NORMAS INTERNACIONAIS DE AUDITORIA NO BRASIL: UMA ANÁLISE DO NÍVEL DE ENTENDIMENTO DAS NORMAS DO RELATÓRIO DOS AUDITORES PELOS PROFISSIONAIS QUE ATUAM NA ÁREA

Jéssica Aparecida Mendes[1]

Vidigal Fernandes Martins[2]

RESUMO: Com a globalização, torna-se necessário a criação de um padrão internacional que facilite o entendimento e relacionamento de todos os países. Então no Brasil, iniciou-se o processo para a convergência contábil das normas brasileiras de auditoria para as internacionais e, o mercado exige que os profissionais da área se qualifiquem para atender as mudanças. Diante deste contexto, o presente trabalho se propõe a analisar o nível de conhecimento dos auditores independentes brasileiros sobre as atuais normas do relatório do auditor. Para tanto, foi realizada uma pesquisa com profissionais da área, por meio de aplicação de questionário. Os resultados revelaram que, pelo grau de conhecimento dos participantes e pelas exigências do mercado acerca da necessidade de obtenção dos conhecimentos, dentre os profissionais respondentes, uma grande parte está preparada em relação às atuais Normas do Relatório do Auditor.

PALAVRAS-CHAVE: Auditoria. Normas brasileiras de contabilidade e técnicas de auditoria. Relatório dos auditores. Normas internacionais de contabilidade.

INTRODUÇÃO

A Auditoria está presente no Brasil há mais de um século e surgiu com a necessidade de analisar e verificar se as demonstrações contábeis estão de acordo com a legislação vigente no país. (RICARDINO; CARVALHO, 2004). A auditoria tornou-se um elemento estratégico importante para as organizações, pois a sua utilização ajuda a minimizar fraudes (PINHEIRO; CUNHA, 2003).

Com a globalização, surgiu a necessidade de harmonização das normas contábeis e, em 2010, as regras de práticas contábeis brasileiras convergem para as IFRS's (International Financial Reporting Standards), que são as normas e padrões internacionais de contabilidade. Com isso, surge a NBC TA (Normas Brasileiras de Contabilidade e Técnicas de Auditoria).

Devido a essa convergência, Almeida e Lemes (2013) realizaram um estudo que busca evidências sobre o entendimento dos auditores independentes sobre as normas

[1] Bacharel em Ciências Contábeis – UFU. jessica.aparecida91@hotmail.com.
[2] Contador, Mestre em Engenharia da Produção – UFSC. Professor Adjunto da Universidade. Federal de Uberlândia – UFU. vidigal@ufu.br

internacionais, e como resultado, constataram indícios de uma possível falta de consenso nas interpretações dos Pronunciamentos Contábeis, que estão em vigor desde o ano de 2010.

Nesse contexto, busca-se verificar se os auditores independentes compreendem as NBC TA (Normas Brasileiras de Contabilidade e Técnicas de Auditoria) relacionadas com o Relatório de Auditoria, com a seguinte questão de pesquisa: **como as atuais Normas relacionadas ao Relatório do Auditor estão sendo compreendidas pelos auditores?**

Com base nessas considerações, esta pesquisa apresenta por objetivo principal analisar o nível de conhecimento dos auditores quanto às normas relacionadas ao relatório do auditor. A pesquisa caracteriza-se como exploratória, com abordagem quantitativa. A obtenção dos dados foi realizada com o auxílio da plataforma virtual Google Docs®, enviada para o endereço eletrônico de cada um dos respondentes. Para a análise, foi utilizada a estatística descritiva, mediante a verificação da frequência das respostas contidas no questionário que foi aplicado junto aos respondentes.

O processo de globalização e as inovações tecnológicas vêm provocando profundas mudanças no comportamento dos mercados e na gestão empresarial, afetando sensivelmente a natureza competitiva das organizações (CASTAÑEDA; CARVALHO; LISBOA, 2007). Com isso, surge a necessidade da harmonização das normas contábeis e de auditoria em nível mundial.

O Brasil promulgou a Lei Nº. 11.638 em 28 de dezembro de 2007, que incorporou o conteúdo das IFRS (International Financial Reporting Standards) às práticas contábeis nacionais (MARTINS; PAULO, 2010). Nesse cenário, é oportuno o realce da responsabilidade e da qualificação dos contabilistas que estão aplicando essas normas, uma vez que muitas destas contêm preceitos divergentes dos que esses profissionais empregavam. (ALMEIDA; LEMES, 2013).

Com isso, o tema é relevante devido às mudanças das normas de auditoria no Brasil, em que se busca verificar o nível de conhecimento dos auditores sobre essas mudanças no momento de emitirem as suas opiniões no relatório.

Acredita-se que a pesquisa em questão possa contribuir para que os auditores procurem conhecimento em relação às atuais normas, pois o mercado em que se encontram exige tal qualificação profissional.

1 BASE TEÓRICA

1.1 Auditoria Conceitos e Aplicações

A origem latina do termo auditoria, que vem de *audire* (ouvir), foi ampliado pelos ingleses como *auditing* para denominar a tecnologia contábil da revisão (PINHEIRO; CUNHA, 2003, p. 32).

> A auditoria surgiu primeiramente na Inglaterra, pois como era a dominadora dos mares e controladora do comércio mundial, foi a primeira a possuir grandes companhias de comércio e também a primeira a criar a taxação do imposto de renda, baseados nos lucros das empresas (...). Auditoria é uma verificação das transações, operações e procedimentos efetuados por uma entidade onde são examinados documentos, livros, registros, demonstrações e de quaisquer elementos de consideração contábil, objetivando a veracidade desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes e visando a apresentação de opiniões, críticas, conclusões e orientações. A auditoria consiste em controlar áreas-chaves nas empresas paraque se possam evitar situações que provoquem fraudes, desfalques e subornos, por meio de verificações regulares nos controles internos específicos de cada organização (GOMES; ARAÚJO; BARBOZA, 2009, p. 1-2).

Jund (2007) afirma que o trabalho de auditoria tem por meta principal cumprir de forma eficiente e eficaz as três fases do processo de auditoria: o planejamento, a execução e a conclusão.

Segundo Santos, Schmidt e Gomes (2006) a auditoria pode ser classificada como interna ou externa (independente). A interna é aquela em que o auditor é funcionário da empresa e examina os controles internos para promover melhorias e recomendações eficientes para a administração. A externa e/ou independente é aquela em que o auditor é contratado pela empresa, governo, fornecedores ou clientes, para examinar as demonstrações contábeis e expressar sua opinião por meio do Relatório do Auditor.

O Relatório do Auditor é um documento escrito, que expressa claramente a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis analisadas pelas evidências obtidas. (NBC TA 700, 2010)

Para Pinheiro e Cunha (2003) a auditoria tem aplicações básicas e secundárias. As básicas seriam a fidedignidade das demonstrações contábeis para a sociedade; e as secundárias seriam as descobertas de erros e fraudes, melhores controles internos, entre outras.

1.2 Apresentação das Normas de Auditoria

Todas as profissões possuem padrões técnicos para a condução dos trabalhos. Na auditoria esses padrões são expressos pelas Normas Brasileiras de Auditoria, que relacionam todas as ações a serem praticadas pelos auditores (ATTIE, 2010).

Os principais órgãos que ditam essas normas são: Comissão de Valores Mobiliários (CVM); Instituto Brasileiro de Contadores (Ibracon); Conselho Federal de Contabilidade (CFC); Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC) e a Superintendência de Seguros Privados (Susep). (SANTOS; SCHMIDT; GOMES, 2006).

A globalização criou um novo cenário para o mercado, que fez com que os países criassem laços financeiros e de informações. Com isso, surgiu a necessidade de criarem propostas e sugestões de princípios e normas de regulação dos mercados para fazer frente às mudanças e inovações no ambiente corporativo.

> Em nível mundial, a *International Federation of Accountants* – IFAC é a autoridade no estabelecimento de normas de auditoria, que usualmente são incorporadas pela legislação nacional dos países que participam de tal organismo. Assim, a exemplo de outros países, no Brasil, os órgãos de classe CFC e IBRACON emitem suas normas profissionais de auditoria, a serem observadas e cumpridas pelos profissionais registrados e que atuam no mercado de auditoria independente, utilizando como parâmetro as normas emanadas pela IFAC (MEDEIROS, 2005, p.33).

As normas de auditoria vigente no país desde 01/01/2010 são encontradas na NBC TA (Normas Brasileiras de Contabilidade e Técnicas de Auditoria).

1.3 Normas para a elaboração do Relatório do Auditor

O objetivo da auditoria independente é expressar uma opinião sobre a propriedade das demonstrações contábeis examinadas. O relatório de auditoria é o instrumento pelo qual o auditor expressa essa opinião, em obediência às normas de auditoria (ATTIE, 2010). A Fotografia 01 apresenta o modelo do Relatório dos Auditores extraído da NBC TA 700 (Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis).

Figura 01 – Modelo do Relatório do Auditor

RELATÓRIO DO(S) AUDITOR(ES) INDEPENDENTE(S) SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS
(Destinatário apropriado)

Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia ABC, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20XX e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis

A administração da Companhia é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Responsabilidade dos auditores independentes

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis com base em nossa auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Essas normas requerem o cumprimento de exigências éticas pelos auditores e que a auditoria seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante.
Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da Companhia para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles internos da Companhia. Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.
Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

Opinião

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Entidade ABC em 31 de dezembro de 20XX, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

[Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório) e data do relatório do auditor independente]
[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica)]
[Nome do profissional (sócio ou responsável técnico, no caso de o auditor ser pessoa jurídica)]
[Números de registro no CRC da firma de auditoria e do profissional que assina o relatório]
[Assinatura do auditor independente]

Fonte: CFC (Conselho Federal de Contabilidade, 2010)

Com a adoção das IFRS's (*International Financial Reporting Standards*), as normas de auditoria foram reformuladas. Antes, as normas vigentes para a emissão do documento com a opinião do auditor eram as NCB T 11.3 (Normas do Parecer dos Auditores Independentes) (NASI, 2013), que a partir de 2010 foram alteradas para as normas:

- NBC TA 700 - Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis;
- NBC TA 705 - Modificações na Opinião do Auditor Independente;
- NBC TA 706 - Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente;
- NBC TA 710 - Informações Comparativas – Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas.

A Tabela 01 apresenta os objetivos das NBC TA (Normas Brasileiras de Contabilidade e Técnicas de Auditoria) que interferem na redação do relatório do auditor.

Tabela 01 - Objetivos das NBC TA para emissão do Relatório do Auditor.

NBC TA	ALCANCE	OBJETIVOS
700	Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis.	Formar uma opinião sobre as demonstrações com base na avaliação das conclusões atingidas pela evidência da auditoria obtida e expressar claramente essa opinião por meio de relatório de auditoria por escrito que também descreve a base para a referida opinião.
705	Modificações na Opinião do Auditor Independente.	O auditor conclui, com base em evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis como um todo apresentam distorções relevantes; ou o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir que as demonstrações contábeis como um todo não apresentam distorções relevantes.
706	Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente.	O objetivo do auditor, depois de ter formado opinião sobre as demonstrações contábeis, é chamar a atenção dos usuários, quando necessário, por meio de comunicação adicional clara no relatório, para um assunto que, apesar de apropriadamente apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis, tem tal importância, ou como apropriado, qualquer outro assunto que seja relevante para os usuários entenderem a auditoria, a responsabilidade do auditor ou do relatório de auditoria.
710	Informações Comparativas – Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas.	Obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se as informações comparativas incluídas nas demonstrações contábeis foram apresentadas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os requisitos para informações comparativas na estrutura de relatório financeiro aplicável; e emitir relatório de acordo com as responsabilidades do auditor relacionadas com essa emissão.

Fonte: CFC (Conselho Federal de Contabilidade, 2010).

1.4 Estudos Anteriores

Esta pesquisa baseou-se em estudos anteriores, que deram suporte para a escolha desse tema. Entre esses estudos, temos: o de Castañeda, Carvalho e Lisboa (2007) que fizeram um levantamento e caracterização das principais diferenças, entre as normas internacionais de auditoria e as normas de auditoria brasileiras, por meio de consulta bibliográfica e levantamento estatístico simples, em que a diferença foi obtida pelo número de conceitos e ou parágrafos das normas internacionais não contempladas pelas brasileiras. Como resultado, perceberam que no Brasil ainda resta um longo caminho a percorrer em relação à convergência e harmonização das normas de auditoria.

O estudo de Almeida e Lemes (2013) identificou as interpretações dos auditores independentes do Brasil no que concerne ao teor de quatro Pronunciamentos contábeis emitidos pelo CPC. A metodologia utilizada consiste em um levantamento de dados, com abordagem quantitativa. Para averiguar a associação entre as interpretações e as variáveis abordadas, aplicou-se o Teste Qui-quadrado, além da Análise de Correspondência

(ANACOR) e da Análise de Homogeneidade (HOMALS). Esta pesquisa abrangeu as empresas de auditoria independente cadastradas na CVM, que totalizam 794 auditores sócios responsáveis. O questionário foi respondido por 72 auditores. Como resultado, constataram indícios de uma possível falta de consenso nas interpretações dos Pronunciamentos Contábeis que estão em vigor desde o ano de 2010.

Os resultados de Almeida e Lemes (2013) e os de Castañeda, Carvalho e Lisboa (2007) são parecidos, pois verificaram que ainda falta entendimento por parte dos auditores em relação às Normas vigentes para a profissão.

Outros artigos analisados foram o de Santos e Pereira (2004), que evidenciaram a forma de redação do parecer-padrão, relatando sua origem, evolução, finalidade e estrutura. Como metodologia, utilizou-se pesquisa bibliográfica, realizada em livros, dissertações, artigos, e, em especial, nas Normas Brasileiras de Contabilidade. Concluíram que o Parecer de Auditoria é o documento, pelo qual, o auditor utiliza para se comunicar com os usuários dos seus serviços, onde ele destaca certos aspectos dos trabalhos desenvolvidos no decorrer de seus exames, bem como relata as suas conclusões a respeito da entidade auditada.

O artigo de Almeida (2008) avalia o grau de compreensão dos usuários externos sobre o parecer dos auditores e verifica se o parecer influência na tomada de decisão dos investidores. Como metodologia, ele utilizou pesquisa explicativa, bibliográfica e qualitativa. Foram pesquisadas as sociedades corretoras cadastradas na Bolsa de Valores de São Paulo, totalizando 50 sociedades corretoras. O instrumento de coleta de dados utilizado foi concebido em forma de questionário. Esses dados sofreram tratamento estatístico através da utilização do software SPSS (Statistical Package for Social Sciences), versão 12.0, para apresentação da distribuição de frequência, cruzamento dos dados e outros. Como conclusão, verificou-se que as informações contidas no parecer dos auditores independentes não satisfazem os aspectos da compreensibilidade e utilidade.

O artigo de Santos e Pereira (2004) evidencia a forma de redação do parecer-padrão, relatando suas principais características. Já o artigo de Almeida (2008) avaliou o grau de compreensão dos usuários externos sobre o parecer dos auditores. A relação entre esses dois artigos é que enquanto um estuda a forma de redação do parecer, o outro avalia se os usuários compreendem esse parecer.

2 ASPECTOS METODOLÓGICOS

2.1 Classificação da Pesquisa

Em relação ao método de abordagem, este trabalho se classifica como um estudo quantitativo, pois "caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados" (BEUREN et. al., 2009). O nível de conhecimento dos Auditores sobre as NBC TA (Normas Brasileiras de Contabilidade e Técnicas de Auditoria) será abordado por uma amostra de auditores pessoa jurídica cadastrados na CVM (Comissão de Valores Mobiliários) e, em seguida, será aplicado um método estatístico para a análise dos resultados.

Quanto ao tipo de pesquisa, pretende-se adotar um estudo descritivo, pois "nesse tipo de pesquisa, normalmente ocorre o emprego de técnicas estatísticas, desde as mais simples até as mais sofisticadas" (BEUREN et. al., 2009). Os resultados obtidos com o questionário serão comparados por meios estatísticos.

Já de acordo com os procedimentos técnicos, esta pesquisa utilizará levantamento ou survey, em que "os dados referentes a esse tipo de pesquisa podem ser coletados com base em uma amostra retirada de determinada população ou universo que se deseja conhecer" (BEUREN et. al., 2009). Os dados para a elaboração do questionário serão coletados com base na análise das NBC TA (Normas Brasileiras de Contabilidade e Técnicas de Auditoria).

2.2 Desenho da Pesquisa

O objetivo geral do presente trabalho é verificar se os auditores independentes conhecem as NBC TA (Normas Brasileiras de Contabilidade e Técnicas de Auditoria), que determinam a forma do Relatório do Auditor. Para tal constatação, será elaborado um questionário como citado anteriormente e para a análise dos dados, optou-se pela utilização da tabulação das frequências de respostas.

2.3 Elaboração do Questionário (Instrumento de coleta de dados)

Para a elaboração do questionário, utilizou-se como referência o questionário aplicado na pesquisa de Martins, Carmo e Bruno Junior (2013). O questionário foi desenvolvido em 5 partes, em que cada uma buscava selecionar determinado tipo de informação que ajudasse a responder a pergunta problema dessa pesquisa. Foram elaboradas perguntas de modo, em que o respondente facilmente interpretasse.

O questionário foi hospedado na plataforma Google Docs®, ao longo do mês de agosto e inicio do mês de setembro de 2013. Para solicitar que os profissionais participassem

da pesquisa, foi enviado um e-mail a todos os auditores pessoa jurídica com cadastro na Comissão de Valores Mobiliários (CVM) no Brasil, com o link do questionário.

2.4 Amostra da Pesquisa

Com relação à amostra da pesquisa, os respondentes foram selecionados a partir do cadastro da CVM através de consulta na Internet no site www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/cadastro/formcad.asp, nas opções: Auditores e Auditores Pessoa Jurídica, em que consta o endereço de e-mail de cada auditor. Foi enviado para o endereço eletrônico de cada um dos respondentes o link do questionário, hospedado na Plataforma do Google Docs®. Os que participaram da amostra de pesquisa, assim fizeram, por vontade própria.

As informações coletadas foram tabuladas no software Microsoft Excell® com as informações contidas no questionário, comparativamente às frequências absolutas de cada dado.

Foram coletados, no total, 60 respostas, de 20 estados do país. Devida à limitação do número de respondentes, tem-se conhecimento da não generalização dos resultados encontrados.

3 ANÁLISE E APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Ao iniciar a análise dos dados coletados na pesquisa, verificou-se que foram coletadas respostas fornecidas por 60 respondentes, com atuação profissional em nove estados brasileiros, totalizando 20 municípios do país, sendo que um deles atua em todo o território nacional, como demostrando na Tabela 03. O estado com maior quantidade de respondentes é Minas Gerais que representa 35% da amostra e em segundo lugar o Estado de São Paulo com 26,7%.

O perfil dos integrantes da pesquisa pode ser analisado a partir das informações contidas na Tabela 04. Conforme análise, a grande maioria dos respondentes faz parte do grupo que detém Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) e, o grupo que não participa da amostra são os técnicos em contabilidade. Outra informação observada foi à quantidade de professores que participaram da amostra, que pode demonstrar se esses profissionais estão preparados para ensinar as novas normas.

Tabela 02 - Estados e Municípios de atuação profissional dos integrantes da amostra.

Estados	Municípios	Frequência Absoluta dos Municípios	Frequência Relativa dos Municípios
Distrito Federal	Brasília	6	10,0%
Em todo o Brasil	Em todo o Brasil	1	1,7%
Espírito Santo	Vitória	1	1,7%
Goiás	Catalão	1	1,7%
Goiás	Goiânia	2	3,2%
Goiás	Itumbiara	1	1,7%
Minas Gerais	Belo Horizonte	7	11,8%
Minas Gerais	Cataguases	1	1,7%
Minas Gerais	Patos de Minas	2	3,2%
Minas Gerais	Uberlândia	11	18,2%
Pará	Belém	1	1,7%
Paraná	Cascavel	1	1,7%
Paraná	Curitiba	1	1,7%
Paraná	Maringá	1	1,7%
Pernambuco	Recife	3	5,0%
Rio Grande do Sul	Porto Alegre	4	6,6%
São Paulo	Ribeirão Preto	3	5,0%
São Paulo	Santos	1	1,7%
São Paulo	São Carlos	1	1,7%
São Paulo	São José do Rio Preto	1	1,7%
São Paulo	São Paulo	10	16,6%
Total geral		**60**	**100,0%**

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa.

A amostra, alcançou os estados do Sul, Sudeste, Centro-Oeste e Distrito Federal, sendo a predominância a região Sudeste, por concentrar o maior número de auditores.

Tabela 03 - Perfil profissional dos integrantes da amostra.

Tipo de Profissional	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Contador com Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI)	37	61,7%
Contador sem Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI)	13	21,7%
Professor	7	11,6%
Estudante	3	5,0%
Técnico em Contabilidade	0	0,0%
Total geral	**60**	**100,0%**

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Quanto à atuação profissional, o tipo de empresa que trabalham e à função exercida pelos participantes da pesquisa, observa-se que a grande maioria são auditores que atuam em empresas prestadoras de serviços e exercem a função de auditores independentes. Na

quantidade amostral não constam profissionais que trabalham em empresas do tipo: companhia aberta e do terceiro setor, conforme análise das informações contidas nas Tabelas 05,06 e 07.

Tabela 04 - Atuação Profissional dos integrantes da amostra.

Atuação Profissional	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Auditor/Consultor	36	60,0%
Empresário Contábil, com escritório contábil cadastrado no CRC como entidade contábil	10	16,6%
Docente/Pesquisador	9	15,0%
Funcionário Público	2	3,3%
Contador de empresas (empregado)	1	1,7%
Empresário Contábil, sem escritório contábil cadastrado no CRC como entidade contábil	1	1,7%
Estágio (Outros)	1	1,7%
Total geral	**60**	**100,0%**

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Tabela 05 - Tipo de Empresa dos integrantes da amostra.

Tipo de Empresa	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Prestadora de serviços contábeis/auditoria/consultoria	43	71,7%
Instituição de Ensino/Treinamentos	9	15,0%
Companhia fechada	4	6,7%
Empresa Limitada	2	3,3%
Governo	2	3,3%
Companhia aberta	0	0,0%
Terceiro Setor	0	0,0%
Total geral	**60**	**100,0%**

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa.

A maior parte dos respondentes trabalham em empresas prestadoras de serviços de auditoria e consultoria.

Tabela 06 - Função exercida pelos integrantes da amostra.

Função	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Auditor Independente	37	61,5%
(Outros) Professor	3	5,0%
(Outros) Contador	2	3,3%
(Outros) Docente	2	3,3%
(Outros) Gerente de auditoria	2	3,3%
(Outros) Professor de auditoria	2	3,3%
Auxiliar de Auditoria	2	3,3%
(Outros) Auditor Trainee	1	1,7%
(Outros) Auxiliar Contábil	1	1,7%
(Outros) Consultor / Perito	1	1,7%
(Outros) Controladoria e Docente	1	1,7%
(Outros) Coordenador/Professor	1	1,7%
(Outros) Estágio	1	1,7%
(Outros) Gerente	1	1,7%
(Outros) Professor Auditoria	1	1,7%
(Outros) Sócio Auditoria	1	1,7%
Assistente de Auditoria	1	1,7%
Total geral	**60**	**100,0%**

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Destacando os respondentes que eram auditores independentes que trabalham em empresas prestadoras de serviços, pode-se inferir que eles são os maiores interessados pelos conhecimentos das normas, pois, mesmo já inseridos no mercado de trabalho, eles precisam atualizar seus conhecimentos para atender os preceitos técnicos estipulados para a profissão.

Tabela 07 - Grau de conhecimentos das NBC TAS dos integrantes da amostra.

Grau de familiaridade com as NBC TAS (Normas Brasileiras de Contabilidade e Técnicas de Auditoria).	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Conhecimento avançado - muito familiar com a maioria dos requisitos específicos	37	61,7%
Conhecimento médio - familiar com alguns requisitos específicos	17	28,3%
Conhecimento básico - familiar com alguns conceitos	6	10,0%
Nenhum Conhecimento	0	0,0%
Total geral	**60**	**100,0%**

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa.

A Tabela 08 demonstra a própria análise dos integrantes da pesquisa em relação ao grau de conhecimento que eles detêm sobre as NBC TAS. Observa-se que 61% dos profissionais diz possuir conhecimento avançado com a maioria dos requisitos das normas, e que 0% diz não possuir nenhum conhecimento. O fato de todos os integrantes possuírem pelo menos o conhecimento básico das normas é positivo, pois revela que esses profissionais estão em constante atualização sobre as mudanças existentes na profissão, o que influencia na qualidade dos serviços prestados, como mostra a Tabela 09, em que eles reconhecem que

precisam melhorar os conhecimentos sobre as NBC TAS.

Tabela 08 - Necessidade dos integrantes da amostra de melhorar o conhecimento das NBC TAS.

Você precisa melhorar seus conhecimentos sobre as NBC - TAS?	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Sim	51	85,0%
Não	9	15,0%
Total geral	**60**	**100,0%**

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa.

As Tabelas: 10, 11, 12 e 13 revelam a autoavalição dos respondentes em relação às normas destinadas à elaboração do Relatório do Auditor, que, como demonstrado anteriormente na Tabela 01, é o relatório redigido pelos auditores independentes.

Tabela 09 - Grau de conhecimentos das NBC TA 700 dos integrantes da amostra.

Grau de necessidade do conhecimento da NBC TA 700 - Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis.	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Conhecimento avançado - entende a maioria dos requisitos específicos	39	65,0%
Conhecimento médio - entende alguns requisitos específicos	15	25,0%
Conhecimento básico - entende alguns conceitos	5	8,3%
Nenhum Conhecimento	1	1,7%
Total geral	**60**	**100,0%**

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Tabela 10 - Grau de conhecimentos das NBC TA 706 dos integrantes da amostra.

Grau de necessidade do conhecimento da NBC TA 706 - Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente.	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Conhecimento avançado - entende a maioria dos requisitos específicos	37	61,7%
Conhecimento médio - entende alguns requisitos específicos	14	23,3%
Conhecimento básico - entende alguns conceitos	6	10,0%
Nenhum Conhecimento	3	5,0%
Total geral	**60**	**100,0%**

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Tabela 11 - Grau de conhecimentos das NBC TA 705 dos integrantes da amostra.

Grau de necessidade do conhecimento da NBC TA 705 - Modificações na opinião do Auditor Independente.	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Conhecimento avançado - entende a maioria dos requisitos específicos	40	66,6%
Conhecimento médio - entende alguns requisitos específicos	13	21,7%
Conhecimento básico - entende alguns conceitos	4	6,7%
Nenhum Conhecimento	3	5,0%
Total geral	**60**	**100,0%**

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Tabela 12 - Grau de conhecimentos das NBC TA 710 dos integrantes da amostra.

Grau de necessidade do conhecimento da NBC TA 710 – Informações Comparativas – valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas.	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Conhecimento avançado - entende a maioria dos requisitos específicos	33	55,0%
Conhecimento médio - entende alguns requisitos específicos	14	23,3%
Conhecimento básico - entende alguns conceitos	9	15,0%
Nenhum Conhecimento	4	6,7%
Total geral	**60**	**100,0%**

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Conforme informações coletadas, observa-se que a maioria dos respondentes afirma possuir conhecimento avançado sobre as normas do relatório do auditor. Isso possivelmente se dá pela exigência do mercado, pois, conforme mostrado na Tabela 07, a maioria dos participantes da pesquisa são auditores independentes, e precisam emitir as suas opiniões por meio do relatório.

Tabela 13 - Necessidade dos integrantes da amostra de ampliar os conhecimentos sobre as NBC TAS que abrange o relatório do auditor.

Os profissionais que atuam na área de auditoria reconhecem a necessidade de ampliar seus conhecimentos sobre as NBC TAS que abrange o relatório do Auditor?	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Sim	52	86,7%
Não	8	13,3%
Total geral	**60**	**100,0%**

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Na Tabela 14 nota-se que 86% dos respondentes afirmam reconhecer a necessidade de ampliar seus conhecimentos sobre as NBC TAS, que abrange o relatório do auditor. Com essa informação entende-se que, apesar da maioria dos participantes considerarem possuir um conhecimento avançado das normas do relatório, conforme demonstram as Tabelas 10, 11,12 e 13, eles admitem precisar ampliar seus conhecimentos, pois dependem fortemente da

qualificação profissional como parâmetros de qualidade dos serviços prestados.

Tabela 14 - Como os integrantes da amostra prefeririam obter o conhecimento acerca das NBC TAS que abrange o relatório do auditor.

Como você preferiria obter seu conhecimento acerca das NBC TAS relacionadas ao relatório do auditor independente?	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Treinamento presencial (classes formais ou conferências)	44	37,6%
Treinamento à distância on-line	20	17,1%
Treinamento à distância com grupos previamente agendados em aula online, com oportunidade de interagir com outros participantes virtualmente	19	16,2%
Seminários via internet	13	11,1%
Treinamento à distância com CD/DVD	10	8,5%
Treinamento à distância com livro tradicional	6	5,0%
Congressos	1	0,9%
CONSULTAS AS NBC TAS	1	0,9%
Estudar a literatura disponível	1	0,9%
In Company	1	0,9%
n/a	1	0,9%
Total geral	**117**	**100,0%**

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa.

As formas para obtenção da atualização das NBC TAS relacionadas ao relatório do auditor independente são informadas na Tabela 15. Nota-se que a maioria prefere treinamento presencial.

> Já aqueles que buscam conhecimentos mais tradicionais frente ás IFRS podem estar em desvantagem frente às mudanças de conjuntura frequentes que vem ocorrendo quanto ás IFRS. Muitas vezes os livros se tornam desatualizados e as palestras são periodicamente menos frequentes que uma pesquisa realizada pelo próprio profissional no âmbito de seu trabalho. (MARTINS; CARMO; BRUNO JUNIOR, 2013, p.10).

Os respondentes foram questionados sobre o conhecimento da Educação Profissional Continuada, e 98% afirmaram ter conhecimento, conforme a Tabela 16, pois como a grande maioria dos participantes da amostra são auditores independentes o CFC os obriga a cumprir o programa conforme a NBC P 4.

> Educação Profissional Continuada é a atividade programada, formal e reconhecida que o Contador, na função de Auditor Independente, com registro em Conselho Regional de Contabilidade e com cadastro na Comissão de Valores Mobiliários (CVM), aqui denominado Auditor Independente, e os demais Contadores que compõem o seu quadro funcional técnico deverão cumprir, com o objetivo de manter, atualizar e expandir seus conhecimentos para o exercício profissional. (...) O não-cumprimento, pelos Auditores Independentes e pelos demais Contadores que compõem o seu quadro funcional técnico, das disposições desta Resolução, constitui

infração ao art. 2º, Inciso I, e art. 11, Inciso IV, do Código de Ética Profissional do Contabilista (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2002).

Tabela 15 - Obrigatoriedade da resolução do CFC para educação continuada.

Você tem conhecimento da resolução do CFC que trata da obrigatoriedade do cumprimento do programa de educação continuada?	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Sim	59	98,3%
Não	1	1,7%
Total Geral	**60**	**100,0%**

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa.

As Tabelas: 17 e 18 mostram que os auditores independentes estão cumprindo com a obrigação da Educação Profissional Continuada nos últimos anos e que as Capacitadoras estão realizando cursos sobre as Normas do Relatório dos Auditores Independentes. "Capacitadora é a entidade que exerce atividades de Educação Profissional Continuada (...)" (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2002).

Tabela 16 - Cumprimento da obrigatoriedade do CFC.

Você cumpriu o programa de educação continuada nos últimos anos?	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Sim	47	78,3%
Não	13	21,7%
Total Geral	**60**	**100,0%**

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Tabela 17 - Atualização das Normas do Relatório do Auditor no Programa de Educação Continuada.

Para que você obtivesse o cumprimento do programa de educação continuada, foi realizado algum curso relacionado às normas do relatório do auditor?	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Sim	35	58,3%
Não	25	41,7%
Total Geral	**60**	**100,0%**

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Foi possível verificar que 58,3% dos entrevistados, não fizeram nenhum curso relacionado as normas de auditoria, para o cumprimento do programa de educação continuada.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a globalização, torna-se necessário unificar todas as normas e padrões da contabilidade nos países capitalistas para facilitar o entendimento e relacionamentos de todos. Essa unificação traz mudanças significativas e, faz com que o Brasil convirja as suas práticas contábeis para as IFRS's. Devido a essa conversão, o mercado exige que os profissionais busquem a preparação e qualificação. Porém, na realidade, o mercado muitas vezes fica carecendo desses profissionais.

As normas de auditoria no Brasil foram alteradas e aperfeiçoadas nos últimos anos, devido à importância dessa atividade, que presta serviços que priorizam o desenvolvimento e o bom funcionamento do mercado capitalista, pois é capaz de garantir o principio da continuidade das empresas.

A partir desse contexto, o presente estudo buscou verificar se os profissionais da área de auditoria estão preparados para atender as novas condições estabelecidas em relação ao Relatório do Auditor. Para tal verificação, foram realizadas análises das respostas obtidas pelos participantes da amostra, sendo verificado: (i) a região do país que o respondente atua; (ii) o perfil de cada integrante da pesquisa; (iii) a área de atuação, o tipo de empresa que trabalham e a função exercida; (iv) a autoavaliação dos respondentes sobre o grau de conhecimento das atuais Normas do Auditor e sobre as Normas do Relatório do Auditor; e, (v) maneiras de buscar a atualização e o cumprimento da obrigatoriedade do CFC.

Os resultados revelaram que em relação aos cursos relacionados ao programa de educação continuada, as normas relacionadas ao relatório do auditor não foram discutidas, neste sentido, é importante que os conselhos regionais de contabilidade, bem como as instituições capacitadoras, possam rever seus programas de treinamento do programa de educação continuada, de forma a inserir cursos relacionados às normas do relatório do auditor.

Propõe-se em novos estudos ampliação do número de integrantes da amostra, a fim de proporcionar maiores análises dos resultados em uma escala maior.

Portanto, percebe-se que pelo grau de conhecimento dos participantes e pela exigência acerca da necessidade de obtenção dos conhecimentos, pode-se dizer que, dentre os profissionais respondentes, uma grande parte está preparada em relação às Normas do Relatório do Auditor.

ABSTRACT: With globalization, it is necessary the creation of an international standard to facilitate understanding and relationship of all countries. So in Brazil , began the process for the convergence of Brazilian accounting auditing standards for international and the market requires professionals to qualify to meet the changes . Given this context, this paper aims to

analyze the level of knowledge of Brazilian independent auditors on the current standards of the auditor's report. To do a survey of professionals was conducted through a questionnaire. The results revealed that the degree of knowledge of the participants and the demands of the market about the need for obtaining the knowledge, among the respondent's professionals, a large part is prepared in relation to current Standards Auditor's Report.

KEYWORDS: Audit. Brazilian accounting standards and auditing techniques. Auditors' report. International accounting standards.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, K. K. N. Parecer dos Auditores Independentes sobre Demonstrações Contábeis: uma análise critica da sua compreensão e utilidade. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18. 24 a 28 de Agosto de 2008, Gramado/RS. **Anais Eletrônicos...** Gramado: CFC, 2008. Disponível em: <http://www.ccontabeis.com.br/18cbc/155.pdf>. Acesso em: 24 jan. 2013.

ALMEIDA, N. S. de; LEMES, S. Evidências do Entendimento de Quatro Pronunciamentos Contábeis por Auditores Independentes do Brasil. **Revista de Administração Contemporânea – ANPAD**. Rio de Janeiro, v. 17, n.1, art. 5, p. 83-105, jan./fev., 2013.

ATTIE, W. **Auditoria:** conceitos e aplicações. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BEUREN, I. et. al. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade:** teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2009.

CASTAÑEDA, B. E. G.; CARVALHO, L. N. G. de; LISBOA, N. P. Comparação entre as Normas de Auditoria do Brasil e as Internacionais (IAASB). **Revista Contemporânea de Contabilidade –** Universidade Federal de Santa Catarina. v. 1, n. 7, p. 81-100, jan./jun.,2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC T 11 –** normas de auditoria independente das demonstrações contábeis. Brasília, 1997.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA700 –** formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. Brasília, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA700 –** formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. Brasília, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC P 4 –** normas para educação profissional continuada. Brasília, 2002.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA706 –** parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente. Brasília, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA710 –** informações comparativas valores correspondentes e demonstrações contábeis comparativas. Brasília, 2010.

GOMES, E. D.; ARAÚJO, A. F. de; BARBOZA, R. J. Auditoria: alguns aspectos a respeito de sua origem. **Revista Científica Eletrônica de Ciências Contábeis – FAEG/FAEF.** v. 7, n. 13, mai. 2009. Disponível em: <http://www.revista.inf.br/contabeis/pages/artigos/ART06-ANOVII-EDIC13-MAIO2009.pdf.>. Acesso em: 04 mar. 2013.

JUND, S. **Auditoria:** conceitos, normas, técnicas e procedimentos: teoria e 950 questões. 9 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

MARTINS, O. S.; PAULO, E. Reflexos da Adoção das IFRS na Análise de Desempenho das Companhias de Capital Aberto no Brasil. **Revista de Contabilidade e Organizações – FEA-RS / USP.** São Paulo, v. 4, n.9, p. 30-54, mai./ago., 2010.

MARTINS, V. F.; CARMO, C. R. S.; BRUNO JÚNIOR; V. Demandas e necessidades de conhecimentos relacionados às normas IFRS, pelos contadores do estado de Minas Gerais – Brasil. In: CONGRESSO TRASATLÁNTICO DE CONTABILIDAD, AUDITORÍA, CONTROL DE GESTIÓN, GESTIÓN DE COSTOS, 3., 05 a 06 de Junho de 2013, Lyon/ França. **Anais Eletrônicos...**França. Disponível em: <http://www.iseor.com/iic_2013_es.asp>. Acesso em: 12 jan. 2014.

MEDEIROS, E. S. **A atividade de auditoria independente**: um breve estudo sobre a independência dos auditores e as normas profissionais aplicáveis. Rio de Janeiro: UFRJ, 2005.

NASI, A. C.**As Alterações nas Normas de Auditoria Independente Vigentes no Brasil (2).** Disponível em: <http://www.nardonnasi.com.br/images/stories/artigos/pdf/as-alteracoes-nas-normas-de-auditoria-independente-2.pdf> Acesso em 11 abr. 2013.

PINHEIRO, G. J.; CUNHA, L. R. S. A Importância da Auditoria na Detecção de Fraudes. **Contabilidade Vista & Revista –** Universidade Federal de Minas Gerais**.** Belo Horizonte, v. 14, n. 1, p. 31-48, abr., 2003.

RICARDINO, A.; CARVALHO, L. N. Atividades de Auditoria no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças –** Universidade de São Paulo**.** n. 35, p. 22-34, maio/agosto, 2004.

SANTOS, E. C.; PEREIRA, A. C. O Parecer dos Auditores Independentes sobre Demonstrações Contábeis: uma abordagem sobre o parecer-padrão, atualmente em vigor no Brasil. **Revista Administração Online – FECAP.** São Paulo, v. 5, n. 3, p. 26-38, jul./ago./set., 2004.

SANTOS, J. L.; SCHMIDT, P.; GOMES, J. M. M. **Fundamentos de Auditoria Contábil.** São Paulo: Atlas, 2006.