção 800.

Quadro 7 - Normas da Auditoria Contábil – Seção 800

<b>NORMAS</b>	<b>DISCUSSÃO</b>
<b>NBC TA 805</b>	Considerações Especiais - Auditoria de Quadros Isolado das Demonstrações Contábeis
<b>NBC TA 810</b>	Trabalhos para a Emissão de Relatórios sobre as Demonstrações Contábeis Condensadas

Fonte: Adaptado do Conselho Federal de Contabilidade (2016)

Diante do exposto referente às normas, tem-se o processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade.

## **2.4 Processo de convergência às normas internacionais de Contabilidade**

A evolução do mundo em direção a uma economia cada vez mais globalizada conferiu-se crescente destaque à normatização internacional. Segundo Belsky *et al.* (2007) dentro desse contexto, os investigadores internacionais exigem regras padronizadas que lhe

facilitem a realização dos negócios e que lhes sirvam de guias na tomada das suas decisões.

Por esses motivos, difundem-se e adotam-se com frequência, na maioria dos países, as denominadas Normas Internacionais de Contabilidade – NIC, que facilitam a leitura da informação, uma vez que, as normas são denominadas *International Financial Reporting Standards* (IFRS) são emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB).

Desde a década de 70, fez-se necessária a criação de normas internacionais visando a harmonização mundial da contabilidade para que as empresas pudessem se adequar aos negócios e transações internacionais (NEVES JUNIOR et al., 2015). Na visão de Niyama (2005) o contexto de expansão dos mercados faz com que a harmonização contábil em todo o mundo seja necessária, pelo fato de que uma mesma transação possa ser registrada de forma diferente, dependendo do país de origem, gerando dificuldades na análise e comparação do desempenho e situação financeira das organizações.

Na percepção de Weffort (2005) a harmonização contábil pode ocorrer em dois âmbitos: nas práticas (harmonização de fato) e nas normas (harmonização de direito). A harmonização de fato diz respeito a uma efetiva aplicação dos procedimentos recomendados internacionalmente nas práticas contábeis locais, enquanto a harmonização de direito referiu-se, de modo simplificado, à incorporação, na legislação nacional, do conteúdo das normas internacionais, tornando-se determinado procedimento contábil obrigatório, permitido ou proibido. Essas duas formas de harmonização ocorrem concomitantemente em determinados países.

Nesse sentido, a harmonização da contabilidade no âmbito global, por meio da adoção das IFRS, teve seu maior impulso no ano de 2001, quando a União Europeia determinou a adoção dos pronunciamentos emitidos pelo IASB para todas as demonstrações consolidadas das empresas listadas nos bolsas de valores europeias a partir de 2005 (BARBOSA NETO et al., 2009). A IFRS traz a compreensão de que é fundamental a atualização nas leis fiscais, contábeis ou quaisquer que sejam, uma vez que a cada dia o mundo se renova e o desenvolvimento econômico e financeiro se fazem necessários, segundo Neves Junior et al. (2015).

A adoção do IFRS no Brasil, teve efetivo início com as sociedades abertas e empresas de grande porte, a partir de 1º de janeiro de 2008, após a promulgação da Lei nº 11.638/07 (BARBOSA; DIAS; PINHEIRO, 2009), o qual objetivou representar uma harmonização com os padrões internacionais e permite a uniformização, maior comparabilidade e compreensão da informação contábil, uma vez que reduz o número de versões de relatórios a serem



emitidos e atinge um número maior e diversificado de usuários da informação (CALIXTO, 2010).

O IASB é um órgão independente, emissor de normas contábeis, supervisionado por uma junta de fiduciários diversificada geográfica e profissionalmente, e presta contas ao Conselho de Monitoramento (*Monitoring Board*) constituído por autoridades representativas do mercado de valores mobiliários, e tem como objetivo desenvolver, com base em princípios claramente articulados, um conjunto único de normas de contabilidade de alta qualidade, compreensíveis, exequíveis e aceitáveis globalmente (CFC, 2019), proporcionando um formidável trabalho de disseminação dessas normas, conscientizando e incentivando reguladores e entidades responsáveis pela emissão de normas contábeis no sentido de entenderem os benefícios da adoção dos IFRS.

#### 2.4.1 Harmonização das normas internacional de Contabilidade e Auditoria

A Ciência Contábil tornou-se cada vez mais reconhecida como linguagem universal de negócios e única capaz de interpretar, de forma homogênea, os fenômenos econômicos envolvidos nessas relações. Os profissionais da Contabilidade almejam por harmonizar as normas contábeis para que efetivamente possa atingir um grau satisfatório de confiabilidade junto ao público externo, dando maior transparência e segurança às informações contábeis.

Visando à harmonização das normas contábeis, empenhos têm sido realizados em vários países. No Brasil, a nova Lei das Sociedades por Ações – Lei nº. 11.638/07 abriu definitivamente o “acesso” para a convergência aos padrões internacionais.

De forma geral, a harmonização contábil representa um processo pelo quais vários países, de comum acordo, realizam mudanças nos seus sistemas e normas contábeis, tornando-os compatíveis, respeitando as peculiaridades e características de cada região. Esse processo parte da identificação das linhas gerais no marco conceitual e na teoria geral da contabilidade desses países que fundamentam suas normas contábeis. Esse processo considera a influência dessas normas na economia dentro de um contexto de unicidade de mercados (MADEIRA; SILVA; ALMEIDA, 2004).

Quando se fala em harmonização, existem vantagens, desvantagens e obstáculos. De acordo com Lisboa (1998):

**Vantagens:** comparabilidade na avaliação do desempenho de empresas em nível mundial; maior facilidade para o ensino da contabilidade, maior facilidade para transferência de pessoal entre as subsidiárias de uma multinacional; maior facilidade

para o acesso das empresas a recursos financeiros internacionais; permite harmonização de pré-requisitos para que as empresas possam ter seus papéis negociados em diferentes bolsas de valores.

**Desvantagens:** não reconhece que diferentes países precisam de normas diferentes, de acordo às suas especificidades culturais, legais e econômicas; a harmonização implica na redução de opções de práticas contábeis bem fundamentadas.

**Obstáculos:** o alto grau das diferenças entre as normas e práticas contábeis dos diversos países; a falta, em alguns países, de entidades de profissionais com poder de influência e nacionalismo.

Uma das mais importantes vantagens da harmonização é, sem dúvida, o fluxo de recursos econômicos e de profissionais entre empresas e mercados internacionais. Observa-se, portanto, a necessidade de participação efetiva dos profissionais da área e do meio acadêmico nesse processo, criando condições para que a harmonização das normas contábeis deixe de ser um simples objetivo a ser buscado e se torne realidade (MADEIRA; SILVA; ALMEIDA, 2004).

#### 2.4.2 Padronização dos registros contábil

A contabilidade por ser uma ciência social aplicada, reflete nas práticas contábeis os efeitos decorrentes das variáveis culturais, políticas, históricas, econômicas e sociais de cada país. Assim, os critérios de reconhecimento e mensuração de um mesmo fato compromete significativamente a comparabilidade das informações contidas nas demonstrações financeiras (AVELINO et al., 2010).

Complementam Coelho e Lins (2010), que a maior preocupação da contabilidade estava nas diferentes formas de registros contábeis de um país para o outro. Havia a necessidade de elaborar demonstrativos contábeis de um país e depois criar adaptações para atender a legislação de outro país, gerando assim um aumento de custo. De acordo com Deloitte (2007), a globalização da economia mundial e a relação comercial internacional para captação de recursos passou a requerer uma harmonização da contabilidade, em virtude das necessidades dos investidores e demais usuários contábeis de informações transparentes, confiáveis, relevantes e comparáveis a outras sociedades.

Desta forma, as diferenças quanto aos aspectos econômicos, políticos e culturais, assim como, as práticas empresariais e os riscos inerentes a essa atividade, passaram a ser considerados no processo decisório de onde e como investir. Nesse sentido, segundo Leite (2002) é de suma importância a padronização contábil entre os países, ensejando normas transparentes e comparáveis em todo mundo.

Entretanto, com a Resolução CFC nº 1.103/07 foi criado o Comitê Gestor com o objetivo identificar e monitorar as ações a serem implantadas para viabilizar a convergência das Normas Contábeis e de auditoria, a partir das Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo CFC, dos Pronunciamentos de Contabilidade e Auditoria editados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e IBRACON, respectivamente, bem como de assuntos regulatórios no Brasil, visando o alinhamento às Normas Internacionais de Auditoria e Asseguração emitidas pela IFAC e às melhores práticas internacionais em matéria regulatória (CFC, 2019).

A padronização das informações no Brasil, de forma geral, visa contribuir de forma decisiva com o desenvolvimento sustentável do país, mediante reforma contábil, no setor público e privado, de auditoria, regulatória e treinamento dos profissionais envolvidos, resultando em uma maior transparência das informações financeiras utilizadas no mercado, em como no aprimoramento das práticas profissionais.

#### 2.4.3 Órgãos regulamentadores das normas de auditoria

No Brasil é “possível identificar e/ou classificar pelo menos quatro órgãos reguladores de auditoria” (ANTUNES, 1998, p. 20). Estes órgãos são: o Conselho Federal de Contabilidade (CFC); o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON); a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e por último o Banco Central do Brasil (BACEN), embora alguns deles não atuem exclusivamente com as normas de auditoria, tem como semelhança alguns objetivos e visões em relação com elas.

Em termos de auditoria, o CFC é o órgão com maior autonomia e poder dentre os comitês reguladores, já que suas regras se aplicam, especialmente, aos auditores independentes.

A estrutura das NBC está regulamentada na Resolução nº 1.328/11. O CFC, mediante as NBC-T-11, regula a atividade de auditoria independente das demonstrações contábeis e é a principal referência legal para que os auditores independentes brasileiros conduzam seus trabalhos nas entidades auditadas.

Já, o Ibracon foi constituído em 13 de dezembro de 1971. O Instituto foi criado para auxiliar no processo de reconstrução, quando a auditoria independente passou a ser obrigatória para as empresas de capital aberto e o primeiro conjunto de normas sobre demonstrações contábeis foi escrito e adotado por meio da Circular nº 179 do Banco Central do Brasil. Ibracon foi o primeiro que se ocupou em organizar e estabelecer um arcabouço

contábil para o Brasil, ao mesmo tempo em que estabeleceu as primeiras normas de auditoria independente (BRASIL, 2019).

A CVM foi criada em 1976 pela Lei 6.385/76, visando fiscalizar, normatizar, disciplinar e desenvolver o mercado de valores mobiliários no Brasil (BRASIL, 2019).

Segundo a Instrução CVM N° 381/03, que determina que as companhias abertas e demais emissoras de valores mobiliários evidenciem as informações sobre a prestação de outros serviços pelos auditores independentes além dos serviços de auditoria externa. Em tendo sido prestados, devem ser divulgadas as informações pertinentes às características e natureza do serviço prestado; valor total dos honorários contratados e seu percentual em relação aos honorários referentes aos serviços de auditoria externa.

E o BACEN, criado em 1964, é a instituição responsável por garantir a estabilidade econômica do país, por meio da manutenção do poder de compra da moeda e da regulação do sistema financeiro (BRASIL, 2019). O Banco Central do Brasil é o responsável pelo controle da inflação no país. Ele atua para regular a quantidade de moeda na economia que permita a estabilidade de preços. Suas atividades também incluem a preocupação com a estabilidade financeira (BRASIL, 2019).

Outros tipos de organismos que podem determinar a obrigatoriedade dos pareceres dos auditores independentes podem ser a Secretaria da Previdência Complementar (SPC); a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP); Secretaria de Controle das Empresas Estatais, e está a Organização das Cooperativas do Brasil (OCB) (ANTUNES, 1998, p. 21). Estes são considerados organismos reguladores para o desenvolvimento do trabalho do auditor externo.

## **2.5 Assuntos correlatos ao tema de pesquisa**

Apropriando em conhecer outras pesquisas e aprimorar o conhecimento, foram analisados alguns trabalhos de monografias de curso e artigos científicos em relação ao tema proposto, os quais a seguir são apresentados.

Esperanza et al (2007) estudaram sobre a comparação entre as Normas de Auditoria do Brasil e as Internacionais (IASB), e neste trabalho foi realizado um estudo geral do estado atual de convergência em que se encontram as normas de auditoria no Brasil, logo foi feita uma comparação entre elas e as normas internacionais. Teve como objetivo identificar as principais diferenças entre as normas internacionais de auditoria e as do Brasil emitidas pelos CFC. Assim, conclui-se que no Brasil ainda resta um “longo caminho a percorrer” em relação

à convergência e harmonização das normas de auditoria e, por tanto, é necessário um maior incentivo, esforço e trabalho de pesquisa que visem a uma plena harmonização.

Outro estudo que realizou-se foi a análise para complementação da realização deste é sobre os sistemas contábeis nos países do MERCOSUL, um estudo sobre o exercício da profissão e as normas e práticas contábeis na avaliação de elementos do ativo, realizado pelo acadêmico Rosa (2010); este estudo faz uma abordagem crítica sobre as normas e as práticas contábeis dos países do MERCOSUL e está classificado como pesquisa bibliográfica exploratória, e tem como objetivo lograr uma harmonização das Normas e Práticas Contábeis dos países do MERCOSUL, evidenciando a forma de organização profissional da área contábil em cada país do MERCOSUL e seu papel no processo de elaboração de normas e procedimentos contábeis.

### 3 METODOLOGIA

Para Fonseca (2002), *methodos* significa organização, e *logos*, estudo sistemático, pesquisa, investigação; ou seja, metodologia é o estudo da organização, dos caminhos a serem percorridos, para se realizar uma pesquisa ou um estudo, ou se fazer ciência.

Sendo assim, neste capítulo demonstrou-se os procedimentos metodológicos do tipo de pesquisa utilizado. Foram abordados também os critérios para a construção dos objetivos, método de coleta de dados, a forma de tratamento desses dados, e por fim, as limitações do método escolhido.

#### 3.1 Classificação da pesquisa

Quanto a natureza desta pesquisa classificou-se em básica, e teve por objetivo gerar conhecimento que seja útil para a ciência e tecnologia, sem necessariamente haver uma aplicação prática. Aplicou-se esta pesquisa, o estudo das normas de auditoria do MERCOSUL, considerando os países de Brasil, Argentina, Uruguai e Paraguai.

Quanto à forma de abordagem do problema, classificou-se como uma abordagem qualitativa, visto que, verificou quais seriam as normas de cada país, assim como seus objetivos e aliar se estava em conformidade com as normatizações do Brasil. Desta forma, segundo Oliveira (2011), o estudo qualitativo são as situações complexas ou estritamente particulares que serão abordadas em profundidade, em seus aspectos multidimensionais, enquanto para Minayo (2001), trabalha com o universo de significados, motivos, aspirações, crenças, valores e atitudes, o que corresponde a um espaço mais profundo das relações, dos processos e dos fenômenos que não podem ser reduzidos à operacionalização de variáveis.

O objetivo desta pesquisa caracterizou-se como descritiva, sendo assim, descrever quais são as normas de auditoria existentes nos países do MERCOSUL. A pesquisa exploratória visa apresentar a diferença que geralmente se estabelece entre os conceitos descrever e explicar pode, aproximadamente, indicar como a pesquisa descritiva se distingue da experimental. Descrever é narrar o que acontece. Explicar é dizer por que acontece” (RUDIO, 2007). De acordo com Prodanov e Freitas (2013), nas pesquisas descritivas, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira sobre eles, ou seja, os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não são manipulados pelo pesquisador.

E com relação aos procedimentos técnicos, realizou-se um levantamento bibliográfico, pois procurou nos sítios das entidades regulamentadoras as normas de auditoria de cada país, sendo que, alguns possuem disponibilizados manuais eletrônicos para consulta. Segundo Oliveira (2011, p. 73) a pesquisa bibliográfica é a “busca de conhecimento relevante a determinado assunto pesquisado em livros, artigos, monografias, dissertações e teses”, e que tem o objetivo de conhecer as diferentes contribuições científicas disponíveis sobre determinado tema.

### **3.2 Procedimentos de coleta, tratamento e análise dos dados**

Para a realização desta pesquisa, utilizou-se de uma pesquisa documental, que tem como característica, os estudos que utilizam documentos como fonte de dados, informações e evidências (MARTINS E THEÓPHILO, 2009). Sendo assim, neste aspecto classificou-se como bibliográfica durante o segundo semestre de 2019, pois foi através de um levantamento de dados dos materiais disponíveis, como livros, periódicos e buscas na internet sobre o tema a ser abordado, ou seja, procurou-se buscar quais as normas de auditoria aplicáveis aos países do MERCOSUL.

Com relação ao tratamento e análise dos dados, foi utilizado o *Software Excel*, através da criação de planilhas que possibilitaram comparar as normas e que conduzam para a evidenciação da harmonização entre elas.

Dessa forma, para realizar o primeiro objetivo, que referiu-se a evidenciar quais são as normas de auditoria existentes nos países do MERCOSUL, procurou-se realizar através da pesquisa documental, quais as normas que são aplicáveis em cada um dos países já evidenciados, onde foi com base nos sites e documentos nas organizações contábeis de cada país, assim como nos relatórios de auditoria.

Para realização do segundo objetivo específico, que refere-se em constatar a aplicabilidade destas normas, este foi através da evidenciação da norma, verificar como se aplica ao que é exposto em relatório, por exemplo, no Brasil a seção 200, referem-se às normas da ISA 200, que é sobre os objetivos do auditor e para a realização do terceiro objetivo, que tem como realizar uma comparação das diferenças entre as normas existentes no Brasil com os demais países, este foi executado através de um confronto das normas a fim de evidenciar a harmonização, se todas são aplicáveis com o mesmo propósito. Por fim, o levantamento da pesquisa, resultou em atender aos objetivos e problemática do estudo.

## **4 RESULTADOS E DISCUSSÕES**

Neste capítulo aborda-se os resultados obtidos referente a pesquisa, na qual foram pesquisados todas às normas de auditoria nos países do Brasil, Argentina, Uruguai e Paraguai que formam parte do MERCOSUL.

Sendo assim, este capítulo subdivide-se em contextualizar os países que compõem o MERCOSUL, as normas de auditorias aplicáveis e a por meio da comparação das normas existentes no Brasil com os demais países, apresentar a harmonização e convergência das mesmas.

### **4.1 Países do MERCOSUL**

O MERCOSUL (Mercado Comum do Sul) foi formado na década de 60 com discussões entre Brasil e Argentina, com a criação de um mercado econômico regional dando origem ao ALAC (Associação Latino-Americano de Livre Comércio), passando pela Declaração de Iguazu em 1985 até o Tratado de Integração, Cooperação e Desenvolvimento que definiu a meta de criação do bloco que se consagraria com o Tratado de Assunção tendo a adesão de Uruguai e Paraguai (MERCOSUL, 2019).

Entretanto, o MERCOSUL para alcançar posição e prestígio vem em constante evolução, onde a teoria do comércio regional é considerado uma União Aduaneira, que consiste numa união entre os membros do bloco, baseando-se na criação de regras em que abrange todos os membros em relação às políticas comerciais, como a livre circulação de bens e utilização da mesma TEC (Tarifa Externa Comum) (MERCOSUL,2019).

Contudo, a organização internacional possui a perspectiva de entrada de mais parceiros da América do Sul, o qual proporciona uma maior integração da América Latina, objetivando um maior desenvolvimento econômico aos membros e facilitação em acordos comerciais com outros blocos econômicos (MENDONCA; LOPEZ; GOMIDE; FARIA, 2008).

Criado oficialmente em 1991, constituído por Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai, para adoção de políticas de integração econômica e aduaneira entre esses países, e tendo como associados Chile e Bolívia, o MERCOSUL tem PIB nominal de US\$ 3,2 trilhões, o que pode ser considerado como um único país, onde ocuparia a quinta economia do mundo.

Dentre uma análise socioeconômica e contábil dos países que compõe o MERCOSUL, o Brasil ocupa uma posição de liderança entre os Estados Parte, sendo a maior país da



América do Sul, formada pela união dos 26 estados e de um Distrito Federal, além dos 5.570 municípios, baseada na produção agrícola dos exportadores de soja, frango e suco de laranja do mundo, sendo líder na produção de açúcar e derivados da cana, celulose e frutas tropicais.

Logo a Argentina, fica no segundo maior país da América do Sul, e possui em seu território 23 provinciais e um estado autônomo chamado Buenos Aires. Pode-se afirmar que a economia Argentina, é especialmente composta pelos fatores de produção agrícola e pecuário, os quais atinge aproximadamente uma parcela de 60% dentre a totalidade do PIB argentino. A Argentina enquanto membro MERCOSUL tem o Brasil como seu principal parceiro no comércio exterior, visto que adquire em torno de um terço das exportações argentinas, o que torna a economia aquecida e próspera no país.

A formação do contador na Argentina é realizada em qualquer Universidade que ofereça este curso, e sua conclusão é especificamente em Contador Público. Dentro desta formação é possível seguir vários campos da contabilidade, e para trabalhar como auditor, faz-se necessário cursar uma pós-graduação (UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES, 2019).

O Uruguai, em 1988 passou a incorporar o bloco do MERCOSUL, classificado por 19 departamentos e tendo como principal setor econômico, as exportações da indústria, pecuária, turismo, tecnologia e agricultura, pioneiro pela grande exportação de carnes bovinas e ovinas junto com a lã e couro. Para o Uruguai, sua representatividade no MERCOSUL é relevante em termos de diversificação de mercados e novos acordos com outros blocos regionais (MERCOSUR, UY, 2019).

A formação do Contador no Uruguai é realizada em uma Faculdade de Administração e Ciências Sociais, onde partir do 8º semestre, o estudante obtém o título de Contador Público. Após a obtenção de grau, deve-se aprofundar em área específica, tal como contabilidade, auditoria e impostos que lhes permite trabalhar na área da contabilidade fiscal, auditoria de forma independente, administração e finanças, sistemas de informação e analista de negócios (UNIVERSIDAD ORT DEL URUGUAY, 2019).

Por último, em 1991 o Paraguai foi incorporado ao bloco, que para efeitos da estrutura política e administrativa está dividido em departamentos, municípios e distritos, o qual são 17 departamentos e um distrito capital, denominado como Assunção. Para tanto, o Paraguai foi suspenso o 22 de Junho de 2012 após o *impeachment* do Presidente Fernando Lugo, voltando a ser membro em Abril de 2013 (FRIZZERA, 2013). Economicamente no Paraguai é, maiormente industrial e de serviços, o qual em 2018 apresentou uma das maiores expansões econômicas da Região da América Latina, com um crescimento de 4,7 % no ano e uma projeção de 4,1% para o 2019.

E na perspectiva contábil, a formação do contador no Paraguai é realizada em uma Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativa, uma vez aprovado no curso de contabilidade, o estudante obtém o título de Contador Público, semelhante aos demais países (Argentina e Uruguai). Para realizar trabalhos dentro da Auditoria, este deverá realizar um curso após a sua formação, que lhe permite trabalhar com maior desenvolvimento na área (UNIVERSIDAD AMERICANA DE PARAGUAY, 2019).

Após a contextualização dos países, a pesquisa visa analisar a normas de auditorias existentes nos países do MERCOSUL, a fim de perceber se as mesmas ocorrem de forma igualitária nestes países, ou seja, a convergência e harmonização.

## **4.2 Normas de auditoria nos países do MERCOSUL**

A profissão contábil dentro dos países da Argentina, Uruguai e Paraguai segue um processo de convergência de acordo com a regulamentação da *International Standards on Auditing* (ISAs), identificadas como *Normas Internacionales de Auditorías* (NIAs), as quais foram emitidas pela *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) e pela Junta de Normas Internacionais de Auditoria e Asseguramento da *International Federation of Accountants* (IFAC).

### 4.2.1 Normas de auditoria da Argentina

Segundo a “Federación Argentina de Consejos Profesionales em Ciencias Económicas” na Argentina às normas internacionais de auditoria são caracterizadas como normas de Auditorias de informação financeira história, que compreendem a classificação em NIAS 200 a NIAS 810.

Na primeira seção que se refere às NIAS 200 a 299, dispõe sobre os princípios em geral da auditoria e suas responsabilidades, o que de fato não se diferencia do Brasil, conforme exposto no levantamento bibliográfico. Desta forma, subdividem-se em:

- NIA 210 - Acordo dos términos do encargo da auditoria.
- NIA 220 - Controle da qualidade da auditoria dentro do Estado Financeiro<sup>1</sup>.
- NIA 230 - Documentação da Auditoria.

---

<sup>1</sup> Estado financeiro refere-se às demonstrações financeiras da empresa.

- NIA 240 - Responsabilidade do auditor na auditoria dos Estados Financeiros com respeito à fraude.
- NIA 250 - Considerações das disposições legais e regulamentares na auditoria de Estados Financeiros.
- NIA 260 - Comunicação com os responsáveis do governo da entidade, e;
- NIA 265 - Comunicação das deficiências no controle interno aos responsáveis do governo e a direção da entidade.

Logo, em relação às normas de auditoria classificadas como NIAS 315 a 450 tem-se a avaliação do risco e resposta aos riscos avaliados, onde sua discussão é a planificação da auditoria nos Estado Financeiro.

- NIA 315 - Identificação e valorização dos riscos de incorreção material mediante o conhecimento da entidade e do seu entorno;
- NIA 320 - Importância relativa ou materialidade no planejo e execução da auditoria;
- NIA 330 - Respostas do auditor aos riscos valorados;
- NIA 402 - Considerações da auditoria relativa a uma entidade que utiliza uma organização de serviços, e;
- NIA 450 - Avaliação das incorreções identificadas durante a realização da auditoria.

As NIAS 500 a 580 abordam as considerações específicas que o auditor deve levar em consideração a obtenção de evidência de auditoria suficiente e adequada, ou seja, evidencia de auditoria que se desmembram em:

- NIA 501 - Discussão da evidência da Auditoria - Considerações específicas para determinadas áreas.
- NIA 505 - Trata sobre as confirmações externas.
- NIA 510 - Encargos iniciais da auditoria - Saldos de abertura.
- NIA 530 - Procedimentos analíticos e as demonstrações da auditoria.
- NIA 540 - Auditoria de estimacão contábil, incluídas as do valor razoável e da informação relacionada a rever.
- NIA 550 - Partes vinculadas.
- NIA 560 - Fatos posteriores aos fechamentos.
- NIA 570 - Empresa em funcionamento, e;
- NIA 580 - Manifestações escritas.

Posteriormente, têm-se as normas classificadas em NIAS 600 á 699, que trata sobre a utilização dos trabalhos dos outros, e destaca-se as NIA 600 que refere-se às considerações especiais - Auditorias dos Estados Financeiros do Grupos e a NIA 610, que aborda a utilização do trabalho dos auditores internos.

Com relação às conclusões e informe da auditoria, têm-se as NIAS 700 e 799, desmembrando-se em:

- NIA 700 - Utilização do trabalho dos auditores internos.
- NIA 705 - Opinião modificada no informe emitido por um auditor independente.
- NIA 706 - Parágrafos de ênfase e parágrafos sobre outras questões no informe emitido por um auditor independente.
- NIA 710 - Informações comparativas - cifras correspondentes de períodos anteriores e Estados Financeiros comparativos e;
- NIA 720 - Responsabilidade do Auditor com respeito a informações incluídas nos documentos que contém os Estados Financeiros Auditados.

E por fim, na Argentina a última regulamentação destina-se a NIAS 800 - 899 que discute sobre as áreas especializadas, sendo relevante a:

- NIA 800 - Considerações Especiais - Auditorias dos Estados Financeiros preparados de conformidade com um marco de informações com fins específicos.
- NIA 805 - Considerações Especiais - Auditoria de um só Estado Financeiro ou de um elemento, conta ou partida específica de um Estado Financeiro resumido e;
- NIA 810 - Encargos para informar sobre os Estados Financeiros resumidos.

Desta forma, constatou-se que as diferenças entre as normas existentes no Brasil são convergentes em diversos aspectos, que serão explicados posteriormente (FACPCE, 2019). A seguir, analisam-se as normas no Paraguai.

#### 4.2.2 Normas de auditoria do Paraguai

Em relação às normas de auditoria existentes no Paraguai, conforme o “Colegio de Contadores del Paraguay” destaca-se que são similares as normas de auditoria da Argentina, porém com mínimas diferenças. Neste contexto, destacam-se as NIAS 100, 110 e 120, sendo que NIA 100 aborda sobre o prefácio às normas internacionais da auditoria, a NIA 110 refere-se sobre o glossário de términos e a NIA 120, aborda o marco de referência às normas

internacionais, seguido das NIAS 200 a 299, tratam-se das responsabilidades do auditor, dispostas a seguir:

- NIA 200 - Objetivos e princípios gerais que governam uma auditoria de Estados Financeiros;
- NIA 210 - Términos de trabalhos da auditoria;
- NIA 220 - Controle da qualidade para o trabalho da auditoria;
- NIA 230 - Documentações necessárias para realização do trabalho;
- NIA 240 - Fraudes e erros cometidos dentro da Entidade Financeira;
- NIA 250 - Considerações das leis e regulamentos em uma audição de Estados Financeiros.

A seguir, têm-se as normas de auditoria classificadas em NIAS 300 a 399 que trata sobre as evidências da auditoria e dentro delas as mais relevantes são:

- NIA 300 - Discussão é a planificação;
- NIA 310 - Conhecimento do negócio;
- NIA 320 - Considerações da auditoria relativas a entidades que utilizam organizações se serviços.

Posteriormente estão as normas classificadas em NIAS 400 a NIA 499 que relatam sobre o controle interno das organizações, sendo:

- NIA 400 - Avaliação dos riscos e controle interno;
- NIA 401 - Auditoria em um ambiente de Sistemas de Informações por computador;
- NIA 402 - Considerações de auditorias relativas a entidades que utilizam organizações de serviços.

Contudo, quanto as NIAS 500 a 580, abordam sobre as evidências da auditoria, e dentro elas, às que têm mais relevância são:

- NIA 501 - Considerações adicionais para partidas específicas.
- NIA 510 - Trabalhos iniciais – balancetes da abertura.
- NIA 520 - Procedimentos analíticos que os auditores devem proceder.
- NIA 530 - Amostragem nos procedimentos de auditoria e outros procedimentos de teste seletivo;
- NIA 540 - Auditoria das estimações contábeis.;
- NIA 550 - Partes relacionadas;
- NIA 560 - Fatos posteriores;

- NIA 570 - Negócio em andamento;
- NIA 580 - Representações na administração.

As normas do uso do trabalho de outros, classificam-se nas NIA 610 e NIA 620, a qual a NIA 610 corresponde às considerações do trabalho da auditoria interna e a NIA 620, a utilização do trabalho de um especialista. E em relação às NIAS 700 a 799, que determinam a opinião do auditor independente, destacam-se:

- NIA 700 - Opinião do auditor sobre os Estados Financeiros;
- NIA 701 - Modificações de comunicações;
- NIA 705 - Modificações de opiniões;
- NIA 706 - Parágrafos de ênfase e outros assuntos;
- NIA 710 - Auditores deverão apresentar os comparativos; e,
- NIA 720 - Outras informações em documentos dos Estados Financeiros

Auditados.

Quanto as NIAS 800 e 899, abordam sobre as áreas especializadas, sendo as que a NIA 800 trata sobre a opinião sobre os compromissos de auditoria com um propósito especial e NIA 810, elucida sobre o exame de informação financeira prospectiva.

Entretanto, no Paraguai existem mais regulamentações que na Argentina, classificados em Serviços Relacionados (SRs), considerando as NIAS 910, 920 e 930. A NIA 910 dispõe sobre os trabalhos para revisar dos Estados Financeiros, a NIA 920 aborda sobre os trabalhos para realizar em relação aos respectivos procedimentos conveniados de informação financeira e por fim, a NIA 930 que visa abordar sobre os trabalhos para compilar informações financeiras (CCP, 2019).

#### 4.2.3 Normas de auditoria do Uruguai

Segundo o “Colegio de Contadores, Economistas y Admonistradores del Uruguay” as normas de auditoria no Uruguai têm como propósito estabelecer e proporcionar lineamentos sobre o planejamento de uma auditoria de Estados Financeiros por meio de auditoria recorrentes. Primeiramente, destacam-se as NIAS 100, 110 e 120, que abordam os assuntos, ou seja, o prefacio, glossário e referência.

Comparando com o Brasil, Argentina e Paraguai, as demais NIAS são correlacionadas, sendo que as responsabilidades das NIA 200 a 299 abordam sobre os

objetivos e princípios básicos que regulam uma auditoria de Estados Financeiros. Desmembram-se em:

- NIA 210 - Cartas para o acordo dos termos sobre um trabalho de auditoria;
- NIA 220 - Controle de qualidade do trabalho da auditoria;
- NIA 230 - Documentação necessária pelo auditor;
- NIA 240 - Considerações das leis e regulamentos em uma auditoria de Estados

Financeiros.

Com relação às NIAS pertencentes à seção 300, estas normas dispõem sobre a planificação, sendo as regulamentações, NIA 310 que refere-se ao conhecimento da estrutura financeira e a NIA 320, que trata da importância relativa da auditoria.

Dentre as regulamentações de auditoria do Uruguai, as NIA 400, 401 e 402 abordam as normas sobre o controle interno, sendo:

- NIA 400 - Avaliações dos riscos e controle interno;
- NIA 401 - Ambiente de sistemas de informação por computador; e,
- NIA 402 - Considerações da auditoria em entidades que utilizam organizações

prestadoras de serviços.

As normas que abordam sobre a evidência da auditoria, têm por objetivo descrever o espaço completo das coisas, tais como documentos, informações, suposições, conclusões e cálculos, e desta forma, as NIAS 500 a 599 desmembram-se em:

- NIA 501 - Considerações adicionais para partidas específicas;
- NIA 510 - Balancetes da abertura;
- NIA 520 - Procedimentos analíticos;
- NIA 530 - Demonstração da auditoria;
- NIA 540 - Auditoria de estimação contábil;
- NIA 550 - Partes relacionadas;
- NIA 560 - Fatos posteriores;
- NIA 570 - Empresas em andamentos; e,
- NIA 580 - Administração.

Já quanto aos trabalhos desenvolvidos por outros, tem-se as NIAS 600 e 610, a qual subdividem-se em NIA 600 que refere-se ao uso do trabalho de outro auditor e NIA 610, que aborda o trabalho da auditoria interna e por último a utilização do trabalho de um especialista.

Logo, têm-se às NIA 700 e 799, que abordam sobre as conclusões e opiniões sobre a auditoria, e entre esta seção, evidencia-se a NIA 700 que dispõe sobre a opinião do auditor

sobre os Estados Financeiros e NIA 720, sobre as informações em documentos que contêm os Estados Financeiros auditados. E em relação às áreas especializadas, encontram-se as NIA 800, que trata sobre a opinião do auditor sobre os trabalhos da auditoria com propósitos especiais e a NIA 810, que dispõe sobre o exame de informações financeiras projetadas.

Dentre as regulamentações do Uruguai, além das citadas como NIAS tem-se às Declarações Internacionais para a Prática da Auditoria, as quais pode-se evidenciar a NIA 1000 sobre os procedimentos de confirmações interbancos, NIA 1001 e 1002 que referem-se ao ambiente de processamentos eletrônicos de dados, respectivamente a microcomputadores e sistemas de computadores “em linha”, além da NIA 1003 que aborda o ambiente de procedimento eletrônico de dados, propriamente os sistemas de base de dados.

Ainda têm-se as NIA 1004, que tratam da relação entre os supervisores bancários e os auditores externos, a NIA 1005 que trata das considerações particulares para a auditoria de pequenas empresas, NIA 1006 que aborda a auditoria de bancos comerciais internacionais e NIA 1007, que trata das comunicações com a administração.

E em relação ao controle interno, existe declaração a NIA 1008 que visa avaliar os riscos, por meio das características e considerações em um ambiente de processamento eletrônico de dados e a NIA 1009 são às técnicas de auditoria com ajuda de computadores, sendo que estas regulamentações visam propriamente a auditoria de sistemas em instituições financeiras. (CCEAU, 2019)

### **4.3 Comparação das normas de auditoria: Brasil versus Argentina, Paraguai e Uruguai**

As normas de auditorias no Brasil, conforme evidenciado no capítulo 2, dividem-se em 07 seções que representam 38 regulamentações acerca da Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica. Entretanto, as entidades regulamentadoras da profissão contábil acrescentam outras normas, denominadas por NBC PA - do auditor independente, NBC TI - do auditor interno e NBC TS - do serviço correlato, conforme são apresentadas no Quadro 8.



Quadro 8 - Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas, especificamente, aos contadores que atuam como auditores independentes.

<b>NORMA</b>	<b>NOME DA NORMA</b>
<b>NBC PA 01</b>	Controle de qualidade para firmas de Auditores Independentes
<b>NBC PA 290</b>	Independência - Trabalhos de Auditoria e Revisão
<b>NBC PA 291</b>	Independência - Outros Trabalhos de Asseguração
<b>NBC PA 11</b>	Revisão Externa de Qualidade pelos Pares
<b>NBC PA 13</b>	Exame de Qualificação Técnica
<b>NBC TI 12</b>	Da Auditoria Interna
<b>NBC TSC 4400</b>	Trabalhos de Procedimentos Previamente acordados sobre informações Contábeis
<b>NBC TSC 4410</b>	Trabalhos de Compilação de Demonstrações Contábeis
<b>CTSC 02</b>	Relatório sobre a Aplicação de Procedimentos Previamente Acordados para Atendimento ao Despacho n.º 514/12 da ANEEL
<b>CTSC 03</b>	Relatório sobre a Aplicação de Procedimentos Previamente Acordados referentes ao Termo de Verificação para Fins de Substituição da ECD.
<b>CTSC 04</b>	Relatório sobre a aplicação de procedimentos previamente acordados para atendimento aos requerimentos do Questionário de Riscos pelas entidades supervisionadas pela Susep.

Fonte: Adaptado de Conselho Federal de Contabilidade (2019).

Realizando a comparação de todas as normas existentes no Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai, conforme o APÊNDICE A, nota-se que há total de 46 Normas Internacionais de Auditoria, emitidas pela Federação Internacional de Contabilistas (IFAC) em âmbito do MERCOSUL e procurando analisar a harmonização, a Argentina possui 35 normatizações, no Paraguai dispõem-se de 36 e no Uruguai tem-se 32 normas, ou seja, das 46 regulamentações existentes, há uma convergência de aplicabilidade entre os países.

Dentre a análise das normas entre países, definiu-se comparar conforme os objetivos de cada norma, sendo que se utilizou da *proxy* “0” para determinar quando somente o país adota a norma, “1” quando há normas nos outros países com a mesma nomenclatura e objetivo das normas do Brasil ou somente existe no Brasil, “2” quando há denominações e objetivos diferentes e “3” quando não regulamentação naquele país, conforme evidenciado no Quadro 9.

Quadro 9 - Análise das normas entre países

<b>Nº NORMA</b>	<b>BRASIL</b>	<b>ARGENTINA</b>	<b>PARAGUAI</b>	<b>URUGUAI</b>	<b>CONVERGENTE</b>
<b>NIA 100</b>	1	3	2	2	<b>0%</b>

<b>NIA 110</b>		3	2	2	<b>0%</b>
<b>NIA 120</b>		3	2	2	<b>0%</b>
<b>NBC TA 200</b>	1	1	1	1	<b>100%</b>
<b>NBC TA 210</b>	1	1	1	1	<b>100%</b>
<b>NBC TA 220</b>	1	1	1	1	<b>100%</b>
<b>NBC TA 230</b>	1	1	1	1	<b>100%</b>
<b>NBC TA 240</b>	1	1	2	2	<b>33%</b>
<b>NBC TA 250</b>	1	1	1	1	<b>100%</b>
<b>NBC TA 260</b>	1	1	3	3	<b>0%</b>
<b>NBC TA 265</b>	1	1	3	3	<b>0%</b>
<b>NBC TA 300</b>	1	1	1	1	<b>100%</b>
<b>NIA 310</b>	3	3	0	0	<b>0%</b>
<b>NBC TA 315</b>	1	1	3	3	<b>0%</b>
<b>NBC TA 320</b>	1	1	2	2	<b>33%</b>
<b>NBC TA 330</b>	1	1	3	3	<b>0%</b>
<b>NIA 400</b>	3	3	0	0	<b>0%</b>
<b>NIA 401</b>	3	3	0	0	<b>0%</b>
<b>NBC TA 402</b>	1	1	1	1	<b>100%</b>
<b>NBC TA 450</b>	1	1	3	3	<b>0%</b>
<b>NBC TA 500</b>	1	1	1	1	<b>100%</b>
<b>NBC TA 501</b>	1	1	1	1	<b>100%</b>
<b>NBC TA 505</b>	1	1	3	3	<b>0%</b>
<b>NBC TA 510</b>	1	1	1	1	<b>100%</b>
<b>NBC TA 520</b>	1	1	1	1	<b>100%</b>
<b>NBC TA 530</b>	1	1	1	1	<b>100%</b>
<b>NBC TA 540</b>	1	1	1	1	<b>100%</b>
<b>NBC TA 550</b>	1	1	1	1	<b>100%</b>
<b>NBC TA 560</b>	1	1	1	1	<b>100%</b>
<b>NBC TA 570</b>	1	1	1	1	<b>100%</b>
<b>NBC TA 580</b>	1	1	1	1	<b>100%</b>
<b>NBC TA 600</b>	1	1	1	1	<b>100%</b>
<b>NBC TA 610</b>	1	1	1	1	<b>100%</b>
<b>NBC TA 620</b>	1	3	1	1	<b>67%</b>
<b>NBC TA 700</b>	1	1	1	1	<b>100%</b>
<b>NBC TA 701</b>	1	3	1	3	<b>33%</b>
<b>NBC TA 705</b>	1	1	1	3	<b>66%</b>
<b>NBC TA 706</b>	1	1	1	3	<b>66%</b>
<b>NBC TA 710</b>	1	1	1	3	<b>66%</b>
<b>NBC TA 720</b>	1	1	1	1	<b>100%</b>

<b>NBC TA 800</b>	1	1	1	1	<b>100%</b>
<b>NBC TA 805</b>	1	1	3	3	<b>33%</b>
<b>NBC TA 810</b>	1	1	1	1	<b>100%</b>
<b>NIA 910</b>	3	3	0	3	<b>0%</b>
<b>NIA 920</b>	3	3	0	3	<b>0%</b>
<b>NIA 930</b>	3	3	0	3	<b>0%</b>
<b>Total de normas</b>	<b>46</b>	<b>46</b>	<b>46</b>	<b>46</b>	<b>59%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

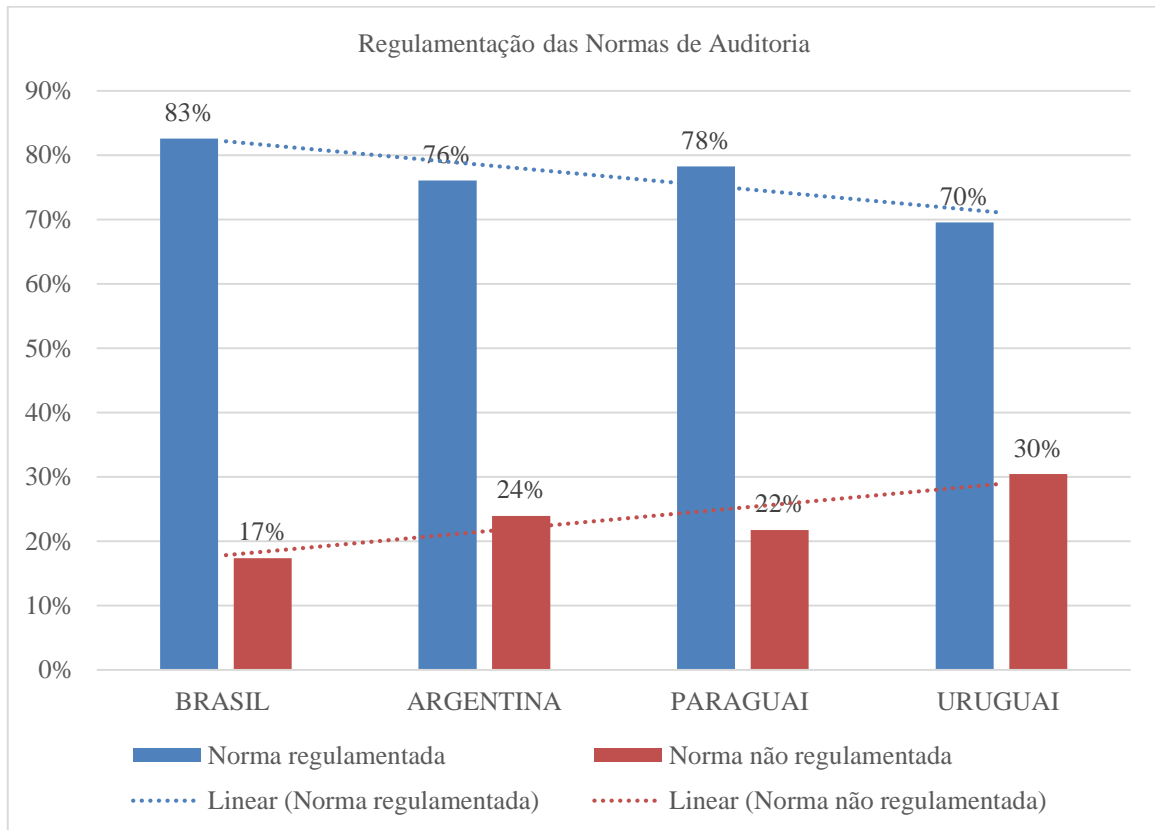
Constatou-se que no Brasil, as NIAS 100 a 199 representam as NCTA 00, que refere-se a Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração, enquanto no Uruguai e Paraguai abordam o prefácio, glossário e assuntos gerais, enquanto na Argentina não possui regulamentação. Destaca-se que as NIAS 300, 400 e 401 sobre o conhecimento da estrutura financeira, riscos do controle interno e de sistemas computacionais não são adotados pelo Brasil e Argentina conforme esta denominação, existindo outra norma específica, as NBC PA.

Nota-se que as NIAS 910, 920 e 930, são aplicadas somente no Paraguai, não existindo nos demais países, ou seja, o Brasil, Argentina e Uruguai não são harmônicos nesta regulamentação em relação ao Paraguai, sendo 0%.

Ainda, verificou-se que no ano de 2019 houve modificações em 2 (duas) normas do Brasil, sendo a NBC TA 250 que dispõe de uma nova redação referente as considerações de leis e regulamentos na auditoria de demonstrações contábeis, passando a vigorar a partir de 14/02/2019, e em 23/10/2019 a NBC TA 540 que dispõe que sobre a auditoria de estimativas contábeis e divulgações relacionadas, devem apresentar estimativas contábeis relacionadas com classes de transações, saldos contábeis e divulgações em notas explicativas dos métodos utilizados. Esta mudança se deu por alinhar com o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade e conforme acordo firmado perante IFAC, passando a vigorar a partir de 1 de janeiro de 2020.

O Brasil, ainda está em processo de harmonização das normas em relação aos demais países, contudo, percebe-se que cerca de 59% das Normas Internacionais de Auditoria regulamentadas pela IFAC no Brasil, são convergentes entre os países. Esta representatividade ainda é considerada insignificante, pois não há convergência entre alguns países, uma vez que não aderiram as mesmas nomenclaturas ou não evidenciaram no objetivo da norma a abrangência da aplicabilidade e desta forma, não são harmônicas. A seguir, no Gráfico 1, evidencia-se o percentual de normas que cada país possui.

Gráfico 1 - Normas de auditoria regulamentadas x não regulamentadas por países.

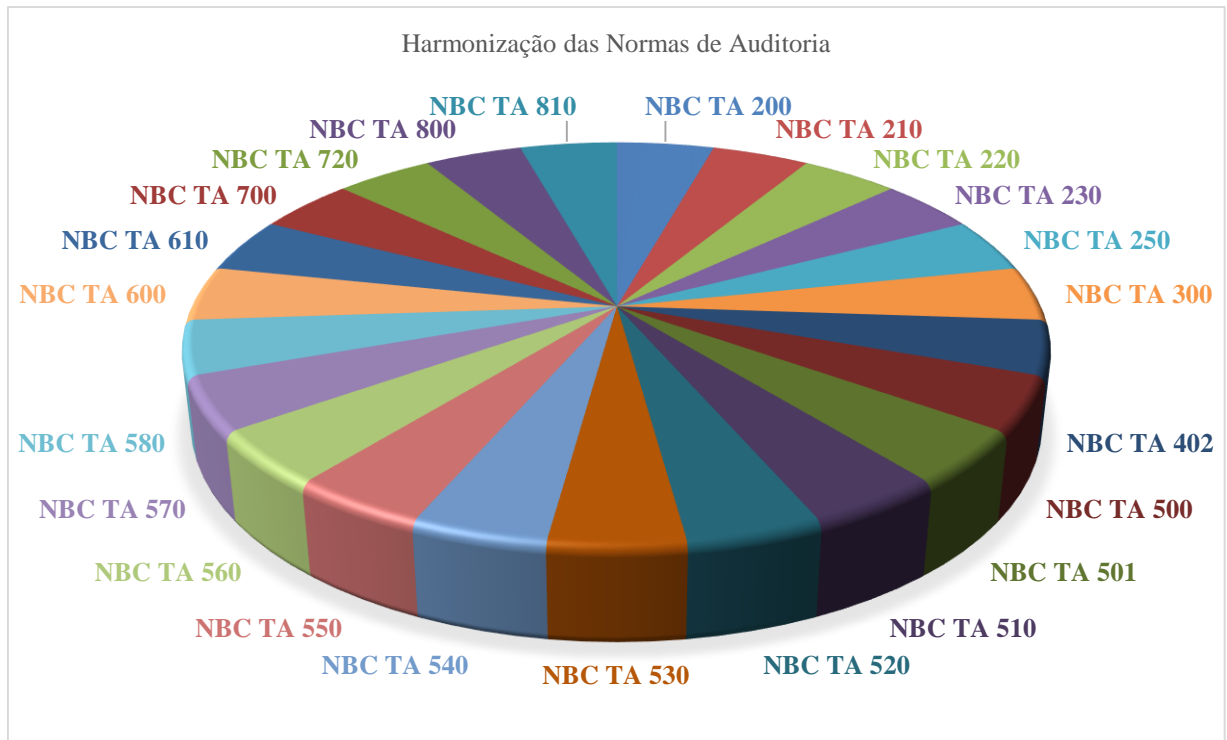


Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com o Gráfico 1, é notável que o Brasil possui a aplicabilidade de 83% das normas comparadas com os demais países a seguidas pelos auditores na condução de um trabalho de auditoria, seguido do Paraguai com 78%, Argentina com 76% e Uruguai com 70%. Embora, seja uma diferença de 13% entre Brasil e Uruguai de acordo com a convergência da IFAC, o Uruguai apresenta outras regulamentações nominadas como declarações, que em 15/12/2018 apresentaram pronunciamento que adotava as Normas Internacionais sobre Compromisso de Revisão (NICR), Normas Internacionais para Atestar e Assegurar Diferentes Trabalhos de Auditoria (NICS), Normas Internacionais sobre Serviços Relacionados (NISR) e Normas Internacionais sobre Controle de Qualidade (NICCI ou ISQC1).

Evidenciando somente as normas com o mesmo objetivo e mesma denominação, o Gráfico 2, apresenta a harmonização das normas entre os 04 países.

Gráfico 2 - Harmonização das normas de auditoria.



Fonte: Dados da pesquisa.

Desta forma, constata que através da comparação das normas entre os países do MERCOSUL, apenas 23 normas são convergentes e harmônicas, ou seja, 50% das NBC TA há a harmonização entre os países, sendo as normas da seção 200, principalmente as NBC TA 210, 220, 230, 250, que de forma geral abordam sobre o profissional auditor independente e realização da auditoria, assim conforme o controle interno de qualidade, documentação e leis e regulamentos. Já a seção 300 e 400, prevalece com as NBC TA 300 e NBC TA 402, que aborda o planejamento e a forma de realização da auditoria para empresas prestadoras de serviços de auditoria.

As seções 500, especificamente a NBC TA 501 representa as considerações especiais ou áreas específicas em relação as evidências e a seção 600, as auditorias de grupos, incluindo o trabalho dos auditores componentes e a utilização das informações geradas pelos auditores internos pois são funcionários das empresas auditadas. Na finalização do processo de auditoria, harmoniza perante a NBC TA 700 e 720, que aborda sobre a opinião da conclusão dos auditores em relação a seu trabalho e suas responsabilidades, enquanto a seção 800, enfatiza a considerações especiais, quando há informações contábeis com propósitos especiais.

Entretanto, abarca-se que os processos de internacionalização das informações, por meio da harmonização e convergência das normas de auditoria é um processo que vem mudando a cada ano, onde no Brasil as entidades regulamentadoras da profissão contábil buscam por estar em acordo com a disposição internacional, e dessa forma, o Brasil é considerado um país com a melhor adequação e internacionalização das normas, de acordo com as proposições do IFAC.

## 5 CONCLUSÕES

As normas de auditoria foram alteradas e aperfeiçoadas nos últimos anos devido à transparência e controle das informações por meio dos serviços prestados de auditoria, o que tornou-se obrigatório a convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionalmente aceitos.

A partir desse contexto, esta pesquisa buscou realizar um estudo geral de todas as normas de auditoria dentro dos países do MERCOSUL, com o intuito de constatar se estas ocorrem estão convergentes e harmonizadas. Desta forma, o primeiro objetivo deste estudo consistiu em contextualizar os países que compõe o MERCOSUL, sendo o Brasil, Argentina, Uruguai e Paraguai, procurando apresentar a economia destes países e os aspectos quanto à formação do profissional de contabilidade, que diferente do Brasil, é formado o profissional como contadores públicos e devem complementar os estudos para trabalhar como auditores.

Na realização do segundo objetivo, buscou evidenciar quais as normas de todos os países, conforme a convergência com o IFAC, e analisando a nomenclatura e os objetivos foram notados que ao todo são 46 normas de auditoria regulamentadas como NBC TA ou NIA, sendo que não se aplicam a todos os países, e quanto ao terceiro objetivo, procurou realizar a comparação das diferenças entre as normas existentes no Brasil com a Argentina, Uruguai e Paraguai. Sendo assim, na comparação das normas evidenciaram que o país que possui mais regulamentação é o Brasil, seguido do Paraguai, Argentina e Uruguai, respectivamente, 83%, 78%, 76% e 70%, sendo que uma média de 23% não há convergência ou aplicabilidade, como o Uruguai que tem mais índice de divergência com o Brasil. Destaca-se que no Brasil as únicas regulamentações que não foram localizadas, são as NIA 310, 400 e 401 que abordam os riscos em controles internos e softwares e as NIAS 910, 920 e 930 considerando assim, que o Brasil não possui 8 regulamentações em relação aos demais países.

Entretanto, foi possível analisar a harmonização das normas de auditoria nos países que integram o MERCOSUL, e perceber se as mesmas ocorrem de forma igualitária nestes países, a qual constatou-se que 59% das 46 normas da Argentina, Uruguai e Paraguai são convergentes com as NBC TA do Brasil, porém visando responder a problemática, apenas 50% das normas são harmonizadas, ou seja, são aplicadas de forma igualitária entre os países, com os mesmo propósitos.

Contudo, conclui-se que a presente pesquisa atingiu os objetivos propostos, possibilitando constatar que o Brasil busca constantemente a convergência as normas internacionais, o que pode-se evidenciar que neste ano de 2019, duas regulamentações

mudaram em alguns aspectos para estar de acordo com a internacionalização e complementando a pesquisa, a mesma se limita somente a análise dos propósitos de cada norma e de informações disponibilizadas nos sítios eletrônicos das entidades contábeis, sendo que na Argentina não há um local que copile todas as normas, como ocorre no Brasil que o sitio do Conselho Federal de Contabilidade, disponibiliza todas as regulamentações.

E por fim, como sugestões e perspectivas futuras, esta pesquisa possibilitou conhecer as regulamentações dos países do MERCOSUL e sugere-se que esta pesquisa seja aplicada em outros países e analisadas de forma abrangentes, incluindo as normas contábeis expostas pela IFRS. Por ser um estudo inédito e não havendo publicações acerca das regulamentações sobre auditoria a nível dos países do MERCOSUL, tem-se como perspectivas a publicação desta pesquisa e a disseminação para demais interessados sobre a temática.



## REFERÊNCIAS

- AGUIRRE, M. B. F. **Auditoria governamental operacional em projeto público ambiental no estado de Mato Grosso**. Monografia Especialista em Auditoria das Entidades Governamentais do Programa de Pós-Graduação do Centro de Administração Economia e Ciências Contábeis da UFMT. Cuiabá, 2002.
- ALMEIDA, M. C. **Um Curso Moderno e Completo**. 9 ed., São Paulo. Atlas 2017.
- ANTUNES, J. **Contribuição ao estudo da avaliação de risco e controles internos na auditoria de demonstrações contábeis no Brasil**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1998.
- ATTIE, W. **Auditoria interna**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1987.
- \_\_\_\_\_. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 7. ed. São Paulo: Atlas 2018.
- ASSAF NETO, A. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico financeiro**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2006
- BANCO CENTRAL DO BRASIL. Disponível em: <<https://www.bcb.gov.br>>. Acesso em: 1 jun. 2019.
- BARBOSA, J. E, OLIVEIRA, W., PINHEIRO, L. **Impacto da convergência para IRS na análise financeira: um estudo em empresas Brasileiras de capital aberto**. Revista de Contabilidade Vista & Revista, V.20, N. 4, out/dez. 2009.
- BASSO, I. P. **Contabilidade geral básica**. 3 ed. Ijuí: Editora Unijuí, 2005.
- BRASIL. **MERCOSUL**. Disponível em: <<http://www.MERCOSUL.gov.br/40-normativa/tratados-e-protocolos/117-tratado-de-assuncao>>. Acesso em: 18 maio 2019.
- CALIXTO, L. Análise das Pesquisas com Foco nos Impactos da Adoção do IFRS em Países Europeus. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 21, n. 1, p. 157-187, 25 mar. 2010.
- COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Sobre a CVM** Disponível em: <[http://www.cvm.gov.br/menu/acesso\\_informacao/institucional/sobre/cvm.html](http://www.cvm.gov.br/menu/acesso_informacao/institucional/sobre/cvm.html)> Acesso em: 1 jun. 2019.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas de auditoria**. Disponível em:< <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/>>. Acesso em: 14 mai. 2019.
- CREPALDI, S. A. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2000.
- \_\_\_\_\_. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- \_\_\_\_\_. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

DANTAS, P. **Compromisso com a formação profissional.** Disponível em: <[http://paulodantas.com.br/revisao\\_auditoria.pdf](http://paulodantas.com.br/revisao_auditoria.pdf)>. Acesso em: 5 maio 2019.

EGGERS, L. **Auditoria Operacional nos contratos de empréstimos Rurais de uma Instituição Financeira.** Trabalho de Graduação. Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em: <<http://bibliodigital.unijui.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/1736/TCC%20Luciana%20Eggers.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 15 Abr. 2019.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica.** Fortaleza: UEC, 2002. Apostila

FORTES, J. C. **Manual do contabilista.** Porto Velho: Conselho Regional de Contabilidade – CRC – 2001.

FRANCO, Hilário. **Estrutura, análise e interpretação de balanços.** 15° ed. São Paulo: Atlas, 1992.

FRANCO, H., MARRA, E. **Auditoria Contábil.** São Paulo: Atlas 2001.

FRIZZERA, G. **Conjuntura Global**, Vol. 2, n.3, jul./set., Curitiba, 2013, p. 156-164. Disponível em: <<http://revistas.ufpr.br/conjglobal/article/download/34623/21450>>. Acesso em: 15 nov. 2019.

IBRACON. **História da profissão.** Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detInstitucional.php?cod=1>>. Acesso em: 26 maio 2019.

INSTITUTO DE AUDITORES DO BRASIL. **As três linhas de defesa gerenciamento eficaz de riscos e controles.** 2013. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/assuntos/empresas-estatais/palestras-e-apresentacoes/2-complemento-papeis-das-areas-de-gestao-de-riscos-controles-internos-e-auditoria-interna.pdf>>. Acesso em: 02 mai. 2019.

IUDÍCIBUS, Sergio. et al. **Contabilidade introdutória.** São Paulo: Atlas S.A, 1998

LISBOA, L. FIPECAFI/FEA/USP. **Contabilidade internacional.** São Paulo: Atlas, 1998.

\_\_\_\_\_; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável às demais sociedades.** FIPECAFI.6. Ed. Ver. E atual. – 8. reimpr.- São Paulo: Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_. **Manual de Contabilidade da Sociedade por Ações: Aplicável às demais sociedades.** FIPECAFI. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

JUND, Sérgio. **Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos.** Rio de Janeiro: Consulex, 2001.

MADEIRA, G. J. SILVA, C. B. A. ALMEIDA, F. L. Harmonização de normas contábeis: um estudo sobre as divergências entre normas contábeis internacionais e seus reflexos na contabilidade brasileira. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 1, n. 1, p. 115-139, jan. 2004. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/704>>. Acesso em: 22 mai. 2019.

MAILAN, W. A.; BONFANTI, A. **Importância da auditoria nas empresas e o papel do contador**. Disponível em: <[https://www.inesul.edu.br/revista/arquivos/arq-idvol\\_52\\_1512679095.pdf](https://www.inesul.edu.br/revista/arquivos/arq-idvol_52_1512679095.pdf)>. Acesso em: 30 maio 2019.

MANTHAY, J. **A importância da Escrituração Contábil e Escrituração Fiscal**. Artigo de Graduação, Universidade Federal de Rondônia – Campus de Cacoal. Rondônia, 2007. Disponível em: <<http://www.ri.unir.br/jspui/bitstream/123456789/802/1/A%20Import%C3%A2ncia%20da%20Escritura%C3%A7%C3%A3o%20Cont%C3%A1bil%20e%20Fiscal.pdf>>. Acesso em: 30 maio 2019.

MARCONDES, N. R. **Ciências contábeis**. 2003. Disponível em: <[www.contabilidade.frebsites.com.br](http://www.contabilidade.frebsites.com.br)>. Acesso em: 20 abril 2019.

MARTINI, L. **Contabilidade geral**. Perito da Polícia Civil. 3ª ed. .2013

MARTINS, G. A.; THEÓFILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2º Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MATARAZZO, D. C. **Análise Financeiras de Balanços**. São Paulo, 5ª ed. Editora Atlas, 1998.

MINAYO, M. C. S. (Org.). **Pesquisa Social: teoria, método e criatividade**. Petrópolis: Vozes, 2001.

NEVES JUNIOR, I. J.; MOREIRA, S. A.; SANTANA, L. S.; DIAS, N. de S. Normas Internacionais de Contabilidade: Análise de Ocorrências de não Conformidade de Empresas, a partir de Relatórios da Comissão de Valores Mobiliários. In **6º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças**. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis. Santa Catarina. Disponível em: <[http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso\\_internacional/anais/6CCF/77\\_15.pdf](http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/77_15.pdf)>. Acesso em: 29 mai. 2019.

NIYAMA, J. K. **Contabilidade internacional**. São Paulo: Atlas, 2005.

NORMAS DE AUDITORIA. **Ciências Contábeis**. Disponível em: <[http://www.auditoria.mpu.mp.br/bases/legislacao/normas\\_internacionais\\_para\\_a\\_pratica\\_de\\_auditoria\\_interna.pdf](http://www.auditoria.mpu.mp.br/bases/legislacao/normas_internacionais_para_a_pratica_de_auditoria_interna.pdf)>. Acesso em: 20 abr. 2019.

NORMAS DE AUDITORIA ARGENTINA. **Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoria**. Disponível em: <[https://www.facpce.org.ar/web2011/Noticias/noticias\\_pdf/rt32.pdf](https://www.facpce.org.ar/web2011/Noticias/noticias_pdf/rt32.pdf)>. Acesso em: 15 nov. 2019.

NORMAS DE AUDITORIA PARAGUAY. **Colegio de Contadores del Paraguay**; Disponível em: <<https://www.ccpy.org.py/normas-internacionales>>. Acesso em: 9 nov. 2019.

NORMAS DE AUDITORIA URUGUAY. **Pronunciamento N° 13**; Disponível em: <<http://www3.ccea.com.uy/pronunciamientos/Pronunciamento%20N%2013.htm>>. Acesso em: 7 nov. 2019.

OLIVEIRA, A. B. S. **Métodos da Pesquisa Contábil**. São Paulo: Atlas, 2011.

PADOVEZE, C. L. **Sistemas Contábeis**. 1 ed., Curitiba, IESDE Brasil S/A, 2010.

PASSOS, Q.. A importância da Contabilidade no Processo de Tomada de Decisão nas Empresas. **Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Graduação em Ciências Contábeis**. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010. Disponível em: <<https://lume.ufrgs.br/handle/10183/25741>>. Acesso em: 29 mai. 2019.

PRODANOV, C. C; FREITAS, E. C. **Metodologia do Trabalho Científico, Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**. Rio Grande do Sul, 2ª ed, 2013.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Sped ECD (o que é a ECD, obrigatoriedade e prazo de entrega)**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/499>>. Acesso em: 1 jun. 2019

RUDIO, F. V. **Introdução ao Projeto de pesquisa Científica**. 34º Ed. Petrópolis: Vozes, 2007.

SILVA, L. I. S. **A contabilidade**. 2002. Disponível em: <[http://www.sinescontabil.com.br/trabs\\_profissionais/A\\_Contabilidade\\_e\\_oProcesso\\_de\\_Comunicação/](http://www.sinescontabil.com.br/trabs_profissionais/A_Contabilidade_e_oProcesso_de_Comunicação/)>. Acesso em: 26 de Abril de 2019.

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES. **Contador Público**. Disponível em: <<https://www.economicas.uba.ar/alumnos/contador-publico/>>. Acesso em> 21 nov. 2019.

UNIVERSIDAD ORT DEL URUGUAY. **Contador Público**. Disponível em: <<https://facs.ort.edu.uy/contador-publico>>. Acesso em: 20 nov. 2019.

UNIVERSIDAD DEL PARAGUAY. **Contador Público**. Disponível em: <<https://www.americana.edu.py/carreras/contaduria-publica/>> Acesso em: 21 nov. 2019.

## **APÊNDICES**

## APÊNDICE A

Quadro 10 - Comparação das Normas de Auditoria dos países do MERCOSUL

NORMAS	BRASIL	NORMA	ARGENTINA	PARAGUAI	URUGUAI
NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL	Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro	NIA 100	X	X	Prefácio às Normas Internacionais da Auditoria
		NIA 110	X	X	Glossário de termos
		NIA 120	X	X	Marco de referência às Normas Internacionais da Auditoria
NBC TA 200	Objetivo globais do auditor independente e realização da auditoria da conformidade com as normas internacionais da auditoria	NIA 200	Objetivo globais do auditor independente e realização da auditoria da conformidade com as normas internacionais da auditoria	Objetivo e princípios gerais que governam uma auditoria de Estados Financeiros	Objetivos e princípios básicos que regulam uma auditoria de Estados Financeiros
NBC TA 210	Concordância com os Termos de Trabalho de Auditoria	NIA 210	Acordo dos termos do encargo da auditoria	Términos dos trabalhos da auditoria.	Cartas para o acordo dos termos sobre um trabalho de auditoria.
NBC TA 220	Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis	NIA 220	Controle da qualidade da auditoria dentro do Estado Financeiro	Controle da qualidade para o trabalho da auditoria.	Controle de qualidade do trabalho da auditoria
NBC TA 230	Documentação de Auditoria	NIA 230	Documentação da Auditoria	Documentação	Documentação
NBC TA 240	Responsabilidade do Auditor em Relação à Fraude no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis	NIA 240	Responsabilidade do auditor na auditoria dos Estados Financeiros com respeito à fraude	Fraude e erro	Fraude e erro
NBC TA 250	Considerações de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis	NIA 250	Considerações das disposições legais e regulamentares na auditoria de Estados Financeiros	Consideração das leis e regulamentos em uma audição de Estados Financeiros.	Consideração das leis e regulamentos em uma auditoria de Estados Financeiros
NBC TA 260	Comunicações com os Responsáveis pela Governança	NIA 260	Comunicação com os responsáveis do governo da entidade	X	X
NBC TA 265	Comunicação de Deficiências de Controle Interno	NIA 265	Comunicação das deficiências no controle interno aos responsáveis do governo e a direção da entidade.	X	X
NBC TA 300	Auditoria das Demonstrações Contábeis	NIA 300	Planificações da auditoria nos Estado Financeiro	Planificação	Planificação
NBC TA 310	X	NIA 310	X	Conhecimento do negócio	Conhecimento do negócio
NBC TA 315	Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade o do seu Ambiente	NIA 315	Identificação e valorização dos riscos de incorreção material mediante o conhecimento da entidade e do seu entorno.	X	X
NBC TA 320	Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria	NIA 320	Importância relativa ou materialidade no planejamento e execução da auditoria.	Considerações da Auditoria Relativas a Entidades que utilizam organizações de serviços	A importância relativa da auditoria
NBC TA 330	Resposta do Auditor aos Riscos de Avaliação	NIA 330	Respostas do Auditor aos riscos valorados.		X
NIA 400	X	NIA 400	X	Avaliação dos riscos e controle interno	Avaliação dos riscos e controle interno
NIA 401	X	NIA 401	X	Auditoria em um ambiente de Sistema de Informações por computador	Auditoria em um ambiente de sistemas de informação por computador
NBC TA 402	Considerações de Auditoria para a Entidade que Utiliza Organização Prestadora de Serviços	NIA 402	Consideração da auditoria relativa a uma entidade que utiliza uma organização de serviços.	Considerações de auditorias relativas a Entidades que utilizam organizações de serviços	Considerações da auditoria em entidades que utilizam organizações prestadoras de serviços
NBC TA 450	Avaliações das Distorções Identificadas durante a Auditoria	NIA 450	Avaliação das incorreções identificadas durante a realização da auditoria.	X	X
NBC TA 500	Evidência da Auditoria	NIA 500	Evidência da Auditoria	Evidência da Auditoria	Evidência de Auditoria
NBC TA 501	Evidência de Auditoria - Considerações Específicas para Itens Selecionados	NIA 501	Evidência da Auditoria - Considerações específicas para determinadas áreas	Considerações adicionais para partidas específicas	Evidência da auditoria - Considerações adicionais para partidas específicas
NBC TA 505	Confirmações Externas	NIA 505	Confirmações Externas	X	X
NBC TA 510	Trabalhos Iniciais - Saldos Iniciais	NIA 510	Encargos Iniciais da Auditoria - Saldos da Apertura	Trabalhos Iniciais - Balances da abertura	Trabalhos iniciais - Balances da abertura
NBC TA 520	Procedimentos Analíticos	NIA 520	Procedimentos analíticos	Procedimentos Analíticos	Procedimentos analíticos

<b>NBC TA 530</b>	Amostragem em Auditoria	<b>NIA 530</b>	Demonstração da Auditoria	Demonstrações na auditoria e outros procedimentos das provas seletivas.	Demonstração da auditoria
<b>NBC TA 540</b>	Auditoria de Estimativas Contábeis, inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas	<b>NIA 540</b>	Auditoria de estimação contábil, incluídas as do valor razoável, e da informação relacionada a rever.	Auditoria das estimações contábeis	Auditoria de estimação contábeis
<b>NBC TA 550</b>	Partes Relacionadas	<b>NIA 550</b>	Partes Vinculadas	Partes Relacionadas	Partes relacionadas
<b>NBC TA 560</b>	Eventos Subsequentes	<b>NIA 560</b>	Fatos Posteriores ao fechamento	Fatos Posteriores	Fatos posteriores
<b>NBC TA 570</b>	Continuidade Operacional	<b>NIA 570</b>	Empresa em Funcionamento	Negócio em Marcha	Empresa em andamento
<b>NBC TA 580</b>	Representações Formais	<b>NIA 580</b>	Manifestações Escritas	Representações na Administração	Representações da administração
<b>NBC TA 600</b>	Considerações Especiais - Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, incluindo o trabalho dos Auditores dos Componentes.	<b>NIA 600</b>	Considerações especiais - Auditorias dos Estados Financeiros do Grupos	Uso do trabalho de outro auditor	Uso do trabalho de outro auditor
<b>NBC TA 610</b>	Utilização do Trabalho de Auditoria Interna	<b>NIA 610</b>	Utilização do trabalho dos auditores internos	Consideração do Trabalho da Auditoria Interna	Uso do trabalho da auditoria interna
<b>NBC TA 620</b>	Utilização do Trabalho de Especialistas	<b>NIA 620</b>	X	Uso do trabalho de um Experto	Uso do trabalho de um experto
<b>NBC TA 700</b>	Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis	<b>NIA 700</b>	Formação da opinião e emissão do informe da auditoria	A opinião do auditor sobre os Estados Financeiros	Opinião do auditor sobre os Estados Financeiros
<b>NBC TA 701</b>	Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente	<b>NIA 701</b>	X	Modificações de comunicações	X
<b>NBC TA 705</b>	Modificações na Opinião do Auditor Independente	<b>NIA 705</b>	Opinião modificadas no informe emitido por um auditor independente	Modificações a opiniões	X
<b>NBC TA 706</b>	Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente	<b>NIA 706</b>	Parágrafos de ênfase e parágrafos sobre outras questões no informe emitido por um auditor independente	Parágrafos de ênfase e outros assuntos	X
<b>NBC TA 710</b>	Informações Comparativas - Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis	<b>NIA 710</b>	Informações comparativa - cifras correspondentes de períodos anteriores e Estados Financeiros comparativos.	Comparativos	X
<b>NBC TA 720</b>	Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações	<b>NIA 720</b>	Responsabilidade do Auditor com respeito a informações incluídas nos documentos que contém os Estados Financeiros Auditados	Outras informações em Documentos que contém Estados Financeiros Auditados.	Outra informação em documentos que contém os Estados Financeiros auditados
<b>NBC TA 800</b>	Considerações Especiais - Auditorias de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as estruturas de contabilidade para propósitos especiais.	<b>NIA 800</b>	Considerações Especiais - Auditorias dos Estados Financeiros preparados de conformidade com um marco de informações com fins específicos.	Opinião do auditor sobre compromissos da auditoria com propósito especial	Opinião do auditor sobre os trabalhos da auditoria com propósitos especiais
<b>NBC TA 805</b>	Considerações Especiais - Auditoria de Quadros Isolado das Demonstrações Contábeis	<b>NIA 805</b>	Considerações Especiais - Auditoria de um solo Estado Financeiro ou de um elemento, conta ou partida específica de um Estado Financeiro resumido.	X	X
<b>NBC TA 810</b>	Trabalhos para a Emissão de Relatórios sobre as Demonstrações Contábeis Condensadas	<b>NIA 810</b>	Encargos para informar sobre Estados Financeiros resumidos.	O exame de informação Financeira Prospetiva	O exame da informação financeira projetada
<b>NIA 910</b>	X	<b>NIA 910</b>	X	Trabalhos para revisar os Estados Financeiros	X
<b>NIA 920</b>	X	<b>NIA 920</b>	X	Trabalhos para respectivos procedimentos Conveniados de Informação Financeira	X
<b>NIA 930</b>	X	<b>NIA 930</b>	X	Trabalho para Compilar Informação Financeira	X

Legenda

X = O País não possui a Norma de Auditoria (NIA);

Fonte: Dados da pesquisa.