

**IBRACON**

Instituto de Auditoria Independente do Brasil

MIND THE GAP

MIND THE GAP SERIES

MIND THE GAP SERIES

# Você sabe o que é o *gap* de evolução NA AUDITORIA INDEPENDENTE?

n° 04



*Mind The Gap* é uma série de artigos disponibilizada nos canais de comunicação do Ibracon. Este material é de propriedade do Ibracon. Permite-se a reprodução, em parte ou no todo, sem alteração do conteúdo, desde que citada a fonte e sem fins comerciais.



# Você sabe o que é o *gap* de evolução NA AUDITORIA INDEPENDENTE?

**O GAP DE EVOLUÇÃO** na Auditoria Independente é o nosso foco neste artigo da série *Mind the Gap*, em que apresentamos as principais lacunas existentes sobre as expectativas de atuação dos profissionais de Auditoria Independente, descrevendo as limitações previstas nas normas, as exigências de preparação técnica, de postura ética, suas responsabilidades e atribuições.

O *gap* de evolução foi deixado propositalmente para este momento,

após entendermos melhor os relativos ao conhecimento<sup>1</sup> e ao desempenho<sup>2</sup>. Segundo a Associação dos Contadores Certificados (ACCA)<sup>3</sup>, o *gap* de evolução está relacionado aos aspectos nos quais a auditoria pode evoluir, levando em consideração os avanços tecnológicos, o interesse público e as áreas em que ela seja capaz de agregar mais valor. Afinal, nunca é demais lembrar que a atividade tem como objetivo final o aumento da credibilidade das demonstrações financeiras, reduzindo a assimetria

de informações entre aqueles que as preparam e quem delas faça uso, promovendo um ambiente de negócios mais salutar e benéfico à sociedade.

O *gap* de evolução relaciona-se ao desenvolvimento de novas tecnologias e ao ambiente dinâmico dos negócios, pois técnicas de *machine learning*, a facilidade de análise de dados por meio de *big data*, a automação de processos e uso de algoritmos de inteligência artificial (IA) podem proporcionar rapidez e

<sup>1</sup> Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/sib/gc/upload/1678900189.pdf>

<sup>2</sup> Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/sib/gc/upload/1680617115.pdf>

<sup>3</sup> A publicação pode ser acessada no endereço: <https://www.accaglobal.com/in/en/professional-insights/global-profession/expectation-gap.html>

**O rápido avanço do mundo moderno exige dinamismo dos profissionais, tanto de quem já exerce a profissão quanto dos estudantes: deve-se apostar na qualificação e na atração de pessoas com apropriado perfil, ou novos talentos, sem prejuízo de todos os cuidados já arraigados no desempenho de suas atividades.**

mais precisão aos trabalhos, reduzir custos e aumentar sua eficiência. Além disso, transações com ativos virtuais ou até mesmo em ambientes como o metaverso tornam a atualização do auditor não apenas desejável, mas uma necessidade crescente na profissão. Tal exigência é muito clara, por exemplo, na verificação da propriedade de criptoativos, como criptomonedas ou *non-fungible tokens* (NFT). Trata-se de um desafio adicional quando comparado ao exame de ativos físicos, tais como estoques<sup>4</sup> de mercadorias.

A conexão direta com novas tecnologias exige compromisso e atualização de todos, desde a diretoria executiva, conselheiros, membros de comitês de auditoria, auditores internos e independentes. Todos que desempenham papel relevante em relação a informações corporativas devem estar aptos a entender e a lidar com o novo mundo *hightech*. O rápido avanço do mundo moderno exige dinamismo dos profissionais, tanto de quem já exerce a profissão quanto dos estudantes: deve-se apostar na qualificação e na atração de pessoas com apropriado perfil, ou novos talentos, sem prejuízo de todos os cuidados já arraigados no desempenho de suas atividades.

Mas muita cautela se faz necessária: a aplicação de algoritmos capazes de replicar e aprender o comportamento humano também pode reproduzir as limitações de julgamento, tais como vieses e problemas inerentes à base de treinamento, que podem levar a decisões inapropriadas. Uma publicação do Instituto de Contadores Públicos da Inglaterra e do País de Gales (ICAEW) sobre ética, novas tecnologias e responsabilidade (*accountability*) apresenta alguns exemplos de como os métodos de inteligência artificial, se não forem bem arquitetados, podem refletir também os vieses e preconceitos humanos<sup>5</sup>. Por isso, é fundamental que se conheça o que há por trás das tecnologias utilizadas, com o constante aprimoramento profissional, para que as ferramentas não sejam vistas como “caixas-pretas” fornecedoras de soluções inequívocas.

Contudo, e principalmente no campo da Auditoria Independente, o olhar aguçado do auditor e suas competências interpessoais e técnicas

4 A IFRS Foundation, em última consulta sobre o tema, avaliou que, em várias situações, os criptoativos tendem a se enquadrar, considerando o *framework* atual, como ativos intangíveis, a não ser quando colocados à venda no curso ordinário dos negócios, o que poderia levar a uma classificação utilizando as normas contábeis aplicáveis aos saldos de estoques. O documento da Fundação sobre o tema está disponível no endereço: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/supporting-implementation/agenda-decisions/2019/holdings-of-cryptocurrencies-june-2019.pdf>  
5 <https://www.icaew.com/technical/technology/technology-and-the-profession/new-technologies-ethics-and-accountability>

para o exercício da função continuam absolutamente relevantes, pois o julgamento profissional não pode ser delegado a ferramentas ou sistemas automatizados: ele exige a aplicação de todo o treinamento, conhecimento técnico e experiência do auditor, para emitir sua opinião a partir das evidências obtidas. Cabe ao profissional manter sua mente questionadora e alerta a possíveis erros ou fraudes, como é requerido no Código de Ética da profissão.

Os esforços regulatórios nem sempre conseguem acompanhar tempestivamente as inovações tecnológicas. Podemos citar como exemplo as transações com ativos virtuais, que foram disciplinadas

por lei no Brasil apenas em 2022 e ainda dependem de uma série de regulamentações adicionais<sup>6</sup>. Vale também o exemplo das discussões em torno da regulamentação do uso de IA, em âmbito global<sup>7</sup>. Com frequência, as normas se destinam à correção de falhas de mercado, tais como as externalidades negativas ou assimetria informacional, que levam a ineficiências do ponto de vista econômico<sup>8</sup>. Daí a importância da atualização das normas e atenção aos preceitos éticos e princípios fundamentais, para que estejam alinhados ao interesse público e sejam condizentes com as mudanças da sociedade.

O Conselho Internacional de Pa-

drões Éticos para Profissionais da Contabilidade (IESBA) mantém um grupo de trabalho sobre assuntos relacionados à tecnologia e revê periodicamente o Código de Ética, visando a garantir que os trabalhos estejam sempre pautados nos mais rigorosos padrões<sup>9</sup> éticos. A partir de 2021, por exemplo, o Código incluiu entre seus princípios fundamentais a preocupação de que a objetividade do profissional não seja afetada por vieses, conflitos de interesses ou pela influência da tecnologia. O julgamento do profissional, assim, deve ser soberano. Incluiu-se no Código, ainda, o dever do profissional de acompanhar novas tecnologias e outros avanços no ambiente de negócios, quando do desenvolvimento das

6 Lei 14.478/2022, comumente chamada de Marco Legal das Criptos.

7 As discussões sobre regulação do uso de IA no Brasil têm sido tratadas no Senado Federal e podem ser acompanhadas no endereço: <https://legis.senado.leg.br/comissoes/comissao?codcol=2504>. A Comissão Europeia também propôs um *Framework* para IA (<https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/policies/european-approach-artificial-intelligence>).

8 Na teoria microeconômica, uma situação econômica seria eficiente de Pareto se não existir nenhuma forma de melhorar a situação de uma pessoa sem piorar a de outra. Na presença de falhas, como a assimetria informacional, o resultado pode causar problemas ao funcionamento eficiente do mercado, como seleção adversa e risco moral. Mais informações podem ser encontradas em livros de microeconomia, como: Varian, H. R. Microeconomia: uma abordagem moderna. 9. ed. Atlas (2015).

9 Os trabalhos produzidos pelo grupo de trabalho e pela força-tarefa relacionados à tecnologia do IESBA podem ser consultados no endereço: <https://www.ethicsboard.org/focus-areas/technology-ethics-independence-considerations>.



habilidades técnicas necessárias ao bom exercício das funções de auditores e contadores<sup>10</sup>. Ou seja, manter-se atualizado não é só uma questão de sobrevivência para os auditores independentes, mas também uma responsabilidade ética para com os clientes e a sociedade.

Existe, igualmente, um esforço para manter as Normas Internacionais de Auditoria atualizadas frente ao uso de novas tecnologias. Juntamente com o tema de ceticismo profissional, a avaliação dos impactos da tecnologia nas normas profissionais é uma das áreas de ênfase do Conselho Internacional de Normas de Auditoria e Asseguração (IAASB). O Conselho reconhece que a tecnologia é um dos direcionadores estratégicos mais relevantes de suas atividades, influenciando as normas e atividades futuras e, dessa forma, tem publicado materiais de apoio, não mandatórios, como, por exemplo, perguntas e respostas (*Frequently Asked Questions – FAQ*) sobre o uso de ferramentas e técnicas automatizadas nos procedimentos de auditoria<sup>11</sup>.

É importante que o auditor conheça as tecnologias utilizadas pelas entidades que audita, para que

seja capaz de identificar as situações em que deva engajar uma equipe de especialistas para auxiliar na avaliação dos riscos do trabalho. Esse recurso é considerado um potencial redutor no *gap* de evolução pelo IAASB<sup>12</sup>.

Não há dúvida de que novas tecnologias são muito úteis na análise e coleta de informações das empresas auditadas. Ferramentas estatísticas têm sido utilizadas para analisar padrões e apontar discrepâncias, o que pode ser muito útil para detecção de anomalias ou indicar a possível existência de erros e fraudes. Trazendo maior segurança para as análises, talvez, num futuro próximo, o trabalho dos profissionais de auditoria possa cobrir grandes conjuntos de dados que, devido a seu tamanho e ao custo envolvido, hoje, somente são analisados por amostragem.

Paradoxalmente, à medida que a auditoria se torne mais ampla, o número de distorções encontradas pode aumentar, o que levaria a um novo *gap*. Contudo, a norma profissional prevê que os procedimentos de auditoria busquem a identificação de distorções que sejam relevantes. Adicionalmente, a NBC TA 240 determina que sempre que o auditor suspeitar que

uma distorção, seja ela relevante ou não, pode decorrer de fraude, deve o profissional se comunicar com os encarregados da governança da entidade auditada para que os fatos sejam apurados. Além disso, o profissional deve avaliar se os riscos de auditoria precisam ser reavaliados e o planejamento do trabalho revisto, já que pequenas distorções relacionadas a fraudes podem indicar problemas maiores, em especial se houver risco de conivência e participação da alta administração. Esse é um dos aspectos examinados pelo IAASB no documento *Fraud and Going Concern in an Audit of Financial Statements*<sup>13</sup>, no que concerne ao *gap* de evolução: se, em uma nova forma de auditar, as fraudes não materiais possam tornar-se mais comuns, quais outros procedimentos de auditoria poderiam ser adicionados ou aprimorados, para aumentar a qualidade do trabalho?

O *gap* de evolução não diz respeito apenas ao desenvolvimento e uso de novas tecnologias. A sua análise também aponta como a auditoria pode avançar para atender melhor aos anseios da sociedade. Para isso, é necessário ter consciência dos *gaps* gerados pela falta de conhecimento sobre o trabalho e a res-

<sup>10</sup> Itens 110.1 A1, 112.1 e 113.1 A2 do Código de Ética, disponível no endereço: [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/2022-IESBA-Handbook\\_ENG\\_Web\\_Secure.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/2022-IESBA-Handbook_ENG_Web_Secure.pdf)

<sup>11</sup> Iniciativas a respeito de tecnologia, uma das áreas de foco do IAASB, podem ser consultadas no endereço: <https://www.iaasb.org/focus-areas/technology>.

<sup>12</sup> <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Discussion-Paper-Fraud-Going-Concern.pdf>, p. 18.

<sup>13</sup> <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Discussion-Paper-Fraud-Going-Concern.pdf>, p. 19.

responsabilidade do auditor. Afinal, a auditoria pode e deve evoluir para melhor corresponder às expectativas da sociedade, levando em consideração suas responsabilidades e limitações, que nem sempre são bem compreendidas.

Reduzir o *gap* de expectativas na auditoria é algo desafiador, pois o trabalho do auditor se relaciona a inúmeros interessados, com os mais diferentes perfis, tais como investidores qualificados, empresas, reguladores e o público em geral. Cada qual com visões e objetivos distintos, com um nível de conhecimento muitas vezes insuficiente sobre a profissão.

Eventuais deficiências no desenvolvimento do profissional de auditoria também podem criar uma lacuna entre o que auditoria deveria fazer e o que de fato ela entrega. Por isso, enfatizar a educação e a disseminação de conhecimento, aumentar a informatividade dos relatórios de auditoria (como a inclusão dos Principais Assuntos de Auditoria – PAA no novo Relatório do Auditor), melhorar a comunicação e propor mudanças regulatórias são estratégias potencialmente redutoras dos três *gaps*<sup>14</sup>.

Por meio da série *Mind the Gap*, o Ibracon pretende disseminar

**Reduzir o *gap* de expectativas na auditoria é algo desafiador, pois o trabalho do auditor se relaciona a inúmeros interessados, com os mais diferentes perfis, tais como investidores qualificados, empresas, reguladores e o público em geral**

conhecimento e manter um debate saudável sobre as expectativas da sociedade quanto à atuação da Auditoria Independente. O propósito é contribuir para a redução desses *gaps*, difundindo informações para toda a sociedade sobre as responsabilidades de todos os entes responsáveis pela governança, bem como sobre seus limites. Por meio das Bandeiras da Auditoria Independente, o Instituto atua em diversas frentes para aprimorar o conhecimento técnico dos profissionais de auditoria e participa de debates e audiências públicas para o aprimoramento das normas aplicáveis.

As expectativas para a atuação da auditoria são elevadas, assim como é grande a confiança depositada na profissão para a tarefa de aumentar a confiabilidade das informações corporativas sujeitas à assecuração. Essa é uma tarefa que não é exclusiva da Auditoria Independente, cabendo também às empresas, reguladores e à sociedade como um todo. Sendo a voz da Auditoria Independente, o Ibracon empenha-se em difundir informações assertivas para toda a sociedade, enfatizando a relevância da profissão.

<sup>14</sup> Essas quatro respostas apresentadas para reduzir os *gaps* foram consideradas em um estudo acadêmico que sumariza diversas pesquisas sobre *gap* de expectativas na auditoria. Deepal, A. G., & Jayamaha, A. (2022). Audit expectation *gap*: a comprehensive literature review. *Asian Journal of Accounting Research*, 7(3), pp 308-319.

# MIND THE GAP

 /ibracon

 /ibracon-nacional

 /ibraconnacional

 /ibraconNacional

 /ibraconbrasil

**IBRAACON**  
Instituto de Auditoria Independente do Brasil