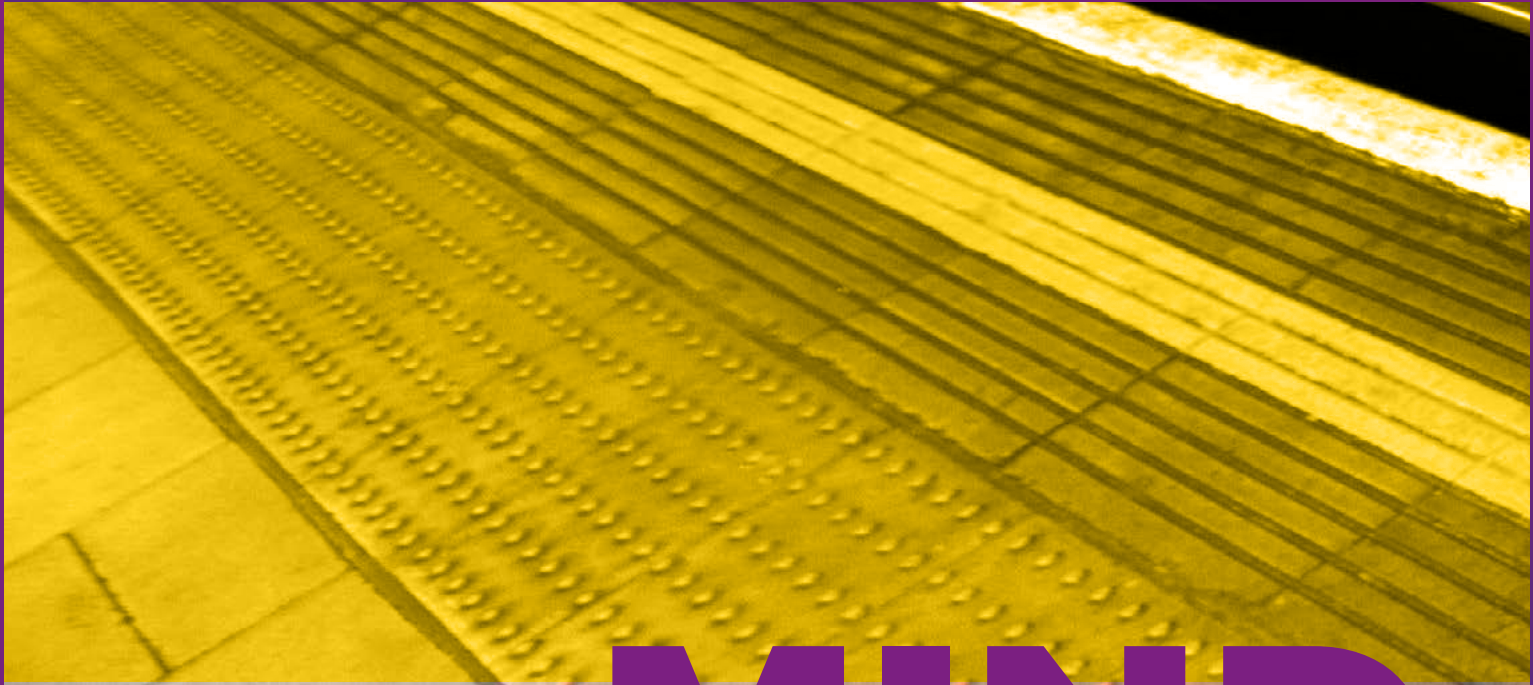




MIND THE GAP SERIES

**Os limites e
responsabilidades
da Auditoria
Independente**



INTRODUÇÃO

Quais são os limites e responsabilidades da Auditoria Independente?

2

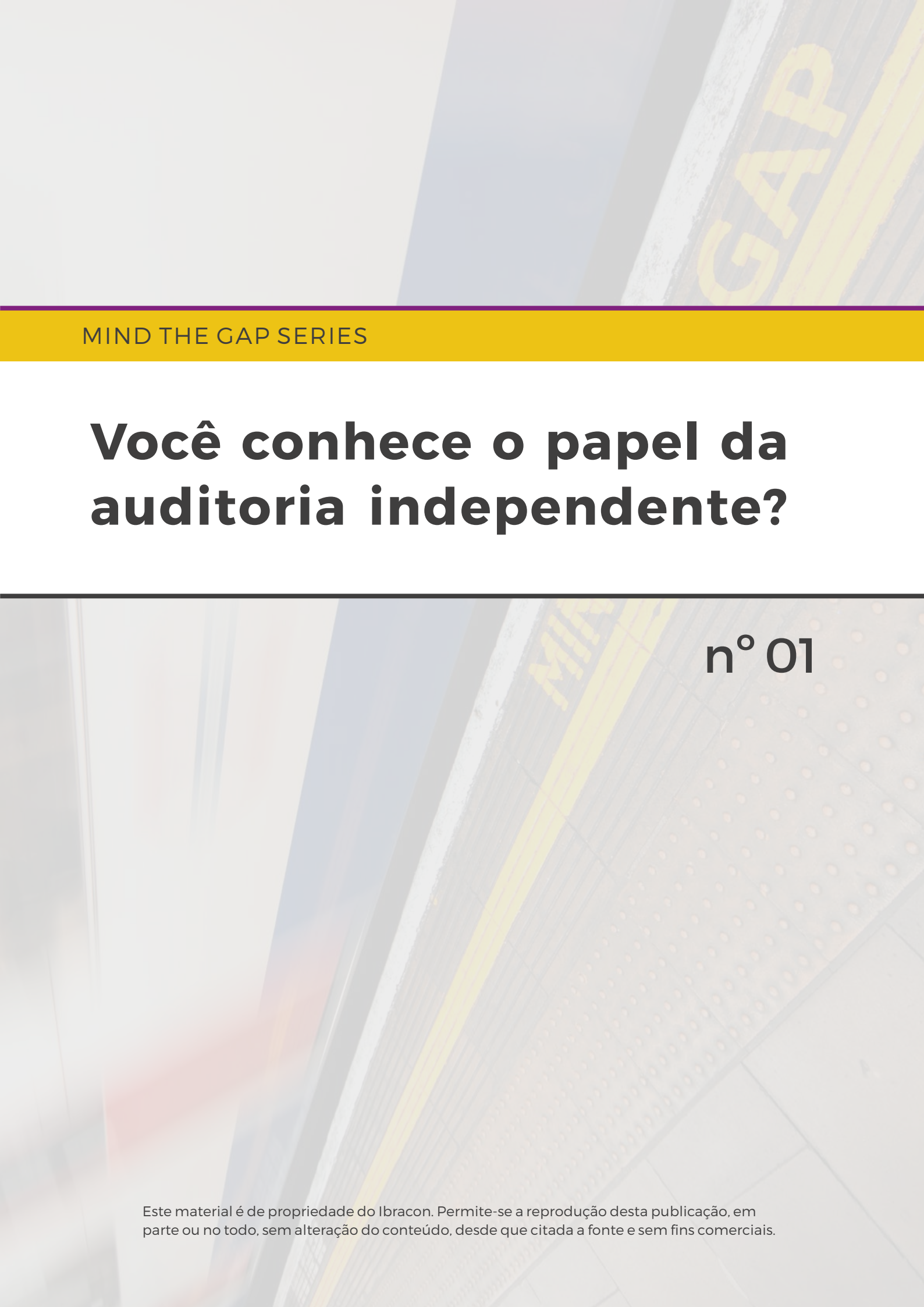
Alinhada à Bandeira da Relevância da Auditoria Independente para o mercado e a sociedade, a série Mind the Gap, cujos artigos encontram-se reunidos neste e-book, surgiu, justamente, para incentivar essa reflexão e reduzir o gap de expectativas sobre a atuação dos profissionais da área.

Afinal, existem limites impostos pela legislação e uma complexa lista de atribuições dos profissionais, o que pode gerar expectativas descoladas da realidade em relação ao seu escopo e desempenho. Assim, nas páginas a seguir, trazemos um conteúdo consistente e confiável para elucidar aspectos da atividade para os diversos stakeholders e reduzir os gaps existentes.

Tenha uma boa leitura!

SUMÁRIO

Introdução Quais são os limites e responsabilidades da Auditoria Independente?	2
Artigo 1 Você conhece o papel da Auditoria Independente?	4
Artigo 2 Você sabe o que é o gap de conhecimento do papel da Auditoria Independente?	8
Artigo 3 Você sabe o que é o gap de desempenho nos trabalhos da Auditoria Independente?	14
Artigo 4 Você sabe o que é o gap de evolução na Auditoria Independente?	19
Artigo 5 Princípios fundamentais de ética e ceticismo do auditor independente	25
Artigo 6 Você sabia que a independência é imprescindível na Auditoria Independente?	30
Artigo 7 Erros, fraudes e as responsabilidades da Auditoria Independente e dos preparadores das Informações Financeiras.	36
Artigo 8 A continuidade operacional e o papel da Auditoria Independente	44
Artigo 9 Você sabia que os auditores independentes também são auditados?	49
Artigo 10 Auditoria para além do balanço: asseguração de informações ESG	55



MIND THE GAP SERIES

Você conhece o papel da auditoria independente?

nº 01

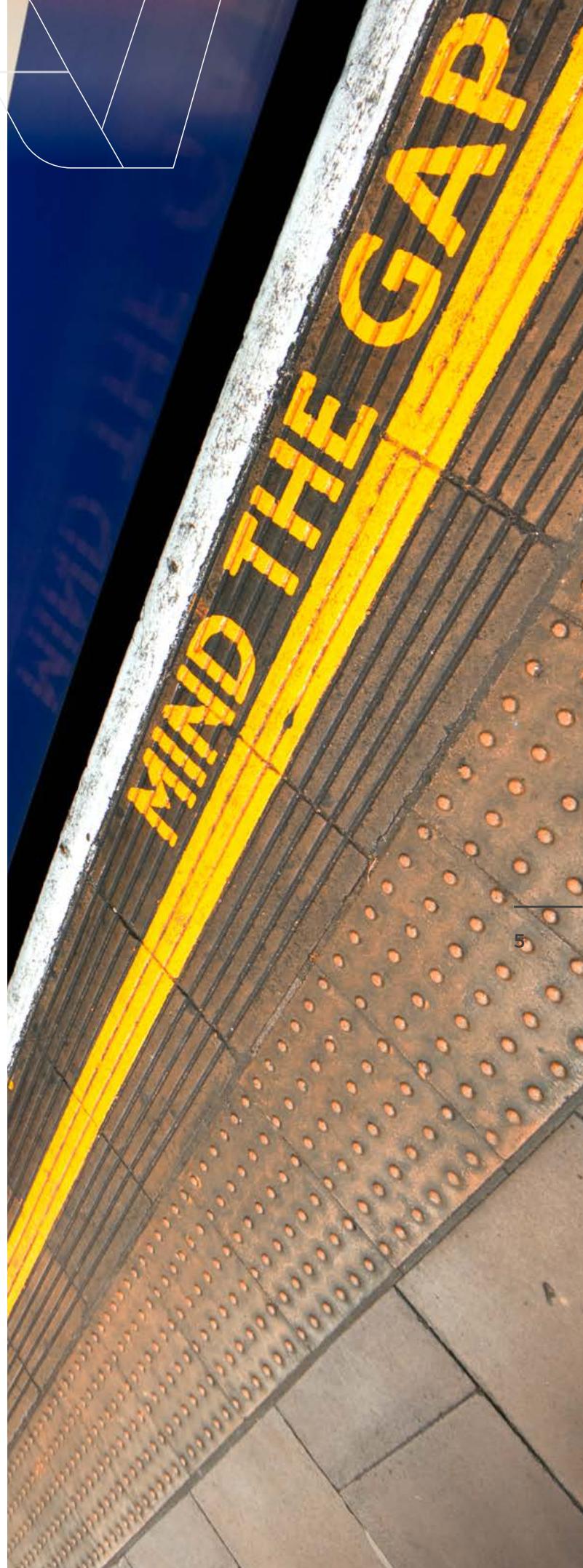
Este material é de propriedade do Ibracon. Permite-se a reprodução desta publicação, em parte ou no todo, sem alteração do conteúdo, desde que citada a fonte e sem fins comerciais.

Você conhece o papel da auditoria independente?

MUITOS JÁ NOTARAM ou se depararam com a icônica expressão “mind the gap”, estampada nas plataformas das estações do metrô londrino e também anunciada nos sistemas de áudio para que o usuário se atente ao vão criado entre a plataforma e o vagão do metrô, potencial causador de acidentes a pessoas mais desatentas. Essa frase ficou tão famosa que virou símbolo do metrô londrino, estampada em camisetas e souvenirs trazidos por quem visita a capital inglesa.

Assim como no metrô londrino, muitas vezes, a auditoria independente enfrenta um gap de expectativa que não deve ser desconsiderado: podem existir diferenças nas expectativas entre a atuação do auditor e o que a sociedade espera de seu trabalho, que perpassa também as obrigações legais e regulatórias sobre a responsabilidade da auditoria independente.

A auditoria independente é, consagradamente, uma resposta eficaz para aumentar a confiabilidade e a credibilidade das demonstrações financeiras apresentadas pelas entidades, aumentando a segurança para o investidor e melhorando o funcionamento do mercado de capitais, além de reforçar a confiabilidade da informação aos stakeholders, que vão desde os acionistas, credores, fornecedores e, em última instância, a própria sociedade. Afinal, em especial nas companhias abertas e entidades de interesse público, a propriedade e a gestão da empresa não são conduzidas pela mesma pessoa: qualquer um pode investir adquirindo ações na expectativa da valorização da



empresa ou na distribuição dos lucros, mas o investidor não acompanha o dia a dia das decisões tomadas pelos administradores. Assim, ter acesso e poder analisar as demonstrações financeiras é uma forma de se inteirar dos rumos da administração e da condução dos negócios. Empresas de capital aberto, bancos, seguradoras, entre outras entidades, são obrigadas a divulgar uma série de informações para diminuir a assimetria de informação entre o investidor e os administradores da empresa. A auditoria independente é uma das peças fundamentais para agregar credibilidade a essas informações: é uma parte independente que analisa e emite a opinião sobre as demonstrações financeiras divulgadas pela empresa.

Empresas de grande porte, mesmo de capital fechado, também são obrigadas a submeter suas demonstrações financeiras à asseguração da auditoria independente, e não é incomum a contratação dos serviços de auditoria para aumentar a confiabilidade das informações aos interessados, mesmo quando não obrigatório por lei ou regulamentos, e até em relatórios relacionados à divulgação de práticas Ambientais, Sociais e de Sustentabilidade (ESG, na sigla em inglês) das empresas.

Essa grande responsabilidade

A auditoria independente, atividade altamente regulamentada e baseada em normas e padrões internacionais e com um rigoroso código de ética, atua em prol do mercado e do aumento do grau de confiança das informações sujeitas ao seu crivo.

de gera expectativas para os investidores, agentes de mercado e interessados pelo desempenho dos negócios e pela lisura dessas empresas.

Mas qual é, de fato, o papel da auditoria? Muitas pessoas podem ter dúvidas sobre as responsabilidades e o limite de atuação do auditor independente. A auditoria é a responsável por investigar e denunciar possíveis fraudes? Ela deve prever a continuidade operacional das companhias? Deve prestar contas à administração da empresa auditada, já que os honorários são pagos por ela? Como lidar com conflitos de interesses? Ela pode auxiliar a administração e a auditoria interna sobre melhores práticas? Qual é a diferença entre a auditoria interna e a auditoria independente? A opinião do auditor é garantia de que a empresa é segura para se investir? Quais são as obrigações e os limites de cada ator envolvido na governança corporativa da empresa?

A auditoria independente, atividade altamente regulada e baseada em normas e padrões internacionais e com um rigoroso código de ética, atua em prol do mercado e do aumento do grau de confiança das informações sujeitas ao seu crivo. Mas, muitas vezes, sua atuação é confundida com a responsabilidade de zelo da adminis-

tração, e o desconhecimento dos limites impostos pela legislação e pela própria atuação profissional dos auditores faz com que surjam expectativas descoladas da realidade com relação ao seu papel e desempenho. É imprescindível que as leis e regulamentos sejam suficientemente claros e alinhados para que a atuação dos profissionais de auditoria cumpra suas obrigações e condutas esperadas. Isso passa pela preparação do profissional de auditoria, a exigência de exame de qualificação técnica, de desenvolvimento continuado e atualização de normas e regulamentos, além da atenção ao regulador e normatizador na elaboração de normas elucidativas, que transmitam os comportamentos e atitudes esperadas da auditoria independente. Ainda, há a necessidade de estar atento à evolução e ao desenvolvimento de novas tecnologias ou sofisticação de transações no mercado, para que a auditoria acompanhe com a competência necessária os desafios de se verificar e emitir opinião em um mundo em constante mudança e desenvolvimento.

Pensando nisso, o Ibracon, Instituto de Auditoria Independente do Brasil, preparou uma série de artigos e materiais, visando reduzir o gap de expectativas, apre-

sentando os deveres da auditoria independente e seus limites de atuação. Elucidar as obrigações de cada ente responsável pela governança das empresas propicia um debate mais produtivo sobre as salvaguardas do mercado de capitais e como podemos auxiliar para aprimorá-las. Esse gap de expectativas será tratado em três diferentes perspectivas: (1) o gap de conhecimento - o que a sociedade pensa que é de responsabilidade da auditoria e o que de fato é; (2) o gap de desempenho - a atuação do auditor e o que é esperado pelas normas e legislação vigentes; (3) e o gap de evolução - áreas em que são necessárias atualizações e uso de novas ferramentas para que o auditor possa desempenhar suas funções de acordo com a tecnologia vigente.

Essa iniciativa em tratar o gap de expectativas nas três diferentes abordagens acima descritas partiu da Associação dos Contadores Certificados (ACCA) e está presente em artigos e textos de discussão do Comitê Internacional de Normas de Auditoria e Asseguração (IAASB), um órgão normativo independente sob os auspícios da Federação Internacional dos Contadores (IFAC). De maneira mais genérica, o IAASB define o gap de expectativas

como a diferença entre o que os usuários esperam da auditoria e o que de fato a auditoria é e faz.¹ Com as referidas separações em três abordagens, é possível verificar a origem das expectativas e trabalhar em soluções específicas para cada uma delas, contribuindo ainda mais para um ambiente informacional melhor e um mercado de capitais mais saudável e compreensível.

O Ibracon entende que o conhecimento das atribuições da auditoria é essencial para constantemente aprimorá-las. O Instituto tem entre suas Bandeiras a Relevância da Auditoria Independente para o mercado e a sociedade e está presente em debates e encontros com a classe contábil, reguladores, normatizadores e toda a sociedade para o desenvolvimento ético da profissão, contribuindo para o bom funcionamento do mercado de capitais.

Esta série é mais uma das colaborações do Ibracon para o debate do papel do auditor independente e dos responsáveis pela governança, visando um ambiente de investimentos mais saudável e seguro, auxiliando no desenvolvimento do mercado com foco na transparência e em prol do interesse público.

¹ Tradução livre do trecho extraído do documento do IAASB disponível em https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-Discussion-Paper-Fraud-Going-Concern.pdf (IAASB, 2020, p.8).



MIND THE GAP SERIES

Você sabe o que é o gap de conhecimento do papel da AUDITORIA INDEPENDENTE?

nº 02

8



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.

Shutterstock



Shutterstock

Você sabe o que é o gap de conhecimento do papel da AUDITORIA INDEPENDENTE?

A AUDITORIA INDEPENDENTE agrega confiança e credibilidade ao mercado. É o que investidores, reguladores, governo e demais stakeholders têm afirmado ao longo dos anos. Afinal, a auditoria é uma parte independente que opina sobre as demonstrações financeiras, bem como as informações não financeiras de uma entidade, auxiliando na redução da assimetria de informação e dando suporte a decisões de investimento. Mas quando existem situações de exceção que envolvem crises, fraudes ou riscos ao mercado, não é incomum as dúvidas também recaírem sobre a atuação da auditoria.

Quando uma fraude é descoberta, ou uma empresa apresenta problemas de continuidade, muitos questionam se a Auditoria Independente cumpriu seu papel: afinal, a auditoria não é a responsável primária por impedir fraudes? Não seria a auditoria também responsável pela gestão e por manter a empresa em continuidade? E quando há uma republicação, por que a auditoria não corrigiu as demonstrações a tempo?

Esses tipos de questionamentos destacam a importância de se conhecer o papel da Auditoria Independente, bem como as responsabilidades dos administradores e dos responsáveis pela governança corporativa das empresas. Não obstante, perpassa também pelo entendimento dos limites existentes em leis e regulamentos - já que a auditoria é uma atividade altamente regulada - e do conhecimento das partes que formam o ecossistema corporativo.

Essa falta de conhecimento pode ser descrita, dentre os gaps de expectativas, como um **gap de conhecimento**: não conhecer o papel e a responsabilidade de todos os agentes envolvidos na preparação de informações corporativas e na condução dos negócios de uma empresa é um problema grave na escolha dos investimentos, na atribuição de responsabilidades e, principalmente, na falta de eficácia ao cobrar a correta conduta dos envolvidos. Afinal, se não se sabe ao certo quem é o responsável, as críticas e as possíveis melhorias nos processos não chegarão às causas raízes, e o sistema continu-

amente será falho. Assim, quando algum tipo de problema ocorre nas empresas, somos induzidos a instantaneamente procurar ou indicar culpados, em vez de compreendermos a origem do que aconteceu e identificarmos as partes que falharam em alguma etapa do processo.

Quando se trata de conhecer e entender a atuação da auditoria, é importante ter em mente que a profissão tem suas responsabilidades e conduta estabelecidas por regulamentos e legislação. A atuação da Auditoria Independente deve respeitar essa regulamentação, que nem sempre é condizente com o que a sociedade pensa. Daí que surge a definição de gap de expectativas trazida pela Associação de Contadores Certificados (ACCA): por esse órgão, esse gap é definido como “a diferença entre o que o público em geral pensa que os auditores fazem e o que o público em geral gostaria que os auditores fizessem”¹. Essa lacuna entre o que os auditores fazem e o que o público pensa sobre a profissão, sem conhecer as normas, gera uma expectativa indevida sobre a auditoria por aqueles que desconhecem seus objetivos e responsabilidades.

A Federação Internacional dos Contadores (IFAC) utiliza o mesmo conceito da ACCA para descrever os gaps. O gap do conhecimento é sintetizado como “a diferença do que o público pensa que os auditores fazem e o que os auditores de fato fazem”². Esse gap pode soar como uma expectativa gerada por agentes de pouco conhecimento do mercado ou da regulação, mas não é difícil verificar possíveis equívocos até mesmo em órgãos especializados. Em uma pesquisa acadêmica que buscou verificar indícios de gaps de expectativas com relação à atuação dos auditores em decisões de litígios, a pesquisadora encontrou evidências da existência de gap de conhecimento³ em 29% das decisões analisadas. Ou seja, mesmo entre membros do judiciário e de órgãos reguladores, é possível encontrar decisões em que existe uma percepção equivocada sobre os objetivos e limitações da Auditoria Independente.

Quando se trata de conhecer e entender a atuação da auditoria, é importante ter em mente que a profissão tem suas responsabilidades e conduta estabelecidas por regulamentos e legislação.

¹ A definição consta no relatório profissional divulgado pela ACCA, disponível no endereço <https://www.accaglobal.com/in/en/professional-insights/global-profession/expectation-gap.html>.

² A IFAC utiliza essa definição em uma publicação de 2020 do IAASB sobre fraude e continuidade operacional, disponível no endereço <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Discussion-Paper-Fraud-Going-Concern.pdf>.

³ A autora utiliza a definição e classificação de Linda Porter para os gaps de expectativa, divididos entre gap de desempenho e gap de razoabilidade. Esse último, objeto da pesquisa, seria similar ao gap de conhecimento segundo a classificação proposta pela ACCA. A tese de doutorado da pesquisadora pode ser acessada no endereço <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-14062017-093241/pt-br.php>.

Para reduzir esse gap de conhecimento, além de compreender o papel da auditoria, é vital também entender o papel dos diversos atores envolvidos no processo de geração de informações corporativas. A começar pelos preparadores das demonstrações dentro das entidades: a diretoria tem a responsabilidade de implementar todos os processos operacionais e financeiros, assegurando conformidade com os dispositivos legais, estatutários e o código de conduta da organização. A diretoria também é responsável por propor, desenhar e implementar controles internos que sejam efetivos para gerar informações confiáveis, já que são o insumo principal para as demonstrações divulgadas ao público. Dessa forma, as eventuais decisões econômicas de investidores e fornecedores, enquanto provedores de capital financeiro, serão baseadas em informações críveis disponibilizadas por essa administração.

O Conselho de Administração é o órgão central de governança corporativa e de instalação obrigatória em companhias abertas. Devido à sua importância estratégica de supervisionar a diretoria executiva, desde 2022, é vedada a acumulação de cargo do

presidente do conselho e de diretor-presidente em companhias abertas⁴. Compete ao Conselho de Administração orientar e monitorar a diretoria, atuando como elo entre esse órgão e os acionistas. Na qualidade de administradores, os conselheiros possuem deveres fiduciários para com a organização e prestam contas de seus atos aos acionistas. Segundo a Lei das Sociedades por Ações, devem fiscalizar a gestão dos diretores, examinar, a qualquer tempo, os livros e papéis da companhia, solicitar informações sobre contratos celebrados ou em via de celebração e quaisquer outros atos. É de competência do Conselho de Administração também a escolha e destituição da Auditoria Independente.

Os Conselhos de Administração podem criar Comitês para exercer diversas atividades, tais como avaliar e acompanhar assuntos específicos e preparar propostas e recomendações. Em geral, muitas entidades criam um Comitê de Auditoria, que, a partir de um regimento aprovado, busca zelar pela qualidade das informações financeiras, dos trabalhos da auditoria interna, da área de gestão de riscos e compliance, incluindo o acompanhamento do canal de denúncias e programas antifrau-

de, dos controles internos desenhados e implementados pela diretoria. Faz a supervisão ativa e preventiva, visando à confiabilidade e integridade das informações, para resguardar e aprimorar a governança. As atribuições do Comitê de Auditoria, do qual o auditor independente não é parte, são de fundamental importância no amparo aos quesitos de transparência nas organizações.

Tendo desenvolvido as diversas fases de seu trabalho, o ponto de partida, fundamental para a fase de elaboração do relatório de auditoria, é a demonstração financeira gerada pela administração, que apresenta valores, informações e todas as divulgações consideradas necessárias. Essas informações são o objeto dos trabalhos dos auditores. Cabe ao auditor examinar e emitir sua opinião, a fim de prover maior confiabilidade ao conjunto divulgado, concluindo sobre a aderência às normas contábeis que norteiam a preparação das informações.

Ao executar seus trabalhos, o auditor identifica os riscos de distorções relevantes, analisando e testando os mecanismos que objetivam minimizá-los, ou seja, ele procura saber se existem fatores que, de alguma forma, poderão

⁴ A vedação foi imposta pela lei 14.195/2021, que passou a vigorar em 21/08/2022. Tal vedação é flexibilizada para empresas abertas de menor porte, segundo Resolução CVM 168/2022 (empresas com receita bruta até R\$ 500 milhões).

**A diferença entre erros e fraudes é que o erro é não intencional;
na fraude, o agente tem a intenção de iludir, ludibriar.**

distorcer a informação auditada, que, por sua vez, será disponibilizada aos usuários dessas informações. Portanto, o auditor faz o entendimento do negócio e do ambiente de controles internos estabelecidos pela administração e desenha um plano de trabalho, que é executado a partir de uma combinação de testes em controles e inspeção de documentos e transações, além de outras evidências, como, por exemplo, circularizações com terceiros, conforme as circunstâncias e o recebimento de carta de representação da diretoria confirmando por escrito as informações recebidas, tudo com o objetivo emitir uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão ou não livres de distorções relevantes. Ao encontrar ajustes relevantes nos números ou divulgações, e antes de emitir seu relatório, o auditor faz recomendações à administração. Uma vez efetuados os ajustes necessários, o auditor emite sua opinião sem ressalvas. Caso contrário, pode emitir uma opinião modificada, ou seja, um relatório com ressalva, como normalmente os usuários dizem, ou até mesmo

abster-se de opinião, caso não seja possível obter evidências de que as demonstrações foram apresentadas sem distorções relevantes ou caso existam limitações significativas no seu trabalho.

A opinião do auditor não pode ser vista como uma garantia de que não existem distorções relevantes. Isto porque as leis e regulamentos estabelecem que o auditor desempenha um papel de “asseguração razoável”, baseada em técnicas de amostragem e relevância. O procedimento de asseguração razoável, previsto nas normas, nasceu de discussões internacionais com partes interessadas (incluindo reguladores e investidores) com o objetivo de aumentar a confiança em informações, sem, contudo, representar uma garantia de que as demonstrações financeiras estejam totalmente livres de erros ou fraudes. Não se confunde com o papel de uma seguradora, que assume os riscos de seus clientes.

Por falar em amostragem, esse também é outro aspecto que merece compreensão. Se o exa-

me do auditor fosse realizado por testes em 100% das transações de uma empresa, seria inviável a contratação dos serviços de auditoria, e a demanda de trabalhos prestados pelo auditor à empresa auditada se tornaria um enorme peso dentro das organizações. Então, o mercado seguiu para o uso de amostragem e relevância em auditoria, metodologia aceita e consagrada pelos investidores, normatizadores e reguladores, existindo norma de auditoria específica para ser aplicada nos trabalhos de asseguração. As normas de auditoria foram concebidas para que o auditor obtenha asseguração razoável, mas não absoluta, de que os riscos dos trabalhos sejam reduzidos a um nível aceitavelmente baixo.

Em relação a fraudes, o próprio relatório do auditor indica que o risco de não detecção de distorção relevante é maior que o proveniente de erro, pois pode envolver ato de burlar os controles, conluio, falsificação, omissão ou representações falsas. A fraude é tratada como potencial pelos auditores independentes. Di-



fere dos trabalhos de investigadores e auditores forenses, que executam trabalhos objetivando especificamente a fraude, com ferramentas e metodologias específicas, dados como e-mails e determinadas informações de terceiros não presentes na auditoria contábil, com a finalidade de concluir sobre a fraude. Existindo suspeitas de fraudes, cabe ao auditor independente solicitar investigações para esclarecimento dos fatos. Em uma próxima publicação, trataremos em mais detalhes dos trabalhos do auditor em relação a fraudes. Portanto, o trabalho do auditor não é preparado para verificar a existência de fraudes, mas certificar, com ceticismo profissional, que as demonstrações financeiras foram preparadas e apresentadas de acordo com as normas de contabilidade requeridas por órgãos reguladores ou aquelas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Os trabalhos do auditor independente são muito regulamentados, partindo de normas internacionalmente aceitas e aplicadas. Adicionalmente, exige-se das firmas de auditoria a implementação de controles internos voltados a preservar e aprimorar a qualidade nos trabalhos. Tais con-

troles passam por revisão de qualidade por diferentes reguladores e firmas independentes. É exigida, ainda, uma certificação específica para que os profissionais possam atuar em determinados mercados. Depois de passar no exame de certificação, o auditor deve cumprir um Programa de Educação Profissional Continuada para a manutenção da certificação⁵. Essa exigência profissional reflete qualitativamente nos serviços prestados pelos auditores independentes.

As regras internacionais e nacionais afirmam textualmente que o papel do auditor não é prevenir erros ou fraudes. Ao mesmo tempo, tais normas não eximem a responsabilidade da administração e dos encarregados pela governança com relação à preparação de informações livres de distorções. Por sua vez, o auditor deve estar apto a realizar trabalhos com qualidade, que está diretamente ligada à aderência às leis e regulamentos que regem a atividade. As normas de auditoria são longas, detalhadas e estão em constante revisão. Por esse motivo, é imprescindível que os profissionais estejam capacitados e constantemente atualizados para desempenharem suas funções.

O desconhecimento dos papéis descritos nesta publicação pode gerar desconfiança na atuação da auditoria ou fazer com que se espere da auditoria o que ela não é capaz de oferecer. É necessário entender o papel de cada ente responsável pela geração de informações para se tomar decisões conscientes e fundamentadas. Claro que o gap de expectativa nunca será uma justificativa para que a Auditoria Independente não cumpra seu papel, prestando um serviço de qualidade, visando ao aumento da confiabilidade das informações auditadas para todos os stakeholders.

O Ibracon acredita que esclarecendo o papel de cada parte responsável pelo ecossistema dos relatórios financeiros (órgãos reguladores, empresas, firmas de auditoria, profissionais da contabilidade, investidores, Comitês de Auditoria e legisladores), é possível fazer mais pelo mercado de capitais.

Além dos artigos até aqui publicados dessa série, trataremos em breve de outros temas, já que a auditoria, per si, é notoriamente um instrumento para redução da assimetria informacional.

⁵ Os profissionais que atuam na Auditoria Independente devem possuir registro no Conselho Regional de Contabilidade (CRC) de sua jurisdição e ser aprovados no exame de qualificação técnica para obtenção do Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI), além de cumprir os requisitos constantes na NBC PG 12 (R3).

MIND THE GAP SERIES

Você sabe o que é o *gap* de desempenho nos trabalhos da AUDITORIA INDEPENDENTE?

nº 03



Você sabe o que é o *gap* de desempenho nos trabalhos da AUDITORIA INDEPENDENTE?

OS GAPS DE EXPECTATIVA na Auditoria Independente, como já sabemos, são três: o *gap* de conhecimento¹ – das atividades e responsabilidades da Auditoria Independente –, o *gap* de desempenho e o *gap* de evolução. Depois de discutido o *gap* de conhecimento em nosso artigo anterior, vamos agora examinar o *gap* de desempenho.

O *gap* de desempenho se coloca entre o resultado da Auditoria Independente e aquilo que a legislação requer da auditoria. Dois pontos são destaque: a possibilidade de haver normas deficientes e a capacitação dos profissionais de Auditoria Independente. Afinal, tanto a falta de objetividade ou clareza das normas quanto o insuficiente preparo de quem as aplica podem gerar uma lacuna (*gap*) entre o que a auditoria faz e o que seria esperado de sua atuação.

A competência e o zelo profissional estão entre os princípios éticos fundamentais de todos os profissionais da Contabilidade, que têm o dever de aprimorar seu conhecimento profissional e desenvolver suas habilidades ao nível necessário para o exercício adequado de suas funções. Trata-se de um dever reconhecido no Código Internacional de Ética para Profissionais da Contabilidade, editado pelo Conselho Internacional de Padrões de Ética para Profissionais da Contabilidade (IESBA) e que foi encampado, no Brasil, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da NBC PG 100 (R1).

Tanto o desafio quanto a responsabilidade da Auditoria Independente não são triviais. Afinal, a função do auditor independente é aumentar a credibilidade das demonstrações financeiras de pequenas, médias e grandes empresas. Mas não é só isso. Cada vez mais, os profissionais são demandados para

¹ <https://www.ibracon.com.br/wp-content/uploads/2023/12/MTG-2-Voce-sabe-o-que-e-o-gap-de-conhecimento-do-papel-da-Auditoria-Independente.pdf>

também verificar informações de cunho ambiental, social e de governança, fruto do anseio social por empresas mais transparentes e comprometidas com causas ESG.

A carreira do profissional começa com necessidade de aprovação no Exame de Suficiência para obtenção do registro de contador perante o Conselho Regional de Contabilidade (CRC). Além disso, o contador que queira trabalhar como auditor independente deve ser aprovado no Exame de Qualificação Técnica e obter seu registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI), junto ao CFC. O exame é composto de prova de qualificação geral, que exige o domínio das normas e princípios de auditoria e contabilidade, bem como de provas específicas, necessárias para que o profissional possa realizar a auditoria de entidades supervisionadas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o Banco Central do Brasil (BCB), a Superintendência de Seguros Privados (Susep) e a Superintendência Nacional de Previdência Complementar (Previc).

Além da inscrição no CNAI, o auditor independente deve cumprir com um Programa de Educação Profissional Continuada, consoante determina a NBC PG 12 (R3), editada pelo CFC. Isso significa

Cada vez mais, os profissionais são demandados para também verificar informações de cunho ambiental, social e de governança, fruto do anseio social por empresas mais transparentes e comprometidas com causas ESG

cumprir anualmente um número mínimo de horas de treinamento, capacitação e atualização, sob pena de sanções como multa e até mesmo a suspensão do exercício profissional.

Adicionalmente, as firmas de Auditoria Independente são obrigadas a implementar e manter um sistema de gestão de qualidade. Recentemente, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) atualizou as normas revisadas do Conselho Internacional de Normas de Auditoria e Asseguração (IAASB), que disciplinam a obrigação das firmas de auditoria de desenvolver e implementar um sistema de gestão de qualidade para a realização de seus trabalhos, com o objetivo de que cada firma obtenha segurança razoável de que ela e seus profissionais estejam cumprindo com suas responsabilidades, na forma do estabelecido na legislação aplicável. Isso evidencia a importância dada pelos órgãos profissionais à qualidade do trabalho de auditoria, para que os trabalhos e relatórios emitidos pelas firmas e auditores independentes sejam confiáveis e apropriados.

A exigência de qualificação profissional e o controle de qualidade buscam reduzir o *gap* de desempenho. Mas nem sempre esse esforço é suficiente: por vezes, as leis e regulamentos aplicáveis à atividade não são claros, ou



são demasiadamente complexos, podendo ensejar diferentes interpretações por parte de profissionais e reguladores.

A despeito desses desafios, o foco na qualidade da auditoria e a obediência às leis e às normas são fundamentais para reduzir o *gap* de desempenho. Firms e auditores devem primar pela qualidade de seus serviços. Afora isso, espera-se que as normas e a legislação, além de claras, possam evoluir conforme as necessidades dos mercados e da sociedade. Para diminuir esse *gap*, o IAASB revisa as normas internacionais de auditoria com frequência e as submete a consultas públicas para colher subsídios e contribuições da sociedade. Adicionalmente, o órgão publica guias para auxiliar os profissionais de auditoria na interpretação e aplicação das normas profissionais. Nas audiências públicas promovidas pelo IAASB, é de fundamental importância a participação de reguladores, tais como a Organização Internacional das Comissões de Valores Mobiliários (IOSCO) e as autoridades nacionais de disciplina dos mercados de capitais. É

igualmente de suma importância que as normas evoluam de forma contínua e concomitante com as novas tecnologias, para viabilizar a atuação dos auditores frente aos desafios impostos pelo mundo moderno, o que será o foco de nosso próximo artigo, sobre o *gap* de evolução na profissão.

Além de normas, da obrigatoriedade de qualificação profissional e da implementação de sistemas de qualidade nas firms de auditoria, no Brasil e em um grande número de outros países, os trabalhos dos auditores independentes são recorrentemente avaliados em programas de Revisão pelos Pares (*peer review*), ou seja, a revisão de trabalhos realizados pelas firms de auditoria por outras firms de auditoria. No Brasil, esses trabalhos são conduzidos pelo Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE), que conta com a participação do Ibracon e do CFC, além da supervisão de órgãos reguladores brasileiros. Adicionalmente, profissionais que auditam companhias com ações negociadas em bolsa estão

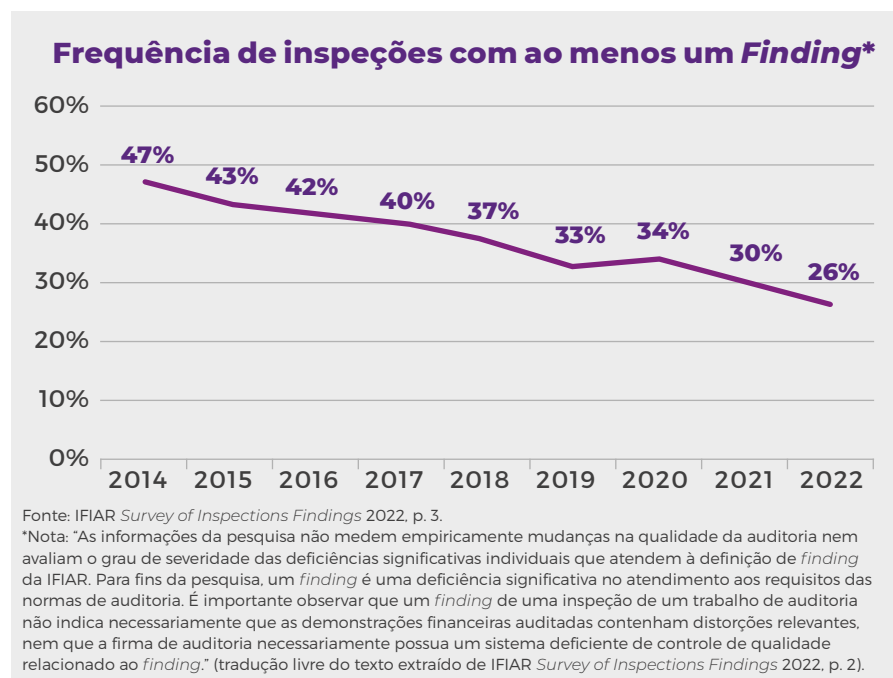
também sujeitos a inspeções dos reguladores, como é o caso da CVM, no Brasil, e do Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), que atua não só nos Estados Unidos, mas também em todos os países onde haja companhias que possuam ações ou títulos negociados na bolsa de Nova Iorque, bem como nas jurisdições onde estejam localizadas as respectivas subsidiárias.

Tamanha é a relevância da auditoria e do seu foco em qualidade que o Fórum Internacional dos Reguladores dos Auditores Independentes (IFIAR) elabora uma pesquisa anual sobre os principais resultados das inspeções realizadas pelos reguladores membros do Fórum². A pesquisa visa dar mais transparência aos resultados das inspeções feitas ao redor do mundo e, assim, contribuir para o fortalecimento dos sistemas de controle de qualidade das firms, num esforço para que as auditorias sejam feitas com cada vez mais qualidade em todo o mundo. Na última edição do estudo, é perceptível a redução do número de relatórios

² O IFIAR atualmente é composto por 54 membros-representantes da África, América, Ásia, Europa e Oceania e possui como missão aprimorar a supervisão da auditoria, com foco na alta qualidade da auditoria no mundo todo. Informações sobre o Fórum podem ser consultadas no endereço: <https://www.ifiar.org/>.

em que houve a identificação de ocorrências (*findings*) no atendimento das normas de auditoria ao longo dos anos, conforme ilustrado no gráfico a seguir³. Os resultados evidenciam uma significativa melhora no desempenho nas inspeções desde 2014, diretamente decorrente de ações de controle de qualidade e desenvolvimento profissional.

O Ibracon, entidade representativa da Auditoria Independente no Brasil, mantém contato permanente com normatizadores internacionais, reguladores e legisladores locais, para contribuir para a construção de padrões normativos alinhados com os deveres e obrigações da auditoria. O Ibracon é membro do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), órgão responsável pelo estudo, preparo e emissão de documentos técnicos relativos à convergência das normas brasileiras às Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) e vem historicamente mostrando pioneirismo em seu trabalho, como, por exemplo, participando da criação do Comitê Brasileiro de Pronunciamentos de Sustentabilidade (CBPS), no qual também figura como membro. O Ibracon também participa ativamente de consultas e audiências públicas dos mais variados órgãos, tais



como CVM, Banco Central, ANS, SUSEP, IAASB, sobre diversos assuntos relacionados à atuação do profissional de Auditoria Independente, a fim de promover melhorias contínuas para a atividade.

O Ibracon também está comprometido com o desenvolvimento contínuo dos profissionais da auditoria, uma das Bandeiras da profissão. Ano após ano, vem realizando diversos *webinars* sobre temas relevantes para a auditoria, gratuitos⁴ e abertos a todos os interessados, além de cursos colocados à disposição de seus associados e demais interessados. A entidade organiza anualmente a conferência mais importante so-

bre Auditoria Independente no Brasil, além de elaborar e publicar orientações e comunicados técnicos sobre o exercício da profissão. Com suas atividades, o Ibracon atua constantemente para reduzir o *gap* de desempenho na Auditoria Independente, mediante o desenvolvimento continuado da profissão, do diálogo constante com os reguladores e com a sociedade, para a criação de normas que permitam aumentar a confiabilidade das demonstrações financeiras e dos trabalhos de auditoria, com a redução de assimetrias de informação que ainda existem entre empresas, investidores, reguladores e o público em geral acerca da profissão.

³ O gráfico refere-se aos resultados obtidos pelas pesquisas referentes a inspeções de auditoria entre os membros participantes desde 2014. As definições utilizadas, bem como o gráfico original, podem ser consultados no relatório do *Survey of Inspections Findings 2022*, disponível no endereço: <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=15294>.

⁴ <https://www.ibracon.com.br/portal-do-conhecimento/videos/>

MIND THE GAP SERIES

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

nº 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?

20

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 conhecimento¹ e ao desempenho². Segundo a Associação dos Contadores Certificados (ACCA)³, 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

¹ Disponível em: <https://www.ibracon.com.br/wp-content/uploads/2023/12/MTG-2-Voce-sabe-o-que-e-o-gap-de-conhecimento-do-papel-da-Auditoria-Independente.pdf>

² Disponível em: <https://www.ibracon.com.br/wp-content/uploads/2023/12/MTG-3-Voce-sabe-o-que-e-o-gap-de-desempenho-nos-trabalhos-da-Auditoria-Independente.pdf>

³ 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.

e 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 criptomoedas ou *non-fungible tokens* (NFT). Trata-se de um desafio adicional quando comparado ao exame de ativos físicos, tais como estoques⁴ 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 humanos⁵. 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 adicionais⁶. Vale também o exemplo das discussões em torno da regulamentação do uso de IA, em âmbito global⁷. 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 econômico⁸. 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 padrões⁹ 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 da 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 contadores¹⁰. 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 auditoria¹¹.

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 IAASB¹².

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*¹³, 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-

10 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.

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

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

13 <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*¹⁴.

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.

¹⁴ 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 SERIES

Princípios fundamentais DE ÉTICA E Ceticismo DO AUDITOR INDEPENDENTE

nº 05



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.



ÉTICA

Princípios fundamentais de ética E CETICISMO DO AUDITOR INDEPENDENTE

COMO MENCIONADO nos artigos anteriores desta série Mind the Gap, o conhecimento dos papéis e responsabilidades do auditor independente é essencial para quem deseja navegar pelo ecossistema de relatórios financeiros das companhias. O Ibracon tem entre suas Bandeiras a Relevância da Auditoria Independente para o mercado e a sociedade. Assim, é parte fundamental de sua missão a interlocução com os mais diversos *stakeholders*. E um dos outros focos é o desenvolvimento ético da profissão, para que o auditor independente siga contribuindo para o bom funcionamento do mercado de capitais e, principalmente, atue como um facilitador do entendimento das informa-

ções técnicas disponibilizadas pelas empresas aos usuários dessas informações. Além disso, um ambiente informacional positivo contribui para um mercado de capitais mais saudável e compreensível.

O termo "ética" vem da palavra grega, *ethiké*. Na filosofia, é a área do conhecimento que se dedica ao estudo dos padrões racionais sobre o que deve ser considerado correto nas ações humanas. Nesse campo, o estudo da ética é normativo, porque se propõe a moldar o comportamento das pessoas na sociedade como um todo. No campo profissional, deve ser entendida como um conjunto de preceitos que guiam atitudes

corretas e honestas em uma profissão ou atividade econômica.

Na filosofia, ética e moral caminham na mesma direção. Enquanto a ética avalia comportamentos do ponto de vista teórico, a moral trata da aplicação dos padrões de conduta no cotidiano da vida em sociedade.

Na Auditoria Independente, a ética profissional tem o propósito de viabilizar ao auditor o bom cumprimento de sua função na sociedade. Nesse contexto, quando trazemos os conceitos de ética para a Auditoria Independente, sabemos que o interesse de toda a sociedade ao buscar dados corporativos, sejam eles financeiros

ou não financeiros, é ter segurança razoável de que essas informações sejam confiáveis e obtidas a partir de um processo diligente de preparação das demonstrações financeiras de uma companhia.

Tal processo é bastante abrangente, cobrindo áreas relevantes da empresa auditada, tais como: operações comerciais e financeiras, relações com os funcionários e assessores jurídicos, ambientes de Tecnologia da Informação, comunicações corporativas internas e externas, processos produtivos, bem como as áreas específicas e relevantes de cada setor a que a empresa pertence.

O auditor trabalha sobre os relatórios financeiros preparados pela companhia. Não é dele, mas, sim, da Administração da entidade, a responsabilidade pela elaboração desses relatórios. O papel do auditor consiste em emitir sua opinião profissional, caso tenha obtido evidências de auditoria suficientes, de que as demonstrações financeiras estão livres de distorções relevantes e retratam com razoável segurança a posição patrimonial da companhia. Para formar sua opinião, o auditor deve conduzir seus trabalhos com base nas Normas de Auditoria emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), adotadas no Brasil a partir das Normas In-

A emissão de uma opinião de auditoria exige que o profissional compreenda o ambiente de controles internos em que se deu a preparação das informações contábeis.

ternacionais emitidas pelo International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

A emissão de uma opinião de auditoria exige que o profissional compreenda o ambiente de controles internos em que se deu a preparação das informações contábeis. Mas não apenas os auditores. Também os contadores encarregados da elaboração das demonstrações financeiras devem dispor de competência técnica apurada para realizar uma avaliação crítica de todo o processo, para buscar o apropriado entendimento sobre se aquelas informações, consideradas na elaboração dos relatórios financeiros, são consistentes e fazem sentido com os tempos e movimentos da empresa e do setor a que ela pertence.

Tem havido avanços consideráveis no reforço dos padrões éticos aplicáveis à Auditoria Independente. Conforme o Código de Ética emitido pelo CFC, a partir do Código Internacional de Ética para os Profissionais da Contabilidade emitido pelo International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), atualizado em setembro de 2022, os profissionais de auditoria e contabilidade não devem visar apenas à satisfação dos interesses de um cliente ou organização. Eles têm, acima de tudo, a responsabilidade

de de levar em conta o interesse público nos seus julgamentos profissionais e nas suas atitudes.

Nos referidos Códigos de Ética, os princípios fundamentais são: integridade, objetividade, competência e zelo devido, confidencialidade e comportamento profissional.

Para exercer seus julgamentos profissionais ao longo do trabalho, o auditor precisa, primordialmente, manter independência em relação ao objeto auditado, a fim de coletar dados consistentes e produzir análises imparciais.

Além disso, o Código de Ética exige que os auditores independentes atuem com ceticismo profissional. Adotar uma postura cética significa uma conduta crítica perante as informações recebidas. Antes de confiar no que vê, o profissional deve buscar evidências de auditoria. Isto é, confirmar a veracidade das informações por meio de verificações objetivas de fatos e fontes, desprovidas de qualquer interesse. Isso inclui avaliar o risco

de potenciais distorções por falta de uma avaliação criteriosa.

O ceticismo requer do auditor que, diante de uma dúvida, aplique procedimentos de auditoria adicionais, visando confirmar a informação. É claro que nem sempre é possível obter uma confirmação cabal. Nesses casos, pode o auditor confiar, se assim for seu julgamento, na informação que não tenha sido refutada – embora não completamente confirmada – após a aplicação dos testes e procedimentos adicionais. Haverá sempre o risco, contudo, de que distorções possam escapar da percepção do auditor. E esse risco é especialmente mais alto (quicá inevitável) quando existem fraudes, que podem contar com o conluio da Administração e envolver esquemas sofisticados, cuidadosamente organizados para sua ocultação, tais como a falsificação de documentos.

A postura cética requer, também, além da capacitação permanente, que o auditor, ao fazer

o uso de recursos tecnológicos para agilizar os procedimentos e alcançar a eficiência nos resultados obtidos, não deixe de questionar práticas e operações que possam sugerir alguma irregularidade. Por isso, o atual Código de Ética encoraja o auditor a aprimorar sua capacitação técnica também em tecnologia.

As exigências de competência profissional na Auditoria Independente demanda que o auditor aporte no processo de auditoria todo o conhecimento técnico e especializado necessário para avaliar as informações consideradas no relatório financeiro. Para tanto, o auditor pode e deve recorrer a especialistas de outras profissões, a depender da natureza, do porte, da complexidade, do perfil de risco e do modelo de negócio da empresa auditada. De acordo com a situação, poderá ser necessário o envolvimento de vários especialistas, tais como profissionais das áreas de Tecnologia da Informação, Tributária, Jurídica, Ambiental, Finanças Corpora-



A atualização profissional contínua é não só uma questão de sobrevivência, mas também de ética e responsabilidade, para com o cliente e a sociedade como um todo.

tivas, técnicos em avaliação de ativos, em avaliação e mensuração de riscos, contadores e atuários.

A diversidade de conhecimento entre gerações, nacionalidades e experiências nesse processo contribui para o aprimoramento do trabalho, numa perspectiva não ensinada nos livros acadêmicos. Além disso, leva o profissional de auditoria a estar aberto a inovações; obriga-o a pensar em caminhos diferentes, usar a tecnologia em prol de soluções que favorecem a construção de um ambiente confiável e mais seguro para o entendimento das operações complexas e sofisticadas que o mercado apresenta.

Como se vê, a ética profissional exige dos profissionais de auditoria que obtenham um conhecimento adequado sobre a empresa auditada para, posteriormente, desafiar os julgamentos profissionais exercidos pelos preparadores das demonstrações financeiras e, no fim, formar seus próprios julgamentos. Deve o profissional fundamentar seus julgamentos para a aplicação de testes e verificações (evidências de auditoria), cujos resultados devem ser devidamente documentados, registrados e revisados nos papéis de trabalho do auditor.

Sim, é exatamente isso que o ceticismo exige: documentar cada uma das relevantes peças do quebra-cabeça, para que, após um processo de coleta e verificação, o auditor possa emitir sua opinião sobre a confiabilidade das demonstrações financeiras, por meio de um relatório de leitura rápida, que é fruto, porém, de um trabalho bastante complexo.

Foi justamente com o propósito de viabilizar o transcurso adequado desse processo que as Normas de Auditoria foram desenvolvidas. Um conjunto de regras que prescrevem os padrões de condu-

ta do auditor, incluindo processos de supervisão e revisão dos trabalhos, tanto pelo sócio responsável quanto pelos sócios revisores da qualidade. Esses revisores são profissionais que não pertencem à equipe do trabalho, cuja função é avaliar os principais aspectos da auditoria, tais como os riscos identificados, sua avaliação e as respostas dadas pelo auditor independente por meio da aplicação de procedimentos, determinados com base na sua experiência profissional.

Os auditores independentes, assim como os contadores que se encarregam da preparação dos relatórios financeiros, são agentes ativos nessa jornada de construção de um ambiente robusto de governança das companhias. A atualização profissional contínua é não só uma questão de sobrevivência, mas também de ética e responsabilidade, para com o cliente e a sociedade como um todo.

É imprescindível que as leis e os regulamentos sejam suficientemente claros e alinhados para que os profissionais de auditoria possam cumprir suas obrigações. É de suma importância que todos os participantes desse processo compreendam a função do auditor e estejam com suas expectativas alinhadas àquilo que se pode esperar desses profissionais.

Ao nos depararmos com certos exemplos de corrupção e desonestidade, devemos reforçar nossa convicção de que os profissionais de auditoria, que atuem de forma ética, devem ser valorizados, para que sirvam de referência aos jovens em início de carreira e de inspiração aos colegas mais experientes. Com esse reconhecimento, tais profissionais haverão de perseverar no bom caminho, contribuindo para o aprimoramento dos sistemas de governança das empresas, de forma sustentável e em benefício de toda a sociedade.



MIND THE GAP SERIES

Você sabia que a independência **É IMPRESCINDÍVEL NA** **AUDITORIA INDEPENDENTE?**

nº 06

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 sabia que a independência É IMPRESCINDÍVEL NA AUDITORIA INDEPENDENTE?

CONFORME ABORDADO no artigo inicial desta série *Mind the Gap*¹, a Auditoria Independente é uma resposta eficaz para aumentar a confiabilidade e a credibilidade das demonstrações financeiras apresentadas pelas entidades, ampliando a segurança para o investidor e melhorando o funcionamento do mercado de capitais.

A credibilidade e confiabilidade conferidas às demonstrações financeiras resultam da percepção do usuário dessas informações – acionistas, credores, fornecedores e, em última instância, a sociedade como um todo –, de que o auditor independente é objetivo e imparcial em suas análises, sem se deixar influenciar por interesses financeiros, comerciais ou pessoais, em relação à empresa auditada, aos responsáveis pela elaboração e aprovação das demonstrações financeiras ou pela sua governança. Não é à toa que – de tão valiosa que é para a auditoria – a independência faça parte do próprio nome da profissão.



¹ <https://www.ibracon.com.br/wp-content/uploads/2023/12/MTG-1-Artigo.pdf>

De tão valiosa que é para a auditoria, a independência faz parte do próprio nome da profissão.

Nem sempre, porém, a independência da auditoria é bem compreendida pela sociedade, o que pode ser um importante “*gap* de conhecimento” sobre a profissão. Como os honorários dos auditores independentes são pagos pela entidade auditada, muitos podem supor erroneamente que esses profissionais atuem ao bel-prazer de seus contratantes. Em sentido oposto, contudo, as normas profissionais impõem rigorosos padrões de comportamento, para assegurar a independência profissional no relacionamento entre o auditor e a entidade auditada, de modo a preservar a credibilidade da opinião do auditor.

Para que o relacionamento entre o auditor independente e a empresa auditada não seja enviesado por interesses financeiros, comerciais ou pessoais, impõe-se aos profissionais uma atuação em consonância com o Código Internacional de Ética para Profissionais da Contabilidade e com as normas internacionais de independência, emitidas pelo Conselho Internacional de Padrões de Ética para Profissionais da Contabilidade (IESBA). Essas normas são adotadas, integral ou parcialmente, em nada menos que 133 países², incluindo o Brasil, onde

são de observância obrigatória³. As regras exigem que os auditores mantenham uma situação de independência dos seus clientes de auditoria (e entidades relacionadas), desde a contratação até o final do período coberto pelas demonstrações financeiras.

A independência está intimamente relacionada aos princípios fundamentais de objetividade e de integridade, demandando:

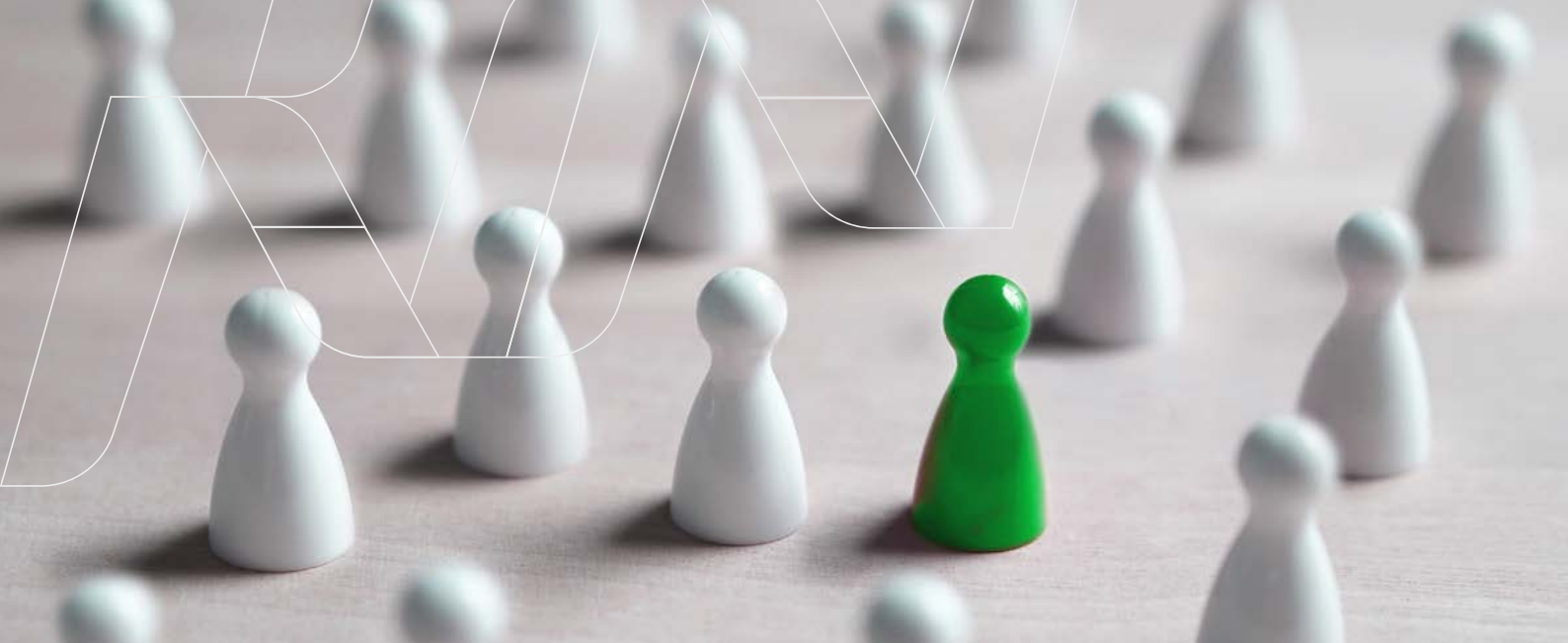
- (a) **independência de pensamento** – postura que permite a expressão de uma conclusão que não seja afetada por influências que comprometem o julgamento profissional, permitindo, assim, que o profissional atue com integridade e exerça a objetividade e o ceticismo profissional; e
- (b) **aparência de independência** – a prevenção de fatos e circunstâncias capazes de levar um terceiro bem-informado e prudente a pensar que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional da firma ou de membro da equipe de auditoria estejam comprometidos⁴.

Os princípios de objetividade e integridade figuram entre os cinco princípios fundamentais de observância obrigatória para

² Cf. <https://www.ifac.org/what-we-do/global-impact-map/adoption-status> (acesso em 17 de maio de 2023).

³ Conforme aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, nas Normas Brasileiras de Contabilidade de propósito geral: NBC PG 100, NBC PG 200, NBC PG 300, bem como na NBC PA 400 e NBC PO 900.

⁴ NBC PG 100, item 120.12A1.



todos os profissionais e são especialmente relevantes na independência e na postura de ceticismo profissional, indispensáveis em todas as fases dos trabalhos de auditoria. Afinal, situações que comprometam a capacidade do profissional de analisar de forma objetiva as evidências obtidas no trabalho têm o potencial de gerar incertezas e desconfiças sobre a opinião da auditoria. Da independência depende a capacidade do auditor tanto de identificar problemas nas demonstrações contábeis da empresa, quanto de resistir a pressões do cliente que tenha interesse em ocultá-los⁵. Ou seja, além da capacidade técnica adequada, o auditor deve ter autonomia para modificar seu relatório de auditoria conforme seja apropriado nas circunstâncias.

E quais seriam exatamente as condições que qualificam o auditor como sendo independente?

Em primeiro lugar, o auditor deve manter independência em relação às seguintes pessoas: (i) o cliente de auditoria, (ii) os respon-

sáveis pela elaboração e aprovação das demonstrações financeiras; (iii) e os responsáveis pela governança da entidade.

Para tanto, o auditor independente não pode manter relações financeiras, comerciais ou pessoais com o cliente de auditoria, visto que relacionamentos dessa natureza, sem as necessárias salvaguardas⁶, poderiam criar uma ameaça relevante à objetividade e integridade do auditor.

Exige-se, assim, que a firma de auditoria e o próprio auditor não possuam interesses financeiros diretos ou indiretos na empresa que é sua cliente, tais como investimentos em títulos de sua emissão ou a obtenção de empréstimos, cuja existência poderia comprometer a objetividade profissional, prejudicando a avaliação, por exemplo, do risco de continuidade da empresa.

Da mesma forma, a existência de relacionamentos comerciais entre a firma de auditoria e o cliente, como, por exemplo, a prestação de serviços relevantes de proces-

samento de dados para a firma de auditoria, pode representar um risco para a independência, para cuja superação pode não encontrar salvaguarda aceitável. Dependendo das circunstâncias, esses serviços podem ser percebidos como ensejadores de dependência econômica entre as partes, enviesando os julgamentos profissionais do auditor, na medida em que seus próprios interesses possam ser afetados por sua opinião de auditoria. No caso, a verificação do valor recuperável do ativo poderia perder sua objetividade caso o próprio auditor fosse tomador de serviços prestados com a utilização desse ativo.

Também é vedada a prestação de alguns outros serviços, de forma concomitante à auditoria, quando possam gerar ameaça de autorrevisão. Esse é o caso, por exemplo, da prestação dos serviços de escrituração contábil e avaliação, que são terminantemente proibidos, por serem, eles próprios, objeto dos procedimentos de auditoria. Não se permite ao auditor indepen-

5 DeAngelo, L. E. (1981). Auditor independence, 'low balling', and disclosure regulation. *Journal of accounting and Economics*, 3(2), 113-127.

6 A NBC PG 300 (R1) traz exemplos de salvaguardas, ou seja, situações ou ações que podem ser utilizadas para conter ameaças à independência e objetividade, entre outras.

dente opinar sobre aquilo que ele mesmo produziu.

Adicionalmente, a firma de auditoria não pode manter uma relação de dependência econômica para com o cliente. Nessa linha, a NBC PA 400 não impede a prestação de serviços de auditoria, mas estabelece uma série de precauções que devem ser observadas quando um cliente se enquadre no conceito de entidade de interesse público (e.g., companhias abertas e instituições financeiras) e venha a responder por mais do que 15% do total do faturamento da firma de auditoria, justamente para evitar que o trabalho de auditoria seja realizado por quem dependa economicamente da entidade auditada, pois isso ameaçaria o princípio fundamental da objetividade.

Sem prejuízo da observância das exigências especificamente aplicáveis às firmas de auditoria, os profissionais das equipes de auditoria estão pessoalmente obrigados a respeitar as regras de independência. De acordo com o Código de Ética, a equipe de auditoria compreende não só os membros da equipe de trabalho, mas também outros profissionais da firma que possam influenciar o resultado dos trabalhos. A equipe de trabalho é composta pelos

profissionais diretamente alocados para a realização dos procedimentos de auditoria, abrangendo ainda os especialistas que apoiam esses procedimentos, tais como profissionais de tecnologia, revisores fiscais, avaliadores etc.

Nesse sentido, as normas estabelecem restrições a certos relacionamentos entre os membros das equipes de auditoria e o cliente, a seguir resumidos:

- a) relacionamentos financeiros, diretos ou indiretos (v.g., aplicações financeiras);
- b) empréstimos e financiamentos;
- c) investimentos em conjunto com os responsáveis pela elaboração e aprovação das demonstrações financeiras;
- d) relacionamentos comerciais (v.g., compra de produtos ou serviços);
- e) relacionamentos pessoais ou familiares com os responsáveis pela elaboração e aprovação das demonstrações financeiras (v.g., diretor presidente, diretor financeiro, *controller*, diretor jurídico, diretor de auditoria interna, tesoureiro etc.);
- f) vínculo empregatício em tempo inferior ao mínimo de afastamento exigido;
- g) participação em trabalhos anteriores ao mesmo clien-

te, antes de completado o afastamento mínimo exigido pelas normas de rotação de profissionais.

Essas hipóteses não são exaustivas, mas ilustram bem a gama de exigências a que o auditor independente está sujeito, para assegurar a objetividade e imparcialidade dos procedimentos de auditoria e dos julgamentos profissionais.

Em suma, a execução dos procedimentos de auditoria precisa estar pautada por um comportamento isento, no qual o auditor tenha liberdade para questionar e exercer o ceticismo necessário para julgar a adequação das políticas contábeis e procedimentos adotados pela empresa auditada frente às normas contábeis.

Tais exigências são corroboradas pelas recentes normas sobre gestão de qualidade – ISQM 1 e 2 – do Comitê Internacional de Normas de Auditoria e Asseguração (IA-ASB), incorporadas no Brasil na NBC PA 01 e na NBC PA 02, por decisão do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Como a independência é essencial para a auditoria, as firmas devem planejar e implantar um sistema robusto e consistente para assegurar a observância das normas corres-

A execução dos procedimentos de auditoria precisa estar pautada por um comportamento isento, no qual o auditor tenha liberdade para questionar e exercer o ceticismo necessário para julgar a adequação das políticas contábeis e procedimentos adotados pela empresa auditada frente às normas contábeis.

pondentes⁷, mediante o estabelecimento de controles internos efetivos, realização de revisões de qualidade obrigatórias⁸, incluindo a oferta de treinamentos sobre ética e independência.

A preservação da independência da auditoria é, além disso, fruto de intensa fiscalização de órgãos reguladores. Para tal fim, as firmas de auditoria têm a obrigação de documentar o cumprimento das normas profissionais por toda a equipe de auditoria, disponibilizando esses materiais às autoridades que supervisionam a profissão.

Tal como ocorre com o ambiente de negócios, a atividade de auditoria está em constante evolução. Apesar de os princípios éticos fundamentais da profissão se-

rem atemporais, novas situações podem gerar novos riscos à ética e independência, distanciando as normas profissionais da nova realidade (“gap de evolução”). Os órgãos de regulação profissional mantêm esforço contínuo para atualizar as normas de auditoria, para bem atender aos anseios e interesses da sociedade⁹.

É por isso que a independência também é um valor perseguido pelos reguladores no estabelecimento de suas próprias regras de governança. Por exemplo, em março de 2023, foi anunciada a criação da Fundação Internacional para Ética e Auditoria (IFEA)¹⁰, uma nova entidade que abrigará o IAASB e IESBA, antes atrelados à Federação Internacional dos Contadores (IFAC). A iniciativa foi ado-

tada após intenso debate sobre a necessidade de se reforçar a independência dos órgãos responsáveis pela edição das normas éticas aplicáveis à contabilidade e à auditoria, para que possam responder às necessidades e aos anseios da sociedade como um todo, de forma não vinculada às entidades representativas da classe contábil.

O Ibracon acredita que a difusão do conhecimento sobre as obrigações e responsabilidades da Auditoria Independente e dos demais encarregados pela governança colabora com o aumento da confiabilidade das informações e promove um ambiente rico para aprimoramentos de todo o ecossistema dos relatórios corporativos, baseado no interesse público.

7 NBC PA 01, item A36.

8 Exigidos pela NBC PA 02 a partir de 2023.

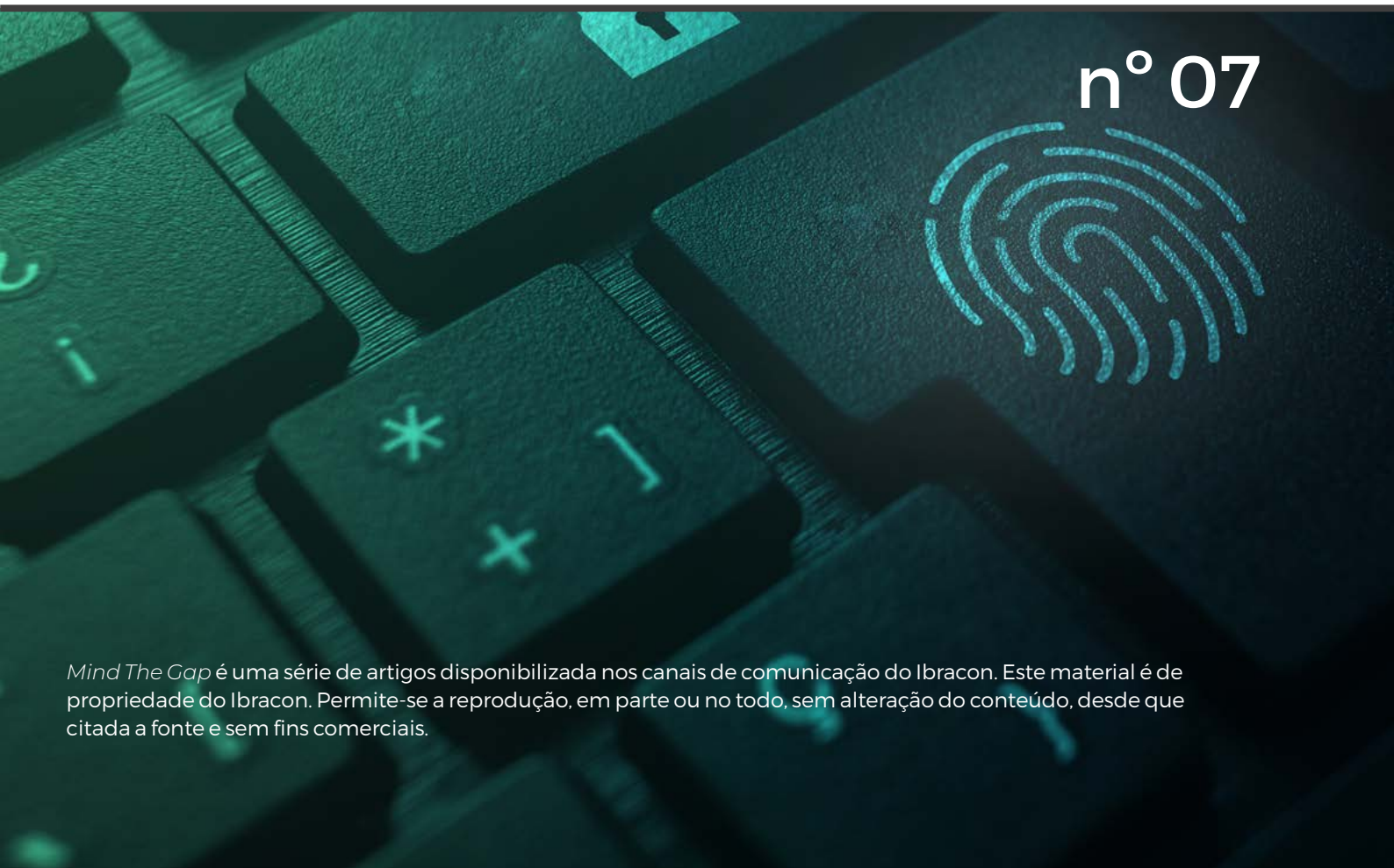
9 <https://www.ibracon.com.br/wp-content/uploads/2023/12/MTG-4-Voce-sabe-o-que-e-o-gap-de-evolucao-na-Auditoria-Independente-.pdf>

10 <https://www.ethicsandaudit.org/news-events/2023-03/new-international-foundation-ethics-and-audit-strengthens-independence-standard-setting-system>.



MIND THE GAP SERIES

Erros, fraudes e as responsabilidades da Auditoria Independente e DOS PREPARADORES DAS INFORMAÇÕES FINANCEIRAS



nº 07

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.



Erros, fraudes e as responsabilidades da Auditoria Independente e DOS PREPARADORES DAS INFORMAÇÕES FINANCEIRAS

NAS GRANDES COMPANHIAS ABERTAS, tem lugar um fenômeno peculiar que há muito tempo é estudado nas universidades. Ao passo que, em regra, pequenos negócios são geridos por seus proprietários, nas grandes corporações, quem está encarregado da gestão do negócio (a administração) em geral não é titular da propriedade da empresa (os acionistas). Surge daí o conflito de agência que já foi objeto de um outro número da série *Mind the Gap*. Ele ocorre quando os interesses do agente (no caso, o administrador) se contrapõem ao interesse daquele que o nomeou (o acionista), quando caberia resguardar. Se o gestor não é dono dos negócios e do capital disponível da companhia – os quais, em última instância, pertencem aos acionistas –, de que forma alinhar os incentivos para que o gestor atue em benefício da organização, dos acionistas e demais *stakeholders*?

A resposta a esse desafio infindável é o que se convencionou chamar como governança corporativa, que, segundo o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC)¹, é um sistema formado por princípios, regras, estruturas e processos pelo qual as organizações são dirigidas e monitoradas, com vistas à geração de valor sustentável para a organização, para seus sócios e para a sociedade em geral. O sistema de governança envolve o relacionamento entre sócios, conselheiros de administração, conselheiros fiscais, diretores, *governance officers*, membros de comitês de assessoramento ao conselho, bem como os auditores internos e independentes. A Auditoria Independente atua, assim, em um ecossistema abrangente, que visa a dotar a empresa de uma boa governança: o auditor é um agente externo, independente da administração e dos acionistas, que analisa as demonstrações financeiras, para, ao

37

¹ Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. Código das melhores práticas de governança corporativa. 6ª ed. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. São Paulo, SP: IBGC, 2023. https://conhecimento.ibgc.org.br/Paginas/Publicacao.aspx?PubId=24640#msdynttrid=geWJutax-5v5Qhn2HLle6ZFDDXDLb3o_K6nMUUNCGiO



final, expressar sua opinião sobre a existência de um nível “razoável” (mas não absoluto) de segurança de que as demonstrações financeiras estão livres de distorções “relevantes”. Assim, o auditor é comumente chamado de *gatekeeper*, pois zela pela boa qualidade das demonstrações financeiras das companhias. Isso provém da demonstrada convicção de que a Auditoria Independente contribui para a boa governança. Por isso, quanto mais empresas forem auditadas, melhor será a qualidade das informações disponíveis a quem tenha que, com base nelas, tomar decisões (sejam eles reguladores, investidores, acionistas, ou qualquer outro interessado).

O conflito de agência gera o risco, porém, de que um grupo de empregados ou administradores mal-intencionados possa aproveitar-se de sua posição para iludir aqueles por cujos interesses deveria zelar – incluindo os auditores – com informações enganosas ou fraudulentas, em função de seus próprios interesses, ou para ocultar apropriações indevidas de ativos ou pagamentos ilegítimos.

Para mitigar o risco de ocorrência de erros, fraudes ou descumprimentos de leis ou regulamentos,

é essencial a existência de um sistema de freios e contrapesos na organização, como parte de um bom sistema de governança. É igualmente indispensável a adoção de um código de ética pela empresa, que seja efetivamente aplicado no dia a dia, para o fortalecimento de uma cultura organizacional de ética e integridade, em todos os níveis da entidade, a começar pela alta administração.

Esse sistema de prevenção a desvios de conduta demanda o mapeamento e a gestão adequada dos riscos a que a entidade esteja exposta, com a implementação de controles internos adequadamente desenhados e que sejam efetivos, ou seja, existam na prática e não só no papel. Os controles internos assim concebidos demandam acompanhamento contínuo e precisam ser colocados à prova, mediante a realização de testes, e a criação de canais de denúncia para a comunicação de infrações ou suspeitas.

Um modelo de governança estabelece regras que proporcionam controle e monitoramento das práticas da administração. É aí que se constata que o auditor independente é apenas um entre diversos outros *gatekeepers*, que compartilham a responsa-

bilidade pelo funcionamento de um sistema adequado de governança corporativa. Um modelo de governança está alicerçado na soberania dos acionistas, no Conselho de Administração, nos comitês a ele vinculados (como, por exemplo, o Comitê de Auditoria), na diretoria executiva, nos comitês de gestão e na secretaria de governança².

As companhias abertas e as de capital autorizado devem, obrigatoriamente, contar com um Conselho de Administração, cujos membros são eleitos pela assembleia geral dos acionistas e podem, por ela, ser destituídos a qualquer tempo. As normas sobre convocação, instalação e funcionamento do Conselho de Administração devem ser definidas no estatuto, respeitando a legislação societária. Estatuto esse que apenas pode ser alterado pela mesma assembleia geral. Entre outras funções, compete ao CA a eleição e a destituição dos diretores da companhia e a fixação de suas atribuições, observadas sempre as disposições do estatuto e da lei.

A diretoria executiva é responsável pela condução dos negócios da companhia, cumprindo seus objetivos sociais, zelando por sua continuidade e pela busca dos

2 Mais detalhes sobre os elementos centrais de governança podem ser consultados em Silveira, A D M. (2015). Governança Corporativa no Brasil e no Mundo. 2ª ed. Editora Atlas, e no Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa do IBGC (2023).

objetivos estratégicos definidos pelo CA. Para tanto, além de implementar as funções operacionais e financeiras, a diretoria também é responsável por propor e implementar sistemas de controles internos, monitorar e avaliar constantemente a execução das decisões estratégicas, podendo, ainda, criar comitês de gestão específicos para determinados assuntos estratégicos, até mesmo para áreas de *compliance*, instituindo programas antifraude e anticorrupção. Esse último item se tornou especialmente relevante em razão da Lei 12.846/2013, conhecida como Lei Anticorrupção, que dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos de corrupção. A lei foi uma resposta a constantes escândalos de corrupção ocorridos no passado recente do Brasil e tornou as pessoas jurídicas responsáveis por atos lesivos praticados em seu nome ou em seu benefício. Até a sua edição, somente administradores, empregados ou prepostos que participassem dos atos ilícitos podiam ser objeto de sanções. Eles continuam sujeitos às mesmas penas de antes, mas, agora, a empresa pode sofrer sanções pelos atos praticados por aqueles.

O Conselho de Administração é considerado o órgão central da governança corporativa. Tra-

**Lei 12.846/2013,
conhecida como
Lei Anticorrupção,
que dispõe sobre a
responsabilização
administrativa e civil
de pessoas jurídicas
pela prática de atos de
corrupção.**

ta-se de um órgão colegiado, encarregado da definição do planejamento estratégico da companhia, para assegurar a continuidade da empresa e a geração de valor para os respectivos acionistas. É de sua competência fixar a orientação dos negócios da companhia e, entre outras atribuições, fiscalizar a gestão dos diretores, podendo, para tanto, examinar os papéis, livros e solicitar esclarecimentos a quem de direito. A legislação societária também atribui ao CA a responsabilidade pela escolha do auditor independente da companhia, sendo-lhe facultado instituir um Comitê de Auditoria, que atuará como um órgão de apoio e subordinado ao Conselho.

As normas da Comissão de Valores Mobiliários – CVM e o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa do IBGC descrevem as atribuições do Comitê de Auditoria. Embora as funções do Comitê de Auditoria e da Auditoria Independente sejam distintas, é possível afirmar que cabe a ambos buscar a confiabilidade e a integridade das informações e registros contábeis, em constante processo de aprimoramento da governança. A norma da CVM prevê caber ao Comitê de Auditoria acolher e investigar denúncias internas ou externas quanto aos negócios da companhia, devendo ser dotado de autonomia ope-



racional e contar com dotação orçamentária suficiente, aprovada pelo Conselho, para a condução de investigações, a realização de consultas e avaliações. Entre suas atribuições, cabe ao Comitê de Auditoria exercer supervisão ativa e preventiva, para auxiliar no controle de qualidade das demonstrações financeiras, dos controles internos, gestão de riscos, *compliance* e auditoria interna. É também sua função opinar sobre a contratação e destituição do auditor independente, supervisionar suas atividades, monitorar a qualidade de seus trabalhos e sua integridade, sempre respeitando sua independência. A existência do Comitê de Auditoria, estatutário ou não, não implica a delegação das responsabilidades que competem ao Conselho. Por exigência regulatória, o Comitê de Auditoria deve se reunir com o CA, ao menos, trimestralmente, além de contar com pelo menos um conselheiro em sua composição.

No contexto do sistema de governança, os auditores independentes devem contar com equipes qualificadas, compostas por profissionais aprovados no Exame de Qualificação Técnica exigido pelo Conselho Federal de Contabilidade

de – CFC, que estão sujeitos a um rigoroso código de ética internacional e a um conjunto numeroso de normas de auditoria, bem como à legislação do mercado de capitais. O auditor deve desempenhar o seu papel com competência e integridade, uma vez que sua boa reputação é o ativo mais valioso das firmas de Auditoria Independente.

A grande importância do trabalho do auditor gera expectativas para os usuários das demonstrações financeiras, que já foram abordadas nos artigos anteriores desta série *Mind the Gap*. Afinal, o auditor é geralmente o primeiro a ser questionado quando surgem suspeitas de fraudes ou erros nas demonstrações financeiras, até porque seria ele o último elo desse robusto ecossistema de supervisão e controles internos, que deve atuar a todo tempo até a publicação das demonstrações financeiras. Mas a elaboração das demonstrações financeiras não é tarefa do auditor, tampouco é seu papel implementar os controles internos da companhia auditada, tais como sistemas e áreas de *compliance*, programas antifraude e anticorrupção. Isso nem sempre está claro para o público em geral.

O fato é que a Auditoria Independente, em suas atribuições, define e executa procedimentos de auditoria, amparados por normas que lhe permitem expressar ou não opinião sobre relatórios a partir de evidências obtidas no transcorrer de seu trabalho. Como já foi discutido em outro número na série *Mind the Gap*, o objetivo primário do trabalho do auditor não é identificar fraudes. Em relação à fraude, as normas preveem que o auditor deve: (a) identificar e avaliar as áreas e os riscos de distorção relevante, nas demonstrações financeiras, dentre os quais a fraude é apenas um; (b) definir e implementar respostas que visem a obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas sobre as áreas e riscos identificados; e (c) responder adequadamente a situações em que fraude ou uma suspeita de fraudes tenham sido identificadas, ou chegado ao seu conhecimento durante a auditoria.

Noutro número desta série, vimos que as normas brasileiras internacionais de auditoria reconhecem o risco inevitável de que, mesmo quando observados todos os ritos previstos nas normas de auditoria, distorções relevantes possam passar despercebidas

pela auditoria. Isso é especialmente verdadeiro em situações de fraude, mais ainda quando cometidas em conluio com a administração, pois o fraudador tudo faz para dissimular a natureza ilícita de seus atos. Nessa situação, diante de informações distorcidas e documentos forjados, o auditor pode ser levado a acreditar que a evidência é persuasiva, quando, na verdade, ela é falsa.

Nessa mesma ordem de ideias, se o objetivo do trabalho do auditor não é identificar fraudes, menos ainda sua responsabilidade pode ser equiparada à responsabilidade que seria típica de uma companhia de seguros. Uma fraude praticada dentro de uma organização, que *a posteriori* não foi detectada pelos trabalhos do auditor, deve ser investigada e atribuída a quem a praticou. E se a fraude já existia antes do trabalho do auditor, certamente não foi ela causada pela auditoria. Assim, não cabe ao auditor indenizar quem quer que seja das perdas patrimoniais decorrentes da fraude que ele não provocou.

O trabalho do auditor independente também não deve ser confundido com os trabalhos de peritos forenses ou investigadores³. Trata-se de profissionais cuja função é compreender, coletar provas e analisar questões geralmente relacionadas a atos ilegais ou condutas inapropriadas. Possuem metodologias de trabalho específicas, maior acesso a dados e fontes de informação. Ainda assim, também esses profissionais se deparam com limitações, pois não desfrutam dos mesmos poderes de uma autoridade pública, que pode realizar diligências, intimar, conduzir testemunhas e, com isso, obter um nível de cooperação que não está ao alcance de investigadores privados.

Tampouco o auditor compartilha o dever de diligência da administração, que é a única responsável por fixar a orientação geral dos negócios da companhia e por fiscalizar a gestão de seus diretores, empregados e prepostos. É dela, portanto, a responsabilidade primária de prevenção e detecção de fraude e de erros.

Cabe ao auditor externo executar seu trabalho nos termos acima discutidos, com diligência e ceticismo e, se identificar ou suspeitar de fraude capaz de gerar distorção relevante, ele deve comunicar o assunto aos responsáveis pela governança (a menos que estejam todos

Uma fraude praticada dentro de uma organização, que *a posteriori* não foi detectada pelos trabalhos do auditor, deve ser investigada e atribuída a quem a praticou.

³ Mais informações sobre o trabalho de investigação contábil forense podem ser obtidas no livro *A guide to forensic accounting investigation* (Ref.: Skalak, S. L., Golden, T. W., Clayton, M. M., & Pill, J. S. (2011). *A guide to forensic accounting investigation*. 2nd ed. John Wiley & Sons.).



envolvidos na administração), informando-lhes a natureza, época e extensão de trabalhos necessários para concluir a auditoria⁴.

Em geral, caberá aos responsáveis pela governança – em muitos casos, o Conselho de Administração – criar um comitê especial com pessoas independentes para investigar as suspeitas, contraindo, até mesmo, a depender das circunstâncias, o apoio de um advogado externo e de um especialista em investigação forense para conferir objetividade e credibilidade à investigação.

Caberá ao auditor independente acompanhar a investigação conduzida sob responsabilidade do Conselho de Administração. Isto é, o auditor não tem responsabilidade por dirigir a investigação. Nem poderia tê-la, pois os resultados da investigação serão analisados para utilização na auditoria para a formação da opinião do auditor: se fosse ele responsável pela investigação, não teria independência para avaliar se seus resultados estão adequadamente refletidos nas demonstrações financeiras. Não obstante, o auditor necessita coletar as necessárias e apropriadas evidências de auditoria para emissão de seu relatório, o que exige compreensão sobre o que aconteceu, as pessoas envol-

vidas, os controles internos que falharam e os valores correspondentes. Dessa forma, o auditor precisa ter acesso irrestrito a todos os documentos produzidos no contexto da investigação.

Munido de tais informações, o auditor reavalia os impactos desses fatos no planejamento previamente elaborado, para, então, dar continuidade aos trabalhos. Por exemplo, o auditor poderá determinar que deve aplicar procedimentos adicionais de auditoria, cuja natureza, época e extensão melhor respondam aos riscos identificados de distorção relevante, existentes à luz dos fatos que não eram conhecidos quando do planejamento original. Nesse caso, para manifestar sua opinião, o auditor deve obter evidências adicionais, confiáveis e relevantes.

O combate a fraudes demanda políticas, programas e controles adequadamente desenhados e operando efetivamente dentro das companhias. Isso somente é possível com investimentos e pela criação de uma cultura de ética no âmbito da companhia, que seja implementada com o suporte e a partir de bons exemplos dados pela alta administração.

Todos os envolvidos podem seguir uma jornada de aprimoramento contínuo. Pelo lado das companhias, deve haver monitoramento e reavaliações contínuas dos riscos mapeados, das recomendações sobre deficiências reportadas pelos auditores externos, tudo com o objetivo de identificar modificações eventualmente necessárias para dar efetividade aos processos e controles. Adicionalmente, os agentes de governança precisam estar em constante atualização, participando, por exemplo, de treinamentos, eventos ou fóruns de discussão. Cabe aos auditores submeter-se a treinamentos de forma contínua e acompanhar as mudanças das normas, fruto de diálogos com reguladores, profissionais e investidores, no âmbito de audiências públicas propostas pelo Conselho Internacional de Normas de Auditoria e Asseguração (IAASB), que, no momento, possui projeto específico para revisar a norma sobre fraudes, pelo Conselho Internacional de Padrões de Ética para Profissionais da Contabilidade (IESBA) e, no Brasil, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que buscam a melhoria contínua dos trabalhos dos auditores, mediante a observância dos preceitos éticos e técnicos da profissão.

⁴ A diretoria e/ou o Comitê de Auditoria e/ou o auditor independente também têm obrigação adicional de comunicar formalmente os reguladores, conforme e de acordo com regulamentações específicas (ver Resolução CMN no. 3198, Resolução CNSP no. 321 e Resolução CVM no. 23).



Em seu projeto de revisão da norma de auditoria ISA 240, Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis (NBC TA 240 emitida pelo CFC), o IAASB pretende melhor esclarecer o papel e as responsabilidades do auditor em relação a fraudes em uma auditoria de demonstrações financeiras; promover um comportamento consistente e facilitar respostas eficazes aos riscos identificados de distorção material nas demonstrações financeiras devido a fraude, estabelecendo requisitos mais robustos, além de melhorar e clarificar o material de aplicação sempre que necessário; reforçar a importância, ao longo da auditoria, do exercício apropriado de ceticismo profissional em procedimentos de auditoria relacionados com fraude; e melhorar a transparência nos procedimentos relacionados à fraude, quando apropriado, incluindo o fortalecimento das comunicações com os responsáveis pela governança e os requisitos de relatórios na ISA 240 e outras normas relevantes.

Conforme cronograma divulgado pelo IAASB é esperada que uma minuta de audiência pública seja divulgada em dezembro de 2023 e aprovação final da norma em março de 2025.

O Ibracon reitera a grande relevância do papel desempenhado pelo auditor independente no mercado de capitais para o aumento da confiabilidade das informações e diminuição da assimetria informacional entre os agentes econômicos, com o objetivo de manter os serviços de alta qualidade à disposição de toda a sociedade.

MIND THE GAP SERIES

A CONTINUIDADE OPERACIONAL e o papel da **Auditoria Independente**

nº 08



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



A CONTINUIDADE OPERACIONAL e o papel da Auditoria Independente

UM PONTO SENSÍVEL AOS USUÁRIOS das informações contábeis é o desenvolvimento das empresas que as emitem, ou seja, sua capacidade de prosseguir operando seus negócios da maneira habitual. No jargão contábil, trata-se da sua **continuidade operacional**. Afinal, para investidores e credores, é fundamental que as entidades mantenham sua capacidade financeira para pagar dívidas e remunerar os seus acionistas. De acordo com as normas contábeis vigentes no Brasil, as demonstrações contábeis devem ser elaboradas sob o pressuposto da continuidade operacional da entidade, bem como ser acompanhadas de comentários sobre a situação patrimonial e financeira em notas explicativas. Quando não for esse o caso, por exemplo, na hipótese de a entidade entrar em processo de falência, a

base de preparação e apresentação deve ser modificada, também com adequada divulgação¹.

Para os administradores das empresas, isso se traduz no dever de elaborar as demonstrações contábeis com base no pressuposto de continuidade, a partir de uma análise de cenário de futuro previsível, compreendendo, ao menos, doze meses da data em que a posição financeira é reportada. Caso incertezas relevantes surjam com relação à capacidade de a entidade continuar operando, a administração tem o dever de divulgá-las², provendo informações que possam ser úteis aos usuários das demonstrações contábeis, na avaliação das perspectivas de fluxos de caixa da entidade, da gestão de recursos feita pela administração³, além, é claro, de como ela pretende lidar com essas incertezas.

¹ CPC Liquidação, disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?id=125>.

² CPC 26 (R1), itens 25 e 26.

³ CPC 00 (R2) - Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro.



A continuidade operacional é, do mesmo modo, um tema de grande importância no trabalho do auditor independente, havendo norma de auditoria específica para tratamento do assunto: a NBC TA 570. Ao auditor, cabe apurar se a base utilizada pela administração para a elaboração das demonstrações é aceitável, verificar se existe incerteza operacional relevante e, nesse caso, avaliar se ela foi corretamente informada pela administração em notas explicativas, pois, do contrário, o profissional deve avaliar a necessidade de ressaltar sua opinião, ou mesmo se abster de opinar. Ainda quando a administração tenha divulgado adequadamente a existência de dúvidas significativas quanto à continuidade operacional da entidade, o auditor deve incluir parágrafo específico em seu relatório, mesmo que não tenha ressaltado sua opinião de auditoria.

Conforme discutido no segundo artigo da série *Mind the Gap*, há situações em que surge uma assimetria de expectativas (*gap* de expectativa), entre o que muitos esperam do trabalho do auditor e o que realmente ele é capaz de oferecer. A continuidade operacional é uma das questões que podem ser objeto desse *gap*: um relatório de auditoria sem ressalvas podem ser erroneamente in-

terpretado como uma “garantia” da continuidade operacional da entidade. Isso, porém, não é verdade. A ausência de ressalva ou outra menção pelo auditor aos riscos de continuidade não é garantia de que a entidade continuará operando. Devemos sempre ter em vista que a auditoria independente é realizada com base em amostras dos lançamentos contábeis e sob um critério de materialidade, em razão do que a opinião do auditor é sempre apoiada em um universo limitado de informações. O nível de segurança obtido pelo auditor para emitir sua opinião profissional é o de “asseguração razoável”, ou seja, aquele em que há um risco “suficientemente baixo” da existência de distorções relevantes não detectadas nas demonstrações financeiras. O risco, portanto, nunca pode ser eliminado por completo. Se isso é verdade no que se refere aos negócios realizados no passado, é ainda mais verdadeiro quando se trata da avaliação de eventos futuros, como no caso da continuidade operacional. Sempre podem surgir fatores novos e inesperados quando da divulgação das demonstrações contábeis.

Adicionalmente, a existência de incerteza sobre a continuidade operacional da entidade não exige da auditoria independente, ne-

cessariamente, a emissão de uma opinião modificada (com ressalva, ênfase, abstenção ou adversa). Se o auditor entender que a administração da entidade divulgou apropriadamente a seus acionistas, investidores e demais usuários das demonstrações contábeis, as situações com potencial de risco à continuidade e as medidas tomadas pela administração para enfrentá-las, a mera existência desse risco não é suficiente para exigir ressalva ou outra modificação. Contudo, como indicado anteriormente, o auditor independente deve chamar a atenção dos usuários das demonstrações financeiras sobre a existência de incerteza relevante quanto à continuidade operacional mediante a inclusão de seção separada sobre o assunto. Dessa forma, o relatório de auditoria contribui para a melhoria do ambiente informacional, destacando ponto crítico de análise para um melhor entendimento das demonstrações contábeis da entidade auditada.

Em agosto de 2022, o Comitê Internacional de Normas de Auditoria e Asseguração (IAASB) publicou documento com orientações sobre dúvidas frequentes na análise e divulgação de assuntos relacionados à continuidade operacional no relatório do auditor, em especial sobre a divulgação de incerteza significativa, parágrafo

Nos casos em que há divulgação adequada das incertezas pela administração, em situações que exigiram julgamentos significativos tanto do auditor quanto da administração para concluir que elas não são significativas, – situações conhecidas como *close call* – o auditor pode tratar a situação nos Principais Assuntos de Auditoria

de ênfase e Principais Assuntos de Auditoria⁴. A regra geral é que, quando o auditor concluir que a administração não divulgou adequadamente a existência de incerteza relevante de continuidade operacional nas demonstrações contábeis, ele deve expressar uma opinião modificada⁵. Nos casos em que há divulgação adequada das incertezas pela administração, em situações que exigiram julgamentos significativos tanto do auditor quanto da administração para concluir que elas não são significativas, – situações conhecidas como *close call* – o auditor pode tratar a situação nos Principais Assuntos de Auditoria⁶. Nas circunstâncias em que as incertezas significativas estão presentes, o tema deve ser incluído em uma seção separada e específica de continuidade operacional. O fato é que o auditor deve sempre avaliar se existem riscos em relação à continuidade operacional e se eles foram adequadamente divul-

gados pela administração. Mesmo assim, se o auditor considerar a informação fundamental para o entendimento das demonstrações contábeis pelos seus usuários, ele pode incluir um parágrafo de ênfase sobre o tema no relatório de auditoria⁷.

Existe atualmente um projeto do IAASB para revisar a norma ISA 570, que deu origem à NBC TA de mesmo número, até o final de 2024. O IAASB pretende, em resumo, promover melhores práticas para dar respostas eficazes aos riscos relevantes identificados, fortalecer a avaliação do auditor sobre a gestão de continuidade, incluindo o reforço do exercício apropriado de ceticismo profissional. Pretende-se, ainda, dar mais transparência no relatório de auditoria às divulgações sobre as responsabilidades do auditor em relação à continuidade operacional e os trabalhos por ele conduzidos sobre os riscos que se apresentem. Tra-

ta-se de importante projeto para o aprimoramento contínuo dos trabalhos dos auditores, assim como para reduzir *gaps* de expectativas. Para tanto, é igualmente necessário que as normas contábeis evoluam quanto aos requisitos de divulgação por parte dos preparadores das demonstrações contábeis.

No que diz respeito à continuidade operacional, é fundamental destacar que a importância da auditoria independente pode ser comprovada com base em dados concretos. Um levantamento do Instituto de Auditoria Independente do Brasil – Ibracon, mostra que, em mais de 90% dos casos de empresas de capital aberto que entraram em recuperação judicial, houve menção a incertezas operacionais no relatório de auditoria ou de revisão emitido sobre demonstrações financeiras anuais ou trimestrais que antecederam o pedido de recuperação judicial⁸.

4 O documento está disponível em <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Going-Concern-Frequently-Asked-Questions.pdf>.

5 NBC TA 570, item 23.

6 Nesses casos, o auditor conclui que não existe incerteza relevante, mas a análise demandou esforços significativos da auditoria. O auditor pode incluir informações relacionadas aos eventos identificados, como prejuízos operacionais, não cumprimento de contratos de empréstimos, entre outros (item A41 da NBC TA 701).

7 NBC 706, item A3.

8 A amostra compreendeu 29 entidades em recuperação judicial/extrajudicial, das quais três não estão mais em recuperação judicial e uma teve a falência decretada no fim de 2022. Uma entidade solicitou recuperação judicial em 2010 e, devido à dificuldade no acesso das Demonstrações Financeiras anteriores ao pedido de recuperação, não foi

Nas situações em que o relatório do auditor não continha nenhuma menção expressa a incertezas significativas sobre a continuidade operacional, ou ênfase em relação a assuntos que levaram a recuperação judicial, a recuperação judicial foi causada por fatores que não existiam na data do último relatório do auditor, ou a episódios ainda não elucidados.

O levantamento comprova a importância da auditoria independente: aqueles que acompanharam os relatórios de auditoria não foram pegos de surpresa por situações de riscos à continuidade operacional, pois eles foram mencionados pelos auditores, em 93% dos casos analisados. Esses números são corroborados pelas conclusões do trabalho acadêmico de Monteiro (2021), segundo o qual a existência de menção a risco de continuidade operacional no relatório de auditoria independente é preditora relevante de pedidos de recuperação judicial⁹.

O relatório de auditoria agrega informações de uma parte independente e altamente especializada sobre a posição patrimonial e financeira da entidade auditada. Embora a opinião do auditor independente jamais possa ser vista como uma “garantia” de que não existam distorções não detectadas nas demonstrações financeiras, tampouco da inexistência de riscos à continuidade operacional da empresa auditada, o trabalho de auditoria é capaz de prover informações importantes para quem tenha que tomar decisões sobre as empresas auditadas.

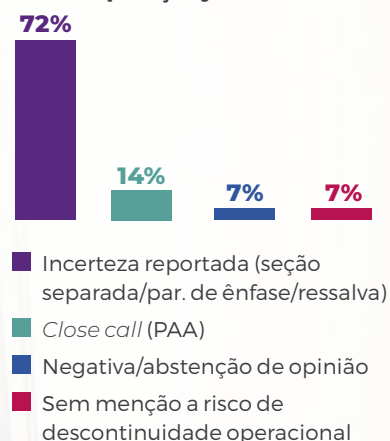
Sem prejuízo disso, jamais se pode esquecer que a responsabilidade por dirigir as empresas e pela preservação de sua continuidade operacional é dos respectivos administradores, incluindo no que diz respeito à obrigação de fazer divulgações completas nas notas explicativas das demonstrações financeiras.

O Ibracon enfatiza a importância da contribuição da auditoria independente ao ambiente informacional dos negócios e busca difundir conhecimento sobre a responsabilidade da auditoria, para, com isso, reduzir os *gaps* de expectativas que são objeto desta série.

incluída na amostra. As informações correspondem à análise de conteúdo referente ao último relatório do auditor independente das demonstrações contábeis anuais e/ou relatório de revisão das informações trimestrais, desde que emitidos em data anterior ao pedido de recuperação judicial/extrajudicial.

9 O trabalho pode ser acessado no endereço https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/31006/Trabalho%20aplicado_Augusto_Monteiro_FINAL.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Referência: MONTEIRO, Augusto de Campos Neves. *Risco de continuidade no relatório dos auditores é antecedente da recuperação judicial das empresas?*. Orientadora: Dra. Edilene Santana Santos. 2021. 63 f. Dissertação de Mestrado (Mestrado em Gestão para a Competitividade) - Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2021.

Continuidade operacional no Relatório de auditoria de empresas em recuperação judicial*



*DFP/ITS imediatamente anterior ao pedido de RJ

Um levantamento do Ibracon mostra que, em mais de 90% dos casos de empresas de capital aberto que entraram em recuperação judicial, houve menção a incertezas operacionais no relatório de auditoria ou de revisão emitido sobre demonstrações financeiras anuais ou trimestrais do período imediatamente anterior.



MIND THE GAP SERIES

VOCÊ SABIA QUE OS **AUDITORES INDEPENDENTES** TAMBÉM SÃO **AUDITADOS?**

Conheça como funciona a gestão da qualidade, as inspeções e fiscalizações na Auditoria Independente



nº 09

VOCÊ SABIA QUE OS AUDITORES INDEPENDENTES TAMBÉM SÃO AUDITADOS?

Conheça como funciona a gestão da qualidade, as inspeções e fiscalizações na Auditoria Independente

AO LONGO DA SÉRIE MIND THE GAP, temos reforçado a importância do papel desempenhado pela Auditoria Independente para aumentar a confiabilidade dos relatórios corporativos e diminuir a assimetria de informação no mercado de capitais. Os auditores devem estar aptos a analisar, realizar testes e opinar sobre as informações sujeitas a auditoria, seguindo as exigências regulatórias, normas de auditoria e os princípios fundamentais de ética da profissão contábil. Tudo isso pautado pelo ceticismo e pela independência, que são cruciais para o desempenho adequado de suas atividades.

Diante de tanta responsabilidade e exigências para uma profissão altamente técnica e relevante para o mercado de capitais, a supervisão e o acompanhamento dos profissionais e firmas de auditoria são igualmente rígidos e técnicos. Tendo em vista que a atividade é permeada por inúmeras leis, normas profissionais e regulamentos, nada mais natural do que a profissão também estar sujeita a controles internos e externos para o monitoramento da atuação dos profissionais que a exercem.

A alta qualidade da auditoria é uma condição indispensável para gerar confiança no seu trabalho. Afinal, para que a opinião independente contida no Relatório do Auditor Independente seja acurada e crível, é preciso garantir a qualidade dos serviços prestados em todas as etapas da auditoria. E nunca é demais lembrar que o Código de Ética da profissão é categórico ao enfatizar que a responsabilidade do profissional não é exclusivamente a de satisfazer às necessidades do cliente, mas sim de agir no interesse público¹.

¹ NBC PG 100 (R1), item 100.1A1.



Para executar seus trabalhos com a qualidade esperada por toda a sociedade, as firmas de auditoria são responsáveis por implementar um sistema de controle de qualidade que seja efetivo. As normas relacionadas ao sistema de gerenciamento de qualidade emitidas pelo Conselho das Normas Internacionais de Auditoria e Asseguração (IAASB), após ampla discussão, foram recentemente revisadas e publicação em 2020², foram recentemente revistas. A revisão abrangeu normas relacionadas ao sistema de gestão de qualidade para firmas de Auditoria Independente (ISQM 1 e 2) e ao controle de qualidade da auditoria das demonstrações contábeis (ISA 220).

A norma internacional ISQM 1, implementada no Brasil pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) com a edição da NBC PA 01, exige que todas as firmas de auditoria desenvolvam, implementem e operem um sistema de gestão de qualidade para auditorias, revisões de demonstrações contábeis e outros trabalhos de asseguração.

A gestão de qualidade deve abranger todos os aspectos, desde a governança da firma de auditoria, o que inclui seus valores e

A importância da auditoria e sua responsabilidade perpassa pelas revisões de qualidade internas de cada firma, pela revisão por pares, pelos controles e inspeções realizados por órgãos reguladores, nacionais e internacionais. Não obstante, a profissão encara todos esses controles de modo positivo e com otimismo. Afinal, a reputação é o ativo de maior valor para a Auditoria Independente.

a cultura institucional, alcançando o processo de avaliação dos riscos, de aceitação dos trabalhos e de decisão sobre sua continuidade, as etapas de execução dos serviços e o contínuo processo de monitoramento dos controles implementados³.

A revisão de qualidade deve existir para cada um dos trabalhos executados e é disciplinada pela NBC PA 02, equivalente à ISQM 2 das normas internacionais emitidas pelo IAASB. As normas estabelecem uma série de exigências técnicas para as revisões de qualidade, incluindo requisitos para nomeação do revisor – pessoa que deve ser independente da equipe designada para conduzir os trabalhos. É importante compreender o escopo da revisão de qualidade, qual seja: manter uma avaliação objetiva dos “julgamentos significativos” da equipe de trabalho e de suas conclusões⁴. Quanto à escolha do responsável pela revisão, devem estar presentes aspectos éticos fundamentais, como objetividade e competência profissional. O revisor não pode ser membro da equipe de trabalho e deve ser dotado da competência, habilidade e autoridade apropriadas para o desempenho adequado da função.

² <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/quality-management>.

³ Os itens que o sistema de qualidade da firma deve obrigatoriamente abarcar encontram-se descritos na NBC PA 01, item 6.

⁴ NBC PA 02, item 8.

A função do revisor de qualidade não substitui nem reduz a responsabilidade do sócio responsável e da equipe de auditoria. Seu papel é avaliar objetivamente os julgamentos significativos e as conclusões alcançadas pela equipe. Para isso, deve discutir os assuntos e os julgamentos significativos feitos quando do planejamento e da execução dos trabalhos, bem como na elaboração do relatório correspondente. Cabe-lhe, ainda, verificar se a documentação de auditoria suporta as conclusões obtidas, observar o emprego do ceticismo profissional e dos requisitos de independência, se foram efetuadas consultas para temas difíceis ou controversos, além de revisar as demonstrações financeiras e a minuta do relatório de auditoria preparada pela equipe. Todo esse trabalho deve ser concluído antes da emissão final do relatório. Havendo preocupações não resolvidas de maneira satisfatória na visão do revisor de qualidade do trabalho, ele deve notificar as pessoas apropriadas no âmbito da firma quanto ao fato de que a revisão de qualidade do trabalho não pode ser concluída.

Além dos trabalhos do revisor de qualidade, o sistema de gestão também prevê processo de monitoramento e correção. O monito-

ramento é uma etapa relevante, no qual a firma deve estabelecer políticas e procedimentos para selecionar e revisar aleatoriamente ao menos um trabalho concluído para cada sócio, de forma periódica, em ciclos, por exemplo, de três anos. E a independência, mais uma vez, é um requisito obrigatório: o monitoramento deve ser realizado por pessoas que detenham as competências e habilidades necessárias e que não tenham integrado a equipe dos trabalhos pertinentes nem foram revisores de qualidade do trabalho em questão.

De posse dos resultados das diversas revisões, bem como dos temas identificados pela gestão da qualidade, a firma deve avaliar a severidade de possíveis deficiências e o risco de sua disseminação, investigando suas causas. Deve, ainda, planejar e implementar as medidas corretivas necessárias, buscando continuamente a excelência da qualidade de seus serviços.

Além das revisões previstas no sistema de controle de qualidade, diversos reguladores, até mesmo internacionais, inspecionam ou fiscalizam regularmente a qualidade das auditorias.

Por exemplo, os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC) conduzem fiscalizações periódicas, abrangendo aspectos de licenças e registros, bem como o próprio processo da auditoria em casos selecionados.

Como detalhado mais adiante, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), por sua vez, além de inspeções, exige a implementação do sistema de gestão de qualidade e o controle externo de revisão de qualidade⁵. A implementação dos controles internos é regida pelas normas de qualidade emitidas pelo CFC, já abordadas. Já o controle externo é realizado por intermédio de inspeções anuais de qualidade realizadas por pares, sob a gestão do Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE), composto por quatro membros indicados pelo CFC e quatro pelo Ibracon.

Os auditores registrados na CVM e aqueles com inscrição no CNAI PJ (Cadastro Nacional de Auditores Independentes – Pessoa Jurídica) devem se submeter à revisão pelos pares, no mínimo, uma vez a cada ciclo de quatro anos⁶. Para isso, o CRE faz, anualmente, uma seleção ao acaso, de tal modo que a firma revisada não possa

5 Resolução CVM nº 23, de 25 de fevereiro de 2021.

6 A norma NBC PA 11 disciplina os procedimentos e expõem as competências do CRE.

antecipar em que ano será feita a avaliação. Esse processo é conhecido como Revisão pelos Pares ou Peer Review. Nele, o auditor revisor emite relatório de asseguuração opinando sobre se o sistema de controle de qualidade do revisado foi adequadamente desenhado, implementado e está operado de maneira efetiva com o objetivo de: (i) a firma e seu pessoal cumprirem as normas técnicas e as exigências regulatórias e legais aplicáveis; e (ii) os relatórios sobre demonstrações contábeis e demais relatórios serem emitidos de forma apropriada nas circunstâncias.

Entre outras funções do CRE, é de sua responsabilidade supervisionar os trabalhos feitos pelo auditor revisor, solicitar eventuais diligências, apresentar um relatório anual de suas atividades e comunicar os órgãos reguladores, tais como CVM, Banco Central e SUSEP, acerca dos resultados dos trabalhos de revisão.

Não são raros os apontamentos feitos pelo CRE sobre relatórios de Revisão pelos Pares apresentados com deficiências, inadequações ou que não tenham sido aprovados pelo Comitê. No último ciclo de trabalhos, os relatórios aprovados e que indicaram sistemas de qualidade operando efetivamente representaram 51% das

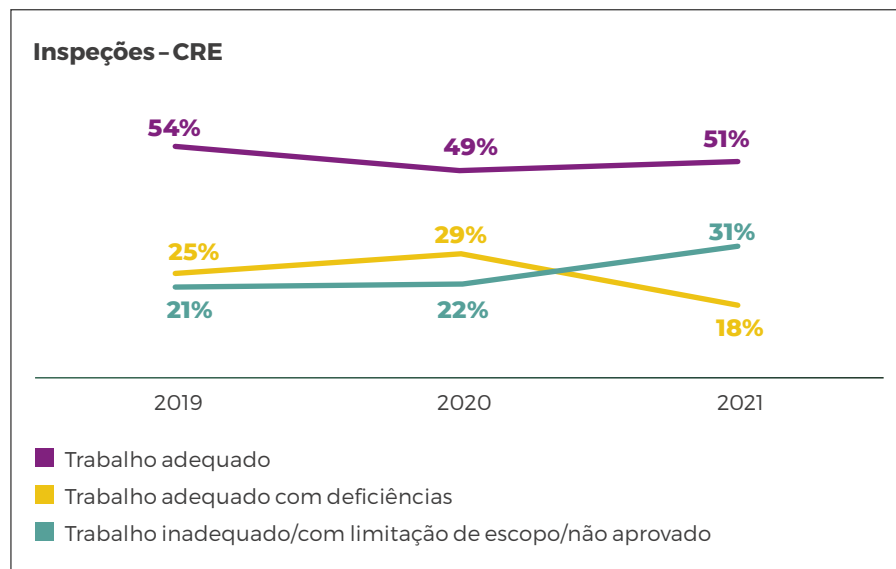


Gráfico - resultados das inspeções conduzidas pelo CRE em 2019 a 2021. Fonte: Relatórios finais do CRE dos anos de 2019, 2020 e 2021 disponibilizados no site do CFC

firmas submetidas ao programa. Os relatórios anuais são públicos e disponíveis no site do Conselho Federal de Contabilidade (CFC)⁷, com a transparência que é esperada da Auditoria Independente. O gráfico acima mostra a evolução das avaliações do CRE entre 2019 e 2021.

Além da revisão por pares, os auditores que auditam companhias abertas (com títulos negociados em bolsa) estão sujeitos a inspeções dos reguladores. No Brasil, as firmas de auditorias de empresas listadas passam por inspeções realizadas diretamente pela CVM – em média, a cada três anos. No caso de auditorias de companhias listadas em outros países, existem inspeções adicionais realizadas pelo regulador estran-

geiro, do país correspondente. Esse é o caso, por exemplo, das firmas responsáveis pela auditoria de empresas registradas na U. S. Securities and Exchange Commission (SEC), a comissão de valores mobiliários dos EUA, assim como das listadas na The Toronto Stock Exchange (TSX), a principal bolsa de valores do Canadá. Nesse contexto, firmas de auditoria brasileiras são submetidas a inspeções de qualidade conduzidas regularmente pelo *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) e pelo *The Canadian Public Accountability Board* (CPAB), em geral, a cada ciclo de três anos. A CVM não emite relatórios de inspeções, mas instaura processos administrativos sancionadores contra os auditores caso identifique desvios. Em relação

⁷ Informações sobre o CRE, bem como as normas e relatórios finais, estão disponibilizados no endereço: <https://cfc.org.br/tecnica/areas-de-interesse/cre/>.



ao PCAOB, todas as inspeções são objeto de relatórios, que são disponibilizados ao público no site do órgão⁸. A CPAB também divulga em seu site um relatório anual com os resultados das inspeções realizadas⁹.

As inspeções são particularmente relevantes para um diálogo construtivo entre os reguladores e as firmas, para promover ações visando a melhorias nos sistemas de qualidade. As inspeções, em conjunto, fornecem aos reguladores importantes elementos para avaliação, nas audiências públicas que promovem para a revisão ou atualização das normas, na forma do que foi explorado no artigo “Gap de Evolução”, desta série Mind the Gap¹⁰ (que trata de como a auditoria se aprimora

para melhor atender aos anseios da sociedade).

Além de eventuais sanções impostas por órgãos reguladores, as firmas estão expostas aos notórios riscos a sua reputação e imagem. Nesse contexto, as normas relacionadas ao sistema de gestão de qualidade (NBC PA 01 e 02) não são apenas fontes de obrigações para os auditores. Elas podem e devem ser utilizadas em proveito próprio, para estabelecer uma cultura que demonstre compromisso com a qualidade, a importância da ética profissional, dos valores e das atitudes, reconhecendo e reforçando o papel da firma de servir ao interesse público, por meio da execução dos trabalhos de elevada qualidade, de maneira consistente.

With great power comes great responsibility. Esse provérbio, popularizado no universo das histórias em quadrinhos, reflete bem a condição da auditoria, assim como a razão por que sua conduta é acompanhada de perto por tantos órgãos e reguladores, sob grande interesse de investidores e de toda a sociedade. A importância da auditoria e sua responsabilidade perpassam pelas revisões de qualidade internas de cada firma, pela Revisão por Pares, pelos controles e inspeções realizados por órgãos reguladores, nacionais e internacionais. Não obstante, a profissão encara todos esses controles de modo positivo e com otimismo. Afinal, a reputação é o ativo de maior valor para a Auditoria Independente.

⁸ <https://pcaobus.org/oversight/inspections/firm-inspection-reports>.

⁹ <https://cpab-ccrc.ca/>

¹⁰ <https://www.ibracon.com.br/wp-content/uploads/2023/12/MTG-4-Voce-sabe-o-que-e-o-gap-de-evolucao-na-Auditoria-Independente-.pdf>

MIND THE GAP SERIES

AUDITORIA PARA ALÉM DO BALANÇO: ASSEGURAÇÃO DE INFORMAÇÕES ESG

nº 10



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



AUDITORIA PARA ALÉM DO BALANÇO: ASSEGURAÇÃO DE INFORMAÇÕES ESG

56

AO LONGO DOS NOVE ARTIGOS de nossa série *Mind the Gap*, tratamos do papel e das responsabilidades da Auditoria Independente em relação às demonstrações financeiras. Enfatizamos, também, sua inegável importância para o mercado de capitais e para a sociedade como um todo. De fato, a Auditoria Independente contribui para aprimorar a governança corporativa, reduzindo a assimetria informacional existente entre as companhias e os demais agentes de mercado. Com isso, confere maior confiabilidade das informações financeiras divulgadas pelas empresas.

No mundo atual, porém, não são apenas as informações financeiras que atraem o interesse do mercado e da sociedade. A importância crescente de

valores relacionados a temas ambientais, sociais, assim como aos procedimentos de governança das empresas, tem levado investidores, reguladores e consumidores a buscar informações sobre atuação das empresas nesse campo. Embora, num primeiro momento, essas questões possam não ter natureza financeira, num segundo momento elas podem impactar a posição patrimonial e financeira da companhia. Fatores como as mudanças climáticas, conflitos sociais ou abalos reputacionais podem ocasionar perdas às organizações. No outro extremo, essas mesmas questões abrem novas oportunidades: à medida que o foco dos interesses da sociedade vai mudando, emergem novas aspirações, criando um ambiente propício para inovações e descobertas, bem como ao aparecimento de novos negócios.

No momento, embora ainda não exista um conjunto completo de normas que representem uma base global e abrangente e de alta qualidade para abrangente e de alta qualidade para divulgações de sustentabilidade focadas nas necessidades dos investidores e dos mercados financeiros, a divulgação de assuntos com potencial impacto nos negócios e, conseqüentemente, na situação patrimonial e financeira das empresas já é obrigatória. Quaisquer eventos omitidos ou não corretamente divulgados, que possam afetar substancialmente as decisões de investimento, são considerados “materiais”, ou seja, capazes de gerar distorções nas demonstrações financeiras. Assim, por exemplo, caso questões relacionadas ao clima possuam materialidade no contexto das demonstrações financeiras, elas devem ser divulgadas. Da mesma forma, exige-se que suas repercussões patrimoniais sejam devidamente contabilizadas, segundo as normas internacionais vigentes¹.

É preciso reconhecer, porém, que questões envolvendo as estratégias de uma organização em temas ambientais, sociais e de go-

As mudanças climáticas e outros efeitos deletérios da atividade humana no meio ambiente tornam-se cada vez mais tangíveis, o que faz aumentar a preocupação com as informações de sustentabilidade disponibilizadas pelas empresas.

vernança (ASG ou ESG, em inglês) são bastante amplas e possuem matizes que nem sempre são bem incorporadas às demonstrações financeiras. Por isso, grandes investidores e reguladores do mundo todo têm demandado que as empresas deem maior transparência a essas questões, exigindo a divulgação de relatórios não financeiros segundo parâmetros determinados, para que todos obtenham informações de melhor qualidade sobre os impactos das atividades produtivas e comerciais das corporações, no meio ambiente e a sociedade.

E não é à toa, já que as mudanças climáticas e outros efeitos deletérios da atividade humana no meio ambiente tornam-se cada vez mais tangíveis, o que faz aumentar a preocupação com as informações de sustentabilidade disponibilizadas pelas empresas.

Como ensina a teoria econômica, há situações em que os custos ou benefícios de uma atividade econômica não são alocados exclusivamente entre fabricantes e consumidores de um produto. Eles extrapolam essa relação, alcançando terceiros. São, assim, “externalizados”, prejudicando

¹ A Fundação IFRS divulgou um material educacional com exemplos não taxativos de como as questões climáticas podem ser incorporadas com as normas vigentes. O material está disponibilizado através do endereço: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/supporting-implementation/documents/effects-of-climate-related-matters-on-financial-statements.pdf> (acesso em 20 de outubro de 2023). A Fundação também tem iniciativas em curso para aprimorar a aplicação dos requerimentos dos padrões de contabilidade relacionados aos efeitos climáticos (<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/climate-related-risks-in-the-financial-statements/#current-stage>, acesso em 06 de novembro de 2023).



ou, por vezes, beneficiando quem não está diretamente envolvido com a atividade em questão. Um exemplo de “externalidade” (negativa) é a poluição causada por uma atividade industrial: toda a sociedade arca com os custos sociais da agressão ao meio ambiente, não apenas o fabricante e seus clientes.

É natural, portanto, que haja interesse crescente na divulgação dos impactos sociais e ambientais das atividades das empresas. Ao mesmo tempo, porém, vem-se tornando cada vez mais evidente que a falta de padronização e a ausência de critérios claros e objetivos para a divulgação dessas informações abrem espaço para comportamentos oportunistas, por parte de empresas que pretendam atribuir a si próprias méritos inexistentes sobre sua

atuação ambiental e social. Com efeito, o assim chamado *greenwashing* pode ser entendido como a tentativa deliberada de divulgar informações inadequadas, para criar indevidamente a imagem pública de uma empresa ambientalmente responsável.

Diante disso, a Fundação IFRS, entidade responsável pelos padrões internacionais de contabilidade, criou, em 2021, o *International Sustainability Standard Board* (ISSB) – um comitê internacional para a edição de normas e padrões para a divulgação de informações ESG, de modo a torná-las mais claras, padronizadas e comparáveis. O ISSB publicou suas duas normas inaugurais, em junho de 2023. A IFRS S1 fornece um conjunto de requisitos de divulgação, para que as empresas comuniquem aos investidores

seus riscos e as oportunidades relacionados à sustentabilidade, no curto, médio e longo prazos. Já a IFRS S2 define divulgações específicas sobre as mudanças climáticas e foi concebida para ser usada em conjunto com a IFRS S1². Além disso, o ISSB incluiu em seus projetos prioritários temas como biodiversidade, ecossistemas, capital humano e direitos humanos³.

Referidas normas internacionais, porém, só adquirem força legal a partir de sua incorporação à legislação de cada país. Nesse aspecto, o Brasil já está um passo à frente: a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) foi o primeiro órgão regulador a adotar as normas de sustentabilidade emitidas pelo ISSB, em caráter voluntário para as companhias abertas a partir de 2024 e obrigatório, de 2026 em

² <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/news/2023/issb-standards-launch-press-release-portuguese.pdf> (acesso em 20 de outubro de 2023).

³ <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2023/05/issb-seeks-feedback-on-its-priorities-for-the-next-two-years/> (acesso em 20 de outubro de 2023).

diante⁴. Nessa mesma direção, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) inseriu as normas de Divulgação de Informações sobre Sustentabilidade (NBC TDS) e de Asseguração de Relatório de Informações de Sustentabilidade (NBC TAS), na estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade⁵. Consoante o regramento do CFC, os relatórios de sustentabilidade publicados a partir do ano-calendário de 2026 devem obrigatoriamente observar os padrões definidos pelas NBC TDS e NBC TAS.

A CVM foi além. Exigiu que, a partir de 2025, os relatórios sejam submetidos a Auditoria Independente de “asseguração limitada”. De 2026 em diante, eles deverão ser objeto de Auditoria Independente de “asseguração razoável”, de forma semelhante ao que ocorre com as demonstrações financeiras anuais.

A distinção entre essas duas espécies de trabalhos de auditoria é importante. Segundo o Comunicado Técnico nº 03/2022, do Instituto de Auditoria Independente do Brasil – Ibracon, que orienta os auditores independentes quanto

aos trabalhos de asseguração do Relato Integrado e demais relatórios de asseguração relacionados com sustentabilidade e responsabilidade social, a época, a extensão e, principalmente, a natureza dos procedimentos executados em trabalho de asseguração limitada são distintos em relação aos trabalhos de asseguração razoável. Mesmo assim, embora o nível de segurança obtido nos trabalhos de asseguração limitada seja menor, ele deve ser significativo, no julgamento profissional do auditor independente.

A despeito disso, tanto os trabalhos de asseguração razoável como de asseguração limitada requerem a aplicação de habilidades e técnicas, bem como a obtenção de evidências apropriadas e suficientes como parte do processo de trabalho iterativo e sistemático. Isto é, a impossibilidade de obter evidências apropriadas e suficientes para formar uma conclusão de asseguração razoável não é razão aceitável para se alterar o trabalho de asseguração razoável para um trabalho de asseguração limitada. Segundo o Ibracon, o profissional de auditoria deve ainda considerar, para

fins da aceitação de trabalhos de asseguração razoável ou limitada, as áreas ou riscos de distorções relevantes, a governança da entidade bem como o grau de maturidade e organização dos controles internos da entidade que está preparando o relatório⁶.

Como se vê, ao assegurar as informações disponibilizadas nos relatórios de sustentabilidade, os profissionais de Auditoria Independente estão sob a égide das exigências éticas, profissionais e regulatórias que são próprias da profissão, além de deverem incluir esses trabalhos em seus sistemas de gestão e revisões de qualidade, tanto as internas, quanto as realizadas por pares ou reguladores, seguindo os mesmos parâmetros que já foram descritos nas edições anteriores do *Mind the Gap*.

A despeito de a obrigatoriedade imposta pelo regulador ainda não estar em vigor⁷, mais e mais empresas têm buscado dotar suas divulgações não financeiras de maior credibilidade, submetendo-as ao crivo da Auditoria Independente. Trata-se de um claro esforço de diferenciação, com o

4 <https://www.gov.br/cvm/pt-br/assuntos/noticias/brasil-e-1o-pais-no-mundo-a-adotar-relatorio-de-informacoes-financeiras-relacionadas-a-sustentabilidade-emitidas-pelo-issb> (acesso em 30 de outubro de 2023).

5 https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1710.pdf (acesso em 06 de novembro de 2023).

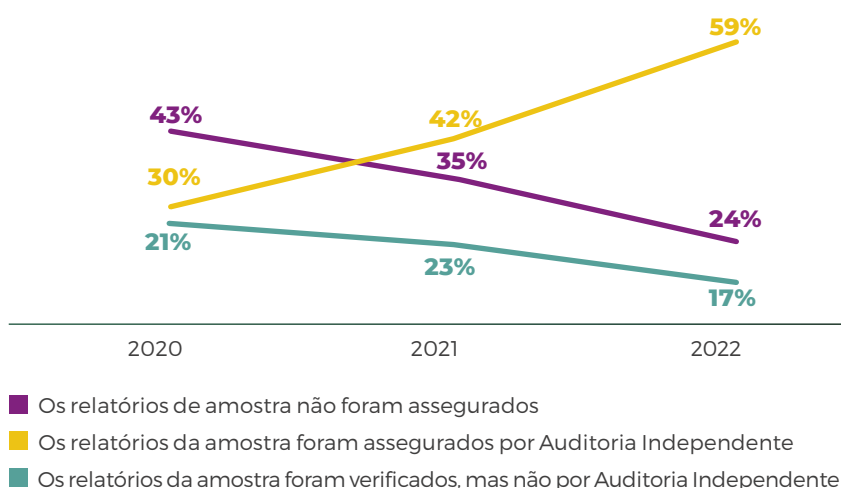
6 <https://www.ibracon.com.br/portal-do-conhecimento/materiais-tecnicos/comunicado-tecnico-no-03-2022/>

7 No Brasil, a CVM exige desde 2021 que, quando a empresa opte por divulgar Relato Integrado, este deve seguir as orientações da OCPC09 e ser objeto de asseguração limitada por auditor independente (<https://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/resolucoes/anexos/001/resol014.pdf>, acesso em 06 de novembro de 2023). Contudo, a adoção da estrutura conceitual do Relato Integrado é uma decisão voluntária da empresa.

qual empresas procuram colocar-se em situação de vantagem frente ao restante do mercado, como ensina a teoria econômica. Ao submeterem suas divulgações à auditoria, essas empresas buscam distinguir-se daquelas que não o fazem, sinalizando aos interessados seu compromisso com maior veracidade e confiabilidade das informações.

Nesse sentido, o último estudo divulgado pela IFAC sobre a divulgação e asseguração das informações de sustentabilidade⁸ constatou um salto de 51% para 64%, entre 2019 e 2021, na proporção dos relatórios que passaram por algum nível de asseguração, por Auditoria Independente ou de outra natureza. No Brasil, nota-se também uma crescente evolução: a terceira edição da pesquisa ESG no Ibovespa, conduzida por firma associada ao Ibracon, em parceria com o Instituto, mostra um aumento de 57% para 76%⁹ no número dos relatórios contendo informações de sustentabilidade que foram submetidos a algum tipo de asseguração, em comparação ao que foi observado na primeira edição da pesquisa. Isso representa um aumento de 33%. Quando se restringe a análise às assegurações realizadas por Au-

ESG no Ibovespa - 3ª edição



Fonte: ESG no Ibovespa

Quando se restringe a análise às assegurações realizadas por Auditoria Independente, a evolução é ainda maior: o percentual subiu de 30% para 59%– um aumento de quase 97%.

ditoria Independente, a evolução é ainda maior: o percentual subiu de 30% para 59%– um aumento de quase 97%.

Mais uma vez, os auditores precisam não apenas avaliar riscos e realizar os procedimentos segundo as normas de asseguração, código de ética e em consonância com as exigências regulatórias. Todo o ecossistema de governança deve estar preparado para um amadurecimento e aprimoramento na gestão das informações de sustentabilidade, para que elas expressem com fidedignidade e clareza a situação da organização e possam ser disponibilizadas de forma auditável,

⁸ https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2023-02/IFAC-State-of-Play-Sustainability-Assurance-Disclosures_0.pdf. A IFAC também divulga um estudo com jurisdições além dos países do G20, e a evolução da asseguração também é positiva. O estudo pode ser acessado no endereço: <https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2023-09/IFAC-Beyond-G20-sustainability-reporting-assurance.pdf> (acesso em 30 de outubro de 2023).

⁹ Disponível em: <https://www.pwc.com.br/pt/estudos/servicos/auditoria/2022/divulgacao-de-ESG-no-Ibovespa-2022.html>

seguindo os requisitos de governança de dados e controles, tais como os já aplicados para as informações financeiras.

A profissão de auditoria busca sempre reduzir o gap de evolução existente entre as práticas e a realidade e está em constante aprimoramento. No que diz respeito às informações de sustentabilidade, uma nova norma é esperada para setembro de 2024: a ISSA 5000. Atualmente, a asseguração dos relatórios de sustentabilidade é orientada pela norma NBC TO 3000, equivalente à ISAE 3000, que trata de trabalhos de asseguração diversos da auditoria e da revisão de informações financeiras históricas. Caso a nova norma seja aprovada, a ISAE TO 3000 continuará vigente para outros trabalhos de asseguração de informações não financeiras. Entretanto, as informações de sustentabilidade serão tratadas especificamente pela norma internacional de asseguração de sustentabilidade (ISSA, em sua sigla em inglês)¹⁰.

Em linha com esse mesmo esforço, o Ibracon foi, em novembro de 2023, o anfitrião de uma mesa redonda global, que contou com

a participação da CVM e do Conselho Internacional de Normas de Auditoria e Asseguração (IAASB), e debateu os prováveis requisitos da ISSA 5000, proposta pelo IAASB¹¹. Essa é uma das numerosas iniciativas do Instituto, como voz da Auditoria Independente no Brasil, para manter a profissão em contínuo desenvolvimento e contribuir com as mudanças necessárias, para que a auditoria esteja em consonância com o interesse público e possa ser um agente ativo nas mudanças exigidas pela sociedade.

Ao longo das edições do *Mind the Gap*, procuramos divulgar e debater o papel da Auditoria Independente em aumentar a credibilidade das informações divulgadas pelas empresas, com base em sua atuação ética e responsável, assim contribuindo para tornar a sociedade mais transparente. Buscamos, também, apresentar as responsabilidades da profissão e mostrar sua constante evolução, para que a auditoria esteja sempre alinhada aos interesses da sociedade, sempre em constantes transformações. A Auditoria Independente é uma profissão permanentemente atual, que se adapta para responder

com excelência ao desafio de tornar nossa sociedade mais equânime e sustentável.



¹⁰ Em documento sobre questões frequentes (FAQ) acerca da proposta da ISSA 5000, o IAASB afirma que a ISAE 3000 continuará a ser utilizada para trabalhos de asseguração, bem como a ISAE 3410 que deve ser utilizada quando um profissional fornece uma conclusão separada sobre uma declaração sobre gases de efeito estufa. Mais informações podem ser consultadas no documento disponível em https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2023-08/IAASB-International-Standard-Sustainability-Assurance-5000-FAQ_1.pdf (acesso em 10 de novembro de 2023).

¹¹ Mais informações sobre a norma proposta pelo IAASB podem ser consultadas na página do projeto, disponível no endereço <https://www.iaasb.org/consultations-projects/sustainability-assurance> (acesso em 06 de novembro de 2023).

