

**CONSELHO REGIONAL
DE CONTABILIDADE DO
RIO GRANDE DO SUL**

**A IMPORTÂNCIA DOS
PRECEITOS DE GOVERNANÇA
CORPORATIVA E DE CONTROLE
INTERNO SOBRE A EVOLUÇÃO E
A INTERNACIONALIZAÇÃO DAS
NORMAS DE CONTABILIDADE
E AUDITORIA**



COMPOSIÇÃO DO CONSELHO DIRETOR

Presidente: **Contador Antônio Palácios**

Vice-Presidente de Gestão: **Contadora Ana Tércia Lopes Rodrigues**

Vice-Presidente de Fiscalização: **Contador Mário Antonio Karczeski**

Vice-Presidente de Registro: **Téc. Cont. Marlene Teresinha Chassott**

Vice-Presidente de Controle Interno: **Contadora Magda Regina Wormann**

Vice-Presidente de Desenvolvimento Profissional: **Contador Adriel Mota Ziesemer**

Vice-Presidente de Relações com os Profissionais: **Contador Celso Luft**

Vice-Presidente de Relações Institucionais: **Contador Pedro Gabriel Kenne da Silva**

Vice-Presidente Técnico: **Contador Paulo Ricardo Pinto Alaniz**

COMPOSIÇÃO DAS CÂMARAS

PRIMEIRA CÂMARA DE ÉTICA E DISCIPLINA

Coordenador: Téc. Cont. Marco Aurélio Bernardi.

Membros Titulares: Téc. Cont. Carlos Eli Debom Rocha, Téc. Cont. João Roberto Hoerbe e Téc. Cont. Marta da Silva Canani.

Membros Suplentes: Téc. Cont. Ângelo Giaretton, Contadora Anabéli Galvan Perera e Contador David Antonio dos Santos.

SEGUNDA CÂMARA DE ÉTICA E DISCIPLINA

Coordenador: Contador Célio Luiz Levandovski.

Membros Titulares: Contadora Soeli Maria Rinaldi, Contador Eduardo Hipólito Dias Sinigaglia e Contador Rodrigo Kich.

Membros Suplentes: Contador Alberto Amando Dietrich, Contadora Rosângela Maria Wolf e Contador Eduardo Hipólito Dias Sinigaglia.

TERCEIRA CÂMARA DE ÉTICA E DISCIPLINA

Coordenador: Contador Flávio Flach.

Membros Titulares: Téc. Cont. Marice Fronchetti, Contador Marcelo Paveck Ayub e Téc. Cont. Silvia Regina Lucas de Lima.

Membros Suplentes: Contador João Carlos

Mattiello, Contadora Rosemary Dias Gonçalves da Silva e Contadora Andréia Altenhofen.

CÂMARA DE RECURSOS DE ÉTICA E DISCIPLINA

Coordenador: Contador Paulo Gilberto Comazzetto.

Membros Titulares: Téc. Cont. Marco Aurélio Bernardi, Contador Célio Luiz Levandovski e Contador Flávio Flach.

Membros Suplentes: Contadora Grace Scherer Gehling, Contadora Inelva Fátima Lodi e Contador Artur Roberto de Oliveira Gibbon.

CÂMARA DE FISCALIZAÇÃO

Coordenador: Téc. Cont. Ricardo Kerkhoff.

Membros Titulares: Contadora Ane Elisa Moller Dapper e Téc. Cont. Marta da Silva Canani.

Membros Suplentes: Contador João Luís Lucas Maracci e Téc. Cont. Cristiani Fonseca de Souza.

CÂMARA DE RECURSOS DE FISCALIZAÇÃO:

Coordenador: Téc. Cont. Luís Augusto Maciel Fernandes.

Membros Titulares: Contador Mário Kist, Téc. Cont. Silvia Regina Lucas de Lima e Téc. Cont. João Roberto Hoerbe.

Membros Suplentes: Téc. Cont. Luiz Alberto Souto Jacques, Téc. Cont. Cassiana Tonini Carbone e Téc. Cont. Moises Luiz Togni.

CÂMARA DE DESENVOLVIMENTO PROFISSIONAL

Coordenador: Contador Adriel Mota Ziesemer

Membros Titulares: Contador Marcelo Paveck Ayub e Contadora Nádia Emer Grasselli.

Membros Suplentes: Contador Osmar Antônio Bonzanini e Contador Saulo Armos.

CÂMARA DE REGISTRO

Coordenadora: Téc. Cont. Marlene Teresinha Chassott.

Membros Titulares: Contadora Ane Elisa Moller Dapper e Contador Sílvio Luís da Silva Zago.

Membros Suplentes: Contadora Simone Loureiro Brum Imperatore e Téc. Cont. Abílio Rozek.

CÂMARA DE CONTROLE INTERNO

Coordenadora: Contadora Magda Regina Wormann.

Membros Titulares: Téc. Cont. Carlos Eli Debom Rocha e Contador Mário Kist.

Membros Suplentes: Téc. Cont. Roberto da Silva Medeiros e Contadora Roberta Salvini.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL

A importância dos preceitos de governança corporativa e de controle interno sobre a evolução e a internacionalização das Normas de Contabilidade e Auditoria

Porto Alegre - RS
Fevereiro/2015

**Uma publicação do CRCRS
Conselho Regional de Contabilidade
do Rio Grande do Sul**

Rua Baronesa do Gravataí, 471
90160-070 Porto Alegre-RS
Fone (51) 3254-9400
E-mail: crcrs@crcrs.org.br
Internet: www.crcrs.org.br

Autor

Cláudio Morais Machado
Contador e Mestre em Ciências Empresariais (UFP/PT).
Pós-Graduado em Auditoria (Fipecafi/USP) e Finanças
(PPA/UFRGS). Professor da Faculdade Dom Bosco de
Porto Alegre.

Coordenação-geral

Contador Antônio Palácios
Presidente do CRCRS

Coordenação da edição

Márcia Bohrer Ibañez

Projeto Gráfico e Diagramação

Área Com Publicidade – Rubens Santos da Cunha

Impressão

Corag - Companhia Rio-grandense de Artes Gráficas

Tiragem

3.000 exemplares

Distribuição gratuita – Proibida a venda

Os conceitos emitidos neste livro são de inteira
responsabilidade do autor.

APRESENTAÇÃO

Colega,

O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade representa uma oportunidade de reflexão sobre a importância da informação contábil nas entidades das esferas privada e pública e constitui-se em uma via de mão única. Diante do processo de harmonização contábil mundial, se não aderíssemos a essa tendência mundial, que busca a unicidade informacional, ficaríamos na contramão.

A informação contábil ganha relevância sob diversos aspectos, com o correto reconhecimento e a mensuração do patrimônio, além da geração de informações úteis para a tomada de decisões, constituindo-se em um divisor de águas da Contabilidade brasileira a promulgação da Lei nº 11.638-07.

Este estudo destaca a importância dos conceitos de governança corporativa e de controle interno e gerenciamento de riscos, os quais se encontram inseridos nos novos padrões internacionais de Contabilidade.

Esta é mais uma publicação do Programa de Educação Continuada do CRCRS, que é oferecida gratuitamente à classe contábil gaúcha, disponível também na versão eletrônica, em que é possível a consulta e/ou o *download*, por intermédio da página do CRCRS.

Nossos sinceros agradecimentos ao autor, contador Cláudio Morais Machado, por sua significativa contribuição com a classe contábil gaúcha, ao consentir que o CRCRS promovesse a edição deste trabalho, para que, assim, os colegas tenham a oportunidade de acessar o presente estudo.

Porto Alegre, fevereiro de 2015.

Contador Antônio Palácios
Presidente do CRCRS



APRESENTAÇÃO DO AUTOR

O presente trabalho tem o propósito de realçar a importância dos preceitos de Governança Corporativa e de Controle Interno e Gerenciamento de Riscos, inseridos nos novos Padrões Internacionais de Contabilidade (IFRS) e de auditoria, resultando em melhores e mais qualificadas práticas, cujo processo de aceitação no mercado global avança aceleradamente.

São examinados os princípios e as práticas de Controle Interno e Gerenciamento de Riscos, segundo o *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission* (COSO), e de Governança Corporativa, segundo o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), o qual segue os melhores padrões internacionais.

A seguir, são focadas a importância e a influência desses princípios, bem como suas práticas nos mercados internacionais, mediante sua adesão pelos mais conceituados fóruns e entidades internacionais e nacionais, tanto econômico-financeiros como sociais. Identificam-se, no conjunto de novas Normas de Contabilidade Brasileiras harmonizadas com os padrões internacionais, inclusas as de auditoria, as principais inserções dos princípios, elementos e procedimentos de Governança Corporativa e de Controle Interno e Gerenciamento de Riscos no seu seio.

Comprova-se, então, a total adesão das melhores práticas de Contabilidade a tais salutares princípios, que podem se constituir em um marco da nova gestão empresarial, em um contexto no qual o capital, o trabalho, o direito societário, a tecnologia, o social e a ética, empresarial e profissional, por meio da informação contábil adequada, ajudem a criar uma sociedade mais justa e democrática.

Esta nova edição ou republicação do trabalho objetiva atualizar em relação aos avanços da normatização contábil e regulamentação prudencial e, especialmente, da governança corporativa ou unicamente governança nas instituições nacionais.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	09
1. CONTROLE INTERNO E GERENCIAMENTO DE RISCOS	
1.1 Introdução	13
1.2 COSO Report ou COSO I	14
1.3 COSO ERM ou COSO II	16
2. GOVERNANÇA CORPORATIVA	
2.1 Introdução	21
2.2 As forças de controle	22
2.3 Princípios de governança corporativa	24
2.4 Os mecanismos de governança	25
2.5 A Ética como valor maior	26
2.6 A importância da governança corporativa	27
2.7 O avanço da governança corporativa nas instituições do Mercado Financeiro e de Capitais Brasileiro	28
2.7.1 Introdução	28
2.7.2 Ação da Comissão de Valores Mobiliários – CVM	29
2.7.3 Ação do Banco Central do Brasil – BCB e demais supervisores do mercado brasileiro	32
2.7.4 A adesão da IBOVESPA às práticas de governança corporativa	35
2.7.5 A ação fundamental do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa	36
2.7.6 A questão do gerenciamento de riscos	38
2.7.7 A governança corporativa em empresas de controle familiar	41
3. O NOVO CONJUNTO DE NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE (E AUDITORIA)	
3.1 A atual estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade	43



3.2 A organização do novo conjunto de normas relativas à Auditoria e à Asseguração	46
3.3 As novas Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais.....	49

4. A ADERÊNCIA DAS NBCs TG AOS PRECEITOS DO COSO E DE GOVERNANÇA CORPORATIVA

4.1 Introdução	53
4.2 Aspectos básicos e algumas especificidades	53
4.3 Normas com foco direto em controles, riscos e governança corporativa	54
4.3.1 Introdução	54
4.3.2 A importância da adequada evidenciação contábil	55
a) Rol de NBCs TG com foco de apresentação/divulgação de informes contábeis	56
b) Exemplos de NBCs TG com foco na evidenciação de riscos	66

5. A ADERÊNCIA DAS NBCs TÉCNICAS DE AUDITORIA E ASSEGURAÇÃO AOS PRECEITOS DO COSO E DE GOVERNANÇA CORPORATIVA

5.1 Introdução	73
5.2 Aspectos básicos e algumas especificidades	73
5.3 Exemplos de normas com foco direto em controles, riscos e governança corporativa	74
5.3.1 NBC TA Estrutura Conceitual – Estrutura conceitual para trabalho de asseguração	74
5.3.2 NBC TA 200 – Objetivos do Auditor Independente e condução da auditoria em conformidade com as Normas de Auditoria	77
5.3.3 NBC TA 210 – Concordância com os termos do trabalho de auditoria	78

5.3.4 NBC TA 240 – Responsabilidade do Auditor em relação à fraude, no contexto da auditoria das Demonstrações Contábeis	80
5.3.5 NBC TA 250 – Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis	84
5.3.6 NBC TA 260 – Comunicação com os responsáveis pela governança	86
5.3.7 NBC TA 265 – Comunicações de deficiências de controle interno	89
5.3.8 NBC TA 315 – Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente	92
5.3.9 NBC TA 330 – Resposta do auditor aos riscos avaliados	103
5.3.10 NBC TA 500 – Evidências de Auditoria	105
5.3.11 NBC TA 580 – Representações formais	105
5.3.12 NBC TA 610 – Utilização do trabalho da Auditoria Interna	107
5.3.13 Série 700 – Relatório do Auditor Independente das Demonstrações Contábeis	109
5.3.14 NBC TO 3000 – Trabalho de asseguarção diferente de auditoria e revisão	111
6. CONCLUSÃO	115
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	117
SITES	118



INTRODUÇÃO

Em dezembro de 2007, foi promulgada a Lei nº 11.638, complementada pela Lei nº 11.941-09, as quais modificaram e aprimoraram a Lei das Sociedades por Ações em seus capítulos que envolvem a Contabilidade dessas sociedades.

As novas disposições proveram de respaldo legal e possibilitaram a implementação de processo de harmonização e convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs), às Normas Internacionais de Relatório Financeiro (*International Financial Reporting Standards – IFRS*), exigência dos mercados globais.

Os padrões internacionais, conforme o Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade (IASB), contido em IFRS, Ibracon/IASCF (2008), são estabelecidos dentro de objetivos em que se destaca:

[...] desenvolver, no interesse público, de um conjunto único de normas contábeis globais de alta qualidade, compreensíveis e exequíveis que exijam informações transparentes e comparáveis em demonstrações financeiras e outros relatórios financeiros, para ajudar os participantes nos mercados de capital do mundo e outros usuários a tomarem decisões econômicas.

Nesses mesmos objetivos, também as Normas Internacionais de Auditoria (IAS), emitidas pelo IAASB da *International Auditing and Assurance Standard Board of International Federation of Accountants (IFAC)*, foram convergidas como Normas Brasileiras de Contabilidade relativas à Auditoria Independente e Asseguração.

O presente trabalho estuda e evidencia como os princípios e os pronunciamentos sobre Controle Interno, do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*, e sobre Governança Corporativa, da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) – como entendido e divulgado pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) – estão entrelaçados e influenciaram a ação dos governos e de seus supervisores na regulamentação dos mercados, bem



como as próprias entidades, mantendo-se foco especial do reflexo nos padrões e nas normas internacionais de Contabilidade e auditoria.

Como o processo de convergência incorporou esses possíveis avanços ao novo conjunto de normas de Contabilidade no Brasil, inclusas as relativas à Auditoria Independente, o estudo pretende examinar se isso, de fato, ocorreu e se é possível concluir que as novas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) realmente aderiram a esses temas de suma importância para uma nova visão das empresas e demais entidades, em busca de um mundo onde os mercados sejam mais transparentes, justos e democráticos.

O processo de formulação de normas de uma ciência social, como a Contabilidade, é dinâmico, uma vez que o avanço da sociedade, com novos anseios, aos quais se somam as mudanças em panoramas econômicos e no ambiente tecnológico, exigem a sua aderência aos novos tempos.

Assim, busca-se, com esta segunda edição ou republicação deste trabalho, atualizá-lo com as inúmeras revisões, atualizações e aprimoramentos de normas internacionais de contabilidade convergidas em normas nacionais já consideradas na primeira edição, como também de normas novas já devidamente convertidas em normas nacionais para o atendimento dos anseios dos mercados e da classe contábil brasileira. Pretende-se, ainda, a atualização dos informes do avanço da governança corporativa e dos preceitos de controle interno no Brasil, inclusive por ação dos supervisores dos mercados nacionais em termos de fiscalização e regulamentação prudencial.



A importância dos preceitos de governança corporativa e de controle interno sobre a evolução e a internacionalização das Normas de Contabilidade e Auditoria



01

CONTROLE INTERNO E GERENCIAMENTO DE RISCOS

1.1 INTRODUÇÃO

Inicialmente, cabe realçar o que é o controle interno, conceituado em 1971 pelo Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), segundo Attie (Attie, 2010):

[...] o controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado de métodos e medidas, adotados pela entidade, para proteger o seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

Holmes, na sua fundamental obra *Basic Auditing Principles* (Holmes, 1976), enfatizou a suma importância do controle interno para auditoria:

“La evaluación de un sistema de control interno es la nota clave para la determinación de la extensión del examen de las operaciones financieras”.
(Tradução para o espanhol no México. Nunca foi traduzido para a língua portuguesa)

Inúmeros autores e trabalhos acadêmicos vinham aumentando a abrangência do controle interno, a partir de uma visão sistêmica, pela qual é visto como um processo implementado pela alta administração de uma entidade, com a finalidade básica de provê-la de razoável segurança em suas operações, no nível de garantia por ela julgado suficiente, para que tenha sucesso e alcance os seus objetivos sociais. A conceituação do AICPA prevaleceu até 1992, quando pronunciamentos do *Committee of Sponsoring Organization - COSO* a ampliaram, atualizando-a aos anseios e às necessidades da atualidade. O COSO é constituído pelas mais conceituadas entidades profissionais da Contabilidade ligadas aos mercados norte-americanos, com grande influência das grandes empresas de auditoria, tendo substituído um comitê contra fraudes então existente e passando, assim, a atualizar a abrangência do foco contábil e de gestão empresarial do controle interno. Para tanto, dois pronunciamentos se



notabilizaram: o *Internal Control – Integrated Framework* - COSO Report, conhecido como COSO I, e o *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* - COSO ERM, ou COSO II. O primeiro com foco no controle interno contábil, e o segundo amplia para a gestão das entidades, em especial no que tange aos riscos que a envolvem.

Concernente ao risco, elemento sempre presente em tudo a que se refere a controle interno, a sua definição clássica é “a possibilidade de ocorrência de um evento adverso para uma determinada situação esperada”. O estudo da mensuração de risco, com o surgimento de modelos matemáticos – a partir da previsibilidade de ocorrência de eventos adversos, alcançando a probabilidade de tais circunstâncias, ou seja, de sua estimativa –, resultou na *gestão do risco*.

A gestão do risco corporativo é muito ampla, pois ele pode ter origem interna ou externa à entidade ou grupo de entidades e ser dividido em várias espécies, como o risco de liquidez, de mercado, operacional, entre outros.

Os grandes fóruns mundiais de mercados financeiros e de capitais passaram a dar muita importância a tudo que se relaciona ao risco, especialmente o que concerne a fraudes, à prática de *lavagem de dinheiro* de recursos advindos de práticas criminosas e de riscos sistêmicos que podem contaminar mercados de forma sobremaneira prejudicial. Os estudos e trabalhos do Coso continuam e os aprimoramentos e atualizações destes pronunciamentos estão próximos de serem disponibilizados, como se pode acompanhar pelo *site* desta entidade.

1.2 COSO REPORT OU COSO I

O COSO Report, ou COSO I, o primeiro pronunciamento sobre controle interno, é um modelo de metodologia para estruturar e avaliar um sistema



de controles internos integrados, com uma postura de identificar, detectar e reagir aos riscos de um negócio, estes com foco nos aspectos financeiros e na finalidade de transparência e adequação das demonstrações contábeis. Por esse motivo, foi também denominado COSO Contábil, eis que adequado à prestação de contas da administração da entidade, indispensável para a sua transparência, bem maior dos acionistas e da sociedade.

A estrutura considerada do controle interno é composta dos objetos de avaliação, de categorias de atividades e dos elementos básicos, integrados entre si, ou seja:

- *Os objetos de avaliação*: as unidades administrativas e operacionais abrangidas.
- *As três categorias de atividades*: as operações (efetividade), o seu registro (confiabilidade) e a conformidade (com os preceitos legais).
- *Os cinco elementos básicos de controle interno*: o ambiente de controle interno; a avaliação de riscos; as atividades de controle; o fluxo de comunicação e informações; e o monitoramento da efetividade do sistema de controles internos.

Essa estrutura integrada notabilizou-se com a figura tridimensional *cuco do COSO*, cujas dimensões compreendem as categorias de atividades, os elementos ou componentes e os objetos de avaliação do controle, como mais adiante é apresentada.

O controle interno é definido, então, como um processo conduzido pela Administração de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos nas seguintes categorias: eficácia e eficiência das operações; confiabilidade das demonstrações financeiras e conformidade com leis e regulamentos cabíveis.

No *site* do COSO está anunciado que, em 2013, foram emitidos aprimoramentos importantes acerca de quadro de orientações para concepção, execução e realização de controle interno e ferramentas para avaliar sua



eficácia. Constitui-se em um compêndio de implementação de controles internos, abordagens e exemplos ilustrativos que possa ajudar os usuários.

1.3 COSO ERM OU COSO II

Já o pronunciamento notabilizado como COSO ERM, ou COSO II, aproveitou o sucesso da metodologia do COSO Report, ampliando-o para a gestão da entidade, especialmente como titulado: uma estrutura integrada para o gerenciamento de riscos corporativos. Ele foi inicialmente divulgado pela CVM norte-americana, a *Securities and Exchange Commission* (SEC), comprovando o interesse da autoridade de supervisão do mercado de capitais norte-americano.

O novo pronunciamento adotou uma postura proativa, além da reativa já considerada, focando o controle interno como parte central de um sistema, sempre de forma integrada, com melhor visão de gestão no gerenciamento dos riscos, prevendo, inclusive, a sua realização como processo, por um comitê diretivo no âmbito da entidade. O COSO ERM não elimina o contido no Report, mas, sim, aprimora-o e o amplia.

O processo COSO ERM amplia o contexto do sistema de *controle interno/gerenciamento de riscos* de forma geral, ou seja:

- os **objetivos do sistema** em uma entidade, considerando-a pela sua efetiva estrutura, se por departamentos ou unidades de negócios ou se por grupo econômico de várias empresas, com subsidiárias, filiais ou, ainda, se tem mais de um negócio efetivamente segmentado, etc.;
- as **categorias de atividades** são acrescidas da referente à estratégia e são agregadas ao próprio novo conceito de controle interno; e
- os **elementos básicos de controle interno** passam a dar maior importância à gestão de riscos, mudando de cinco para oito



elementos, como a seguir demonstrado segundo a origem (COSO I ou II):

- 1) **Ambiente (interno) de Controle** (*Control Environment (COSO I)*): é a cultura de controle interno da entidade, na qual o controle é efetivo, quando as pessoas conhecem as suas responsabilidades, os limites de autoridade e consciência, competência e comprometimento de fazerem o que é certo e de maneira correta. Envolve competência técnica e compromisso ético, em que a postura da alta administração, pelo exemplo, é fator determinante da criação deste valor (em Código de Ética e Conduta Profissional). A filosofia de gerenciamento de riscos representa as convicções e as atitudes que são compartilhadas no âmbito da entidade, que resulta na forma como a organização considera o risco em todas as suas atividades, no seu apetite ao risco que influenciam duas decisões estratégicas.
- 2) **Definição (ou fixação de) dos objetivos** (*COSO II*): a administração deve dispor de um processo implementado que lhe permita fixar os objetivos de forma alinhada à missão da empresa, consistente com a propensão ao risco previamente definida.
- 3) **Identificação dos eventos** (*COSO II*): eventos internos e externos potenciais capazes de afetar o cumprimento dos objetivos devem ser identificados e separados entre riscos e oportunidades, mapeados e canalizados de volta para as estratégias gerenciais ou processos de definição de objetivos.
- 4) **Avaliação de risco** (*COSO II*): os riscos devem ser avaliados com base na probabilidade e no impacto, e os resultados dessa avaliação devem orientar o seu gerenciamento. Esses riscos devem ser avaliados como inerentes e residuais.
- 5) **Respostas ao risco** (*COSO II*): a administração deve estabelecer as regras de gerenciamento: aceitando, reduzindo, partilhando



ou evitando os riscos e desenvolvendo ações para alinhar o seu gerenciamento à propensão de risco previamente explicitada.

- 6) **Atividades de Controle** (*Control Activities – COSO I*): são as políticas e os procedimentos de controle interno destinados à redução ou administração dos riscos. Podem ser de caráter preventivo ou detecção, ou de ambos, sendo os mais conhecidos:
 - a) **de prevenção**: segregação de funções, normatização interna, alçadas de autoridade ou de responsabilidade;
 - b) **de detecção**: conciliações, revisões de desempenho; e
 - c) **de prevenção e detecção**: segurança física e por sistemas informatizados.
- 7) **Informação e Comunicação** (*Information & Communication – COSO I*): comunicação é o fluxo de informações dentro de uma entidade, e a informação é o combustível que as move;
- 8) **Monitoramento** (*Monitoring – COSO I*): é a avaliação dos controles internos ao longo do tempo, se efetivos ou não. Podem ser contínuos ou pontuais, envolvendo autoavaliações, revisões e auditoria (interna, independente, integral).

Essa nova visão de controle interno, do COSO ERM, como parte integrante central do Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada, passou a ser aceita e referendada por praticamente todos os foros mundiais relativos ao âmbito das finanças e da gestão empresarial.

Assim, o novo conceito, segundo os pronunciamentos do COSO, é:

Gerenciamento de riscos corporativos, em que o controle interno é parte central, é um processo desenvolvido para identificar eventos que possam afetar o desempenho da entidade, a fim de monitorar riscos e assegurar que estejam



compatíveis com a propensão ao risco estabelecida, de forma a prover, com segurança razoável, o alcance dos objetivos, em especial nas seguintes categorias:

Estratégica (*strategic*): objetivo de estratégia – categoria relacionada com os objetivos estratégicos da entidade, estabelecidos em seu planejamento, inclusive sobre os níveis de risco que a administração aceita assumir;

Eficiência e efetividade operacional (*operations*): objetivos de desempenho – esta categoria está relacionada com os objetivos e as metas de desempenho e de rentabilidade, bem como da segurança e qualidade dos ativos;

Confiança nos registros contábeis/financeiros (*financial reporting*): objetivos de informação – categoria sobre a correção das informações e das demonstrações contábeis, na qual todas as transações devem ser registradas, todos os registros devem refletir transações reais, consignadas pelos valores e enquadramentos corretos; e

Conformidade (*compliance*): objetivos de conformidade com leis e normativos aplicáveis à entidade e à sua área de atuação.

Foi mantida a representação do COSO ERM pelo cubo do COSO tridimensional, representado pela figura a seguir, adaptada, conforme Bergamini Junior (2005):



Figura 1 – Sistema de Estrutura Integrada
 Fonte: COSO (*Committee of Sponsoring Organization*)

02

GOVERNANÇA CORPORATIVA

2.1. INTRODUÇÃO

Governança significa o poder de controle e direção de uma entidade.

Governança corporativa aplicada a empresas, segundo o IBGC¹, é:

[...] governança corporativa é o sistema que permite aos acionistas ou cotistas o governo estratégico de sua empresa e a efetiva monitoração da direção executiva. As ferramentas que garantem o controle da propriedade sobre a gestão são o Conselho de Administração, a Auditoria Independente e o Conselho Fiscal. As boas práticas de governança corporativa têm a finalidade de aumentar o valor da sociedade, facilitar seu acesso ao capital e contribuir para a sua perenidade.

A governança corporativa tem uma grande abrangência e, como tal, cabem várias visões e modelos válidos, sob diversas óticas. Segundo Rossetti e Andrade (2011, p. 338), eles sofrem a influência dos diferentes ambientes empresariais e da evolução gerencial e societária, se notabilizando os modelos básicos de governança corporativa, conforme o grau de evolução dos respectivos mercados de capitais onde atuam (os principais são o anglo-saxão, o alemão, o japonês, o latino-europeu e o latino-americano). A diferença entre eles é cultural e de foco, onde o primeiro foca nos investidores e os demais, nos credores. Permeiam esses modelos também o “modelo” familiar, que enfatiza as questões emocionais do parentesco dos acionistas majoritários e da gestão profissional. Naturalmente que mantidas algumas características, a tendência é de modelo globalizado.

A **finalidade de governança corporativa** é aumentar o valor da sociedade, facilitar seu acesso ao capital, contribuir para sua perenidade, mediante estratégia das corporações, gerenciamento eficaz das organizações, com eficiência de suas operações e a geração de resultados em uma adequada taxa de retorno aos acionistas, com respeito à sociedade, ao meio ambiente e ao interesse social.



As questões-chave a resolver são os conflitos de agência:

- A gestão no interesse dos acionistas ou dos gestores profissionais.
- Os custos de agência, em especial de contratos, monitoramento dos gestores, de informações gerenciais, de incentivos.
- Assimetria de direitos entre os acionistas.
- Alinhamento de interesses de acionistas, gestores, empregados, credores e clientes, comunidade e sociedade em geral.
- As forças de controle: ambiente legal e regulatório, padrões contábeis exigidos, do mercado e investidores e forças internas, como controle interno, auditoria e governança.

2.2 AS FORÇAS DE CONTROLE

Teoricamente, segundo Rossetti e Andrade (2011, p.211), os conflitos e custos de agência, a assimetria de direitos e as estruturas perversas de poder foram as razões essenciais para o despertar da governança corporativa, se contrapondo a este quadro destrutivo. Para tanto, estabeleceram-se as respostas, conhecidas como as forças de controle, para criar um ambiente propício ao equilíbrio necessário ao sucesso das organizações. São forças externas à corporação ou internas a ela.

As forças externas são:

- definição de mecanismos regulatórios;
- padrões contábeis exigidos;
- controle pelo mercado de capitais;
- pressões de mercados competitivos;
- ativismo de investidores institucionais;

- ativismo de acionistas; e
- atuação de fundos de *private equity*.

As forças internas são:

- concentração de propriedade acionária;
- constituição de conselhos de administração guardiões;
- modelos de remuneração de administradores;
- monitoramento compartilhado; e
- estruturas de negócios.

Destas forças, citam-se três, não por considerar as mais importantes, uma vez que todas são igualmente importantes, mas por aderência ao tema deste trabalho, como segue:

A definição de mecanismos regulatórios, ou seja, o ambiente legal e regulatório é fator fundamental, pois por meio dele é que os possíveis investidores/empreendedores, de forma geral, podem deter segurança jurídica para os seus direitos de propriedade, podendo assim estimar o futuro de seus esforços. Trazendo-se este quadro para o Brasil, no seu sistema de supervisão prudencial e regulatório em que destacamos as funções do Conselho Monetário Nacional, e nele a ação do Banco Central do Brasil, da Comissão de Valores Mobiliários, e da Supervisão dos Seguros Privados, entre outros de menor expressão. No que concerne especificamente ao mundo da Contabilidade, o Sistema CFC/CRCs lidera os avanços recentemente ocorridos, incluindo também o Ibracon e com o resultante Comitê de Pronunciamentos Contábeis, apenas para exemplo e pensando em como estariam os mercados nacionais sem a ação destes agentes determinantes, em especial dos esforços exitosos para a aprovação das atualizações e aprimoramentos na legislação societária, fiscal e mesmo profissional, faltando ainda o acabamento do que envolve a área pública.



Os padrões contábeis exigidos, entendendo o termo exigidos como de alta qualidade, é força de controle que fornece condições para todos os envolvidos na governança de uma entidade qualquer, a informação organizada para a sua gestão, controle e a necessária transparência para a sociedade.

O monitoramento compartilhado com as partes interessadas, além de acionistas, majoritários e minoritários, e gestores, como os credores, os possíveis novos investidores, os empregados, os clientes, os do entorno e, enfim, com a sociedade, em todos e especialmente nesta última, principalmente pela transparência advinda de adequada divulgação. Cabe realçar também a grande influência da auditoria interna e externa, independentemente na aplicação prática para que o monitoramento de qualquer organização econômica seja efetivo.

2.3 PRINCÍPIOS DE GOVERNANÇA CORPORATIVA

Os principais valores ou princípios da governança corporativa são:

- **Transparência (disclosure)**: além de informações mais completas nos relatórios normais (relatório da administração e demonstrações financeiras), tudo que seja relevante e que não seja caso de contabilização, mas que impacte os negócios e os resultados corporativos (*off balance sheet*), inclusive antecipando as demonstrações contábeis.
- **Senso de justiça, equidade no tratamento dos sócios minoritários (fairness)**: significa os mesmos direitos legais a todos os sócios, majoritários e minoritários, que o processo de remuneração dos administradores deve ser aprovado pelo CA e, se por planos de *stock options*, pelos acionistas. Também veda favores indevidos e cria penalidades.

- 
- **Prestação de contas (accountability):** responsabilidade direta dos principais executivos, presidente e financeiro, na divulgação periódica de relatórios, contanto que:
 - sejam revisados e não existam falsas declarações ou omissões relevantes;
 - as demonstrações contábeis revelem adequadamente a posição financeira, o desempenho e os fluxos de caixa;
 - os auditores independentes e o comitê de auditoria recebam todas as informações sobre deficiências, mudanças e mesmo de fraudes, se for o caso; e
 - os controles internos existentes sejam adequados, dos quais são responsáveis diretos.
 - **Conformidade no cumprimento de princípios e regras (compliance):** cumprimento de leis e regulamentos vigentes e adoção de um **código de ética para a entidade**, em especial para seus principais executivos, com inclusão obrigatória de regras para o conflito de interesse e divulgação de informações.

2.4 OS MECANISMOS DE GOVERNANÇA

A governança corporativa se faz por meio de um sistema eficiente de mecanismos internos e externos, capaz de mitigar os problemas de agência ou de interesses de acionistas e executivos, bem como de riscos em geral, agregando valor pelo aprimoramento do processo decisório das entidades.

Os mecanismos internos são a adequação das funções e competências da alta administração das empresas, ou seja, dos conselhos de administração, diretoria executiva e conselho fiscal, todos devidamente assessorados por comitês específicos, como os de planejamento estratégico,



operacionais e, grande novidade, de auditoria e riscos, este último com foco no controle interno, gerenciamento de riscos, auditoria independente e interna.

Já os mecanismos externos tratam do ambiente institucional, regulatório e de supervisão do mercado em que a entidade atua, da competitividade, dos investidores e da defesa do perfil e do comando acionário.

2.5 A ÉTICA COMO VALOR MAIOR

O termo ética vem da palavra grega *ethos*, que significa hábitos e costumes, como a palavra latina *mores* também significa.

No seu conceito científico, Ética é o ramo da Filosofia que lida com o que é moralmente bom ou mau, certo ou errado.

Lopes de Sá, em sua obra “Ética e Valores Humanos”, manifesta (Sá, 2007, p. 15):

“A Ética, cientificamente considerada, é, pois, fruto da inteligência, somatório da energia espiritual e mental, gerada pela essência do amor e beneficiada pela razão, objetivando a superação de todos os impedimentos materiais, ambientais e circunstanciais que possam existir em relação ao comportamento humano estribado em uma ordem de valores.”

A ética das pessoas ou grupos de pessoas evoluiu para não ser unicamente no que elas fazem em seus usos e costumes do dia a dia, mas, sim, no que elas pensam e é aceito que seja o correto a fazer, mesmo que obrigadas a isso por força de legislação/regulamentação adequada.

A **Deontologia** ou ética profissional vem do estudo dos conceitos básicos do direito e do dever (Fipecafi, 2009). Assim, um código de ética profissional, em termos simples, uma espécie de um compêndio de



práticas de comportamento que se espera sejam observadas no exercício de qualquer profissão.

As empresas, de modo geral, adotam códigos de ética para serem seguidos por todos, funcionários e dirigentes. O não cumprimento pode gerar sanções e constrangimentos ou mesmo ação civil, administrativa e/ou criminal, segundo Silva (Silva, 2012).

Assim, tanto as entidades/empresas como as profissões regulamentadas devem instituir seus códigos de ética que estabeleçam as linhas mestras de adequados regramentos a serem observados, que resultem em comportamentos corretos e firmem padrões de conduta formadores de consciência ética e profissional no mundo dos negócios.

2.6 A IMPORTÂNCIA DA GOVERNANÇA CORPORATIVA

Governança corporativa é uma expressão recente, surgida com força em 1991. Foi incentivada pela OCDE, e é vista por ela, pelo FMI, pelo Banco Mundial e pelo G7 como uma sólida base para o crescimento econômico, a integração global dos mercados e o controle dos riscos dos investimentos nas empresas.

Constitui um dos instrumentos determinantes do desenvolvimento sustentável, em suas três dimensões – a econômica, a ambiental e a social (ROSSETTI; ANDRADE, 2011).

A governança corporativa globalizou-se e tem como um dos seus pontos altos, além da adoção pelos maiores fóruns econômicos mundiais, a sua consideração, assim como o pronunciamento COSO Report, na legislação norte-americana aprovada para fazer frente aos escândalos financeiros, a conhecida *Lei Sarbanes-Oxley*.

Bergamini Junior (2005, p. 150) mostra que uma pesquisa desenvolvida pela IFAC sobre o sucesso e o insucesso de empresas em 10 países revelou



que somente uma boa governança não garante o sucesso empresarial, mas que uma governança fraca contribui para a destruição de empresas. A pesquisa revelou ainda quatro fatores determinantes do sucesso empresarial, dos quais três de práticas de governança corporativa e um de controles internos:

- 1) a atitude da alta administração na formação da cultura da empresa;
- 2) o papel de liderança do diretor-presidente;
- 3) o desempenho proativo do Conselho de Administração; e
- 4) a existência de um bom sistema de controles internos.

É imperativo destacar que, na atualidade, os preceitos de controle interno e gerenciamento de riscos estão integralmente inclusos nas boas práticas de governança corporativa. É impensável falar em governança se não houver sistemas de controle interno e de gerenciamento de riscos efetivamente implantados e em efetivo funcionamento, o que nos leva à conclusão de que a contabilidade e a auditoria são partes integrantes desse contexto, pois, sem informações contábeis corretas, de qualidade e asseguradas por uma auditoria adequada, tais sistemas não seriam confiáveis. Neste contexto, é importante é a instituição de comitê(s) de auditoria e riscos, com a finalidade de assessorar o conselho de administração e sobre todos estes temas.

2.7 O AVANÇO DA GOVERNANÇA CORPORATIVA NAS INSTITUIÇÕES DO MERCADO FINANCEIRO E DE CAPITAIS BRASILEIRO

2.7.1 INTRODUÇÃO

No Brasil, segundo Rossetti e Andrade (2011), a partir dos anos 1990, com o retorno da prevalência do regime democrático e republicano no Brasil, apesar dos percalços e atos falhos que se repetem, amainaram-se a



radicalização ideológica e o nacionalismo com protecionismo exacerbado, favorecendo o ambiente de aceitação de melhores práticas societárias em geral (estratégicas, operacionais, financeiras, etc.), também incentivados pelo aumento da concorrência, que importa em desafios, riscos e oportunidades, em um mercado globalizado.

Assim, mesmo com as dificuldades de um regime democrático ainda incipiente, os estrategistas governamentais promoveram a inserção competitiva do país no mundo globalizado, ocorrendo um processo de abertura ao mercado internacional, a desestatização de empresas e negócios de interesse público, os quais possam ser mais bem administrados por empreendedores que detenham competência e capital para melhor atender à sociedade, terminando com monopólios e reservas de mercado de alguns itens, como a indústria automobilística e reformas, buscando a modernização institucional, detendo o governo a autoridade regulatória e fiscalizadora, mediante a supervisão dos mercados (apesar das deficiências ainda existentes).

Na busca de socialização, abertura e avanço do mercado de capitais, o surgimento da governança corporativa foi uma dádiva para as mentes pensantes desse processo todo, em especial dos supervisores dos mercados nacionais.

2.7.2 AÇÃO DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM

Os marcos legais e as recomendações da CVM, principalmente pelo fato de sua missão e de os objetivos legais estarem em linha com os princípios de governança corporativa, e agora impulsionada pelas mudanças da Lei das Sociedades Anônimas (em 2001 e pelas Leis nº 11.638-07 e nº 11.941-09) e do Código Civil (em 2002), aprimoraram novos dispositivos reguladores, como:

- 
- a redução do limite de emissão de ações preferenciais e dos direitos dos titulares;
 - competência da assembleia geral dos acionistas;
 - composição, funcionamento e competências dos conselhos: fiscal e de administração;
 - composição e eleição da diretoria executiva;
 - acordo de acionistas, alienação de controle das companhias abertas;
 - a arbitragem e a solução de conflitos internos;
 - implantação de normas nacionais de contabilidade harmonizadas com padrões internacionais.

A CVM incentivou a adoção da governança corporativa pelas companhias de capital aberto, divulgando cartilha com recomendações específicas para assembleias, estrutura acionária, proteção a minoritários, conselho de administração, conselho fiscal, auditoria e demonstrações financeiras. Nestas últimas, pela adoção das normas internacionais de contabilidade, agora obrigação legal não só para as companhias de capital aberto, mas, também, para as demais empresas de grande porte, conforme dispõe a Lei nº 11.638-07 (Disponível no *site* www.planalto.gov.br/legislação).

Dentre esses novos regulamentos, a Instrução CVM nº 480, de 7 de dezembro de 2009, obriga todas as sociedades emissoras de valores mobiliários para negociação em mercados regulados no Brasil, além do prévio registro na CVM, ao cumprimento de informações periódicas:

- 
- 1) formulário cadastral;
 - 2) formulário de referência;
 - 3) demonstrações financeiras;
 - 4) formulário de demonstrações financeiras padronizadas (DFP);
 - 5) formulário de informações trimestrais (ITR).

Destas exigências, cabe destacar que foi acrescido em relação à norma anterior o formulário de referência. Ele deve ser entregue em meio magnético, anualmente (ficando disponível no *site* da CVM), ou a qualquer momento, quando do pedido de registro de distribuição pública de valores mobiliários e quando de qualquer alteração na administração no controle, no capital e por outras circunstâncias relevantes.

O conteúdo do formulário de referência exige informes que favorecem substancialmente a transparência das empresas, como as a seguir descritas:

- as informações financeiras que reflitam as três últimas demonstrações contábeis anuais e outras, se for o caso, contendo ainda: quaisquer eventos subsequentes que as alterem, bem como a política de destinação dos resultados e distribuição efetuada, a classificação da dívida por tipo (garantia real, flutuante e quirografária) e por prazo;
- os fatores de risco que possam influenciar a decisão de investimentos e eventuais expectativas com relação a eles; a descrição dos processos judiciais que não estejam sob sigilo e que sejam relevantes para os negócios, inclusive aqueles cujas partes contrárias sejam administradores ou controladores ou investidores, atuais ou anteriores, e outros;

- 
- a descrição dos principais riscos de mercado, a política de gerenciamento adotada, seus objetivos, estratégias e instrumentos e alterações significativas nestes itens;
 - os comentários dos diretores sobre as condições financeiras, patrimoniais, de estrutura de capital, capacidade de pagamento, fontes de financiamento, níveis de endividamento, resultados e outros itens relevantes e mudanças significativas ocorridas, inclusive qualquer fato que não esteja evidenciado nas demonstrações financeiras;
 - informes da assembleia geral e da administração: estruturas administrativas, regras, políticas e práticas, inclusive com identificação das pessoas que compõem a diretoria executiva, os conselhos de administração e fiscal com currículos, relacionamentos e outros informes, inclusive a remuneração desses administradores e os recursos humanos disponíveis;
 - a política de divulgação de informações e os negócios extraordinários.

Naturalmente que estes regulamentos são sempre aprimorados, especialmente em suas práticas, ano a ano.

2.7.3 AÇÃO DO BANCO CENTRAL DO BRASIL – BCB E DEMAIS SUPERVISORES DO MERCADO BRASILEIRO

O Banco Central do Brasil (BCB) para o Sistema Financeiro Nacional (SFN), a Superintendência de Seguros Privados (Susep) para o mercado de seguros e de previdência aberta, e a Superintendência de Previdência Complementar (Previc) para entidades de previdência fechada vêm, paulatinamente, incluindo, até com mais rigor ou profundidade, regramento



atinente à efetiva implantação de sistemas de controle interno, de gerenciamento de riscos e de governança corporativa nas entidades sob a sua supervisão, estabelecendo para tanto a obrigatoriedade de componentes específicos para essas atividades, inclusive os responsáveis.

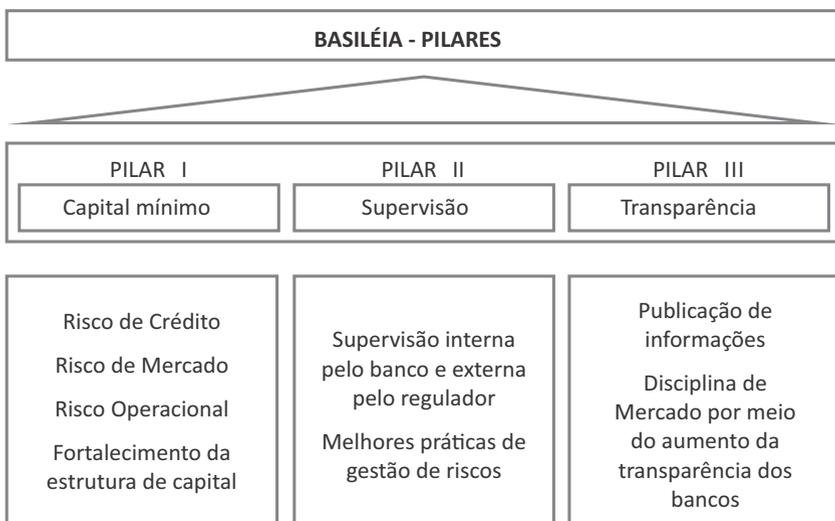
Para as empresas de maior porte, foi definida a obrigatoriedade de instalação de comitês de auditoria e outros comitês, com atribuições definidas. Devem ser ligados diretamente aos respectivos conselhos de administração. As demais entidades reguladoras e supervisoras dos diversos segmentos específicos do mercado econômico nacional, como as agências de regulação (Anatel, Anael, etc.), também passaram a seguir o mesmo caminho. Dessa forma, todas as entidades importantes do país, seja pelo porte ou pelos mercados em que atuam, estão sendo alcançadas por regulamentos que as obrigam ou as levam a efetivamente implementar, em suas estruturas estatutárias e administrativas, segmentos responsáveis pelo controle interno, gerenciamento de riscos e de governança corporativa.

Na última grande crise econômica mundial, as exigências do BCB foram consideradas fator decisivo para o sucesso do enfrentamento brasileiro àquela circunstância. As considerações de governança corporativa do BCB alcançam, inclusive, orientação minudente até para as instituições financeiras de menor porte, como as instituições de microcrédito e cooperativas, como consta de forma expressa no *site* <<http://www.bcb.gov.br>>, com materiais importantes da UniBacen, como *Análise de gestão e práticas de governança corporativa em instituições financeiras*, entre outras.

Atualmente, o BCB implementa a Fase três, conhecida como Basiléia III, dos preceitos do Acordo de Basiléia (visa a melhorar a qualidade da supervisão bancária e fortalecer a solidez e a estabilidade do sistema

financeiro internacional, padronizando regras e uniformizando controles), que dá diretivas de regulamentação prudencial aos bancos centrais nacionais.

O Acordo de Basileia, por meio de seus “pilares”, tem a governança corporativa em seu seio, como se pode depreender da figura a seguir, disseminada nas publicações grandes grupos financeiros do SFN:



Para segmentos de instituições financeiras que estão em processo de aprimoramento e necessitam de maiores esforços para atingir níveis melhores de governança corporativa, como o de cooperativas de crédito, o Banco Central emitiu inclusive regulamentações específicas e cabíveis para os seus portes econômico-financeiros, bem como sugestões de manuais e promoveu estudos e eventos especiais sobre o tema.

2.7.4 A ADEÇÃO DA IBOVESPA ÀS PRÁTICAS DE GOVERNANÇA CORPORATIVA

A Ibovespa, em sintonia com o novo ambiente, mesmo com a anteposição de interesse dos grandes grupos de controladores de elevado poder político, criou o Novo Mercado, com adesão voluntária. Tal criação obrigou a uma segmentação de mercados acionários:

- **Mercado tradicional**, com aquelas companhias que não tenham aderido aos preceitos de governança corporativa, submetendo-se ao regramento legal;
- **Mercado diferenciado**, a saber:
 - **Nível 1** de governança corporativa, constituído das companhias que tenham aderido à grande parte dos princípios e das práticas de governança corporativa, como estabelecido pelo IBGC; e
 - **Nível 2** de governança corporativa, para empresas que, além do exigido para as de nível 1, também elaboram e divulgam as demonstrações financeiras pelos padrões internacionais de Contabilidade (hoje nacionais) e demais requisitos de governança corporativa, como o de direito de voto dos detentores de ações preferenciais;
- **Novo Mercado**, para companhias que abram capital mediante distribuição pública mínima; para as que tenham pelo menos quinhentos (500) acionistas apenas com ações ordinárias; e para as companhias que contam com ações preferenciais que possam convertê-las em ordinárias e obedeçam a todos os demais requisitos de governança corporativa daquelas de nível 2 de GC.

A pressão do mercado investidor para que empresas sejam aderentes aos preceitos de GC é muito grande e irreversível, especialmente dos



investidores institucionais, nacionais e estrangeiros, e passou a ser um diferencial para aquelas que tomem este caminho, que, em última análise, significa aderir a regramentos nos quais a ética é deveras considerada.

2.7.5 A AÇÃO FUNDAMENTAL DO INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), fiel seguidor dos princípios de governança da OCDE, que tem como associadas as maiores entidades e empresas brasileiras, começou a promover muitos eventos de disseminação dessa nova *filosofia* de gestão, especialmente para administradores, conselheiros e membros de comitês de auditoria e, também, a certificar profissionais para exercer cargos nos conselhos societários. Além disso, publica guias, códigos de melhores práticas, cadernos, livros e revista técnica de governança corporativa. Atualmente, põe em audiência pública guia de melhores práticas para Cooperativas.

As grandes empresas, mesmo as do setor público, passaram a exigir *Certificação do IBGC* para os seus possíveis conselheiros, tanto de Administração como Fiscal e membros do Comitê de Auditoria.

As últimas publicações noticiam que o Novo Mercado, com pouco mais de 10 anos de sua criação, já compõe 58% do mais importante índice do mercado acionário brasileiro, o Ibovespa, uma vez que, das 64 companhias que o compõem, 37 são do espaço diferenciado de governança da bolsa paulista.

No Valor Econômico de 11 de maio de 2011, caderno *Eu&Investimentos*, constou reportagem intitulada *Conceito de governança evolui mais que o segmento*, sobre recente documento emitido pela União Europeia, o *greenpaper* sobre governança empresarial, que traz questões ligadas à gestão dos negócios. A minuta destaca a questão da fiscalização e



dedica-se a assuntos relacionados à administração, como a formação e o papel do conselho de administração, remuneração, gestão de riscos e formas de relatar as práticas de governança, entre outros.

No 14º Congresso Internacional de Governança Corporativa, promovido pelo IBGC em 2013 (IBGC, 2014), cujo foco foi o “futuro da governança corporativa e suas novas fronteiras”, debateu, entre outros, temas como:

- a) Novas Fronteiras para Conselhos de administração de alto desempenho.
- b) Razões para se ter um programa de *compliance* na empresa.
- c) A sociedade civil como fiscal ético das empresas.
- d) Será o fim dos tradicionais relatórios corporativos?
- e) Lideranças em busca de melhor modelo de governança.
- f) Quem responderá pelos atos ilícitos dentro da organização?
- g) As atenções voltadas para companhias de pequeno e médio porte.
- h) Uma história de gestão afetiva e efetiva, com exemplo de práticas de governança em empresas familiares.
- i) Os desafios da governança nas cooperativas.

Desses temas, os de letras "b", "c", "d" e "f" se realçam por tocar em pontos que os tornam de urgente consideração pelas administrações das entidades e pelos profissionais da Contabilidade responsáveis, uma vez que neles foi salientado:

- A reputação de uma entidade/empresa passa a depender mais do que é dito pelos consumidores e demais integrantes da sociedade do que fala de si própria.

- 
- No mundo dos negócios, a discussão sobre como as empresas devem comunicar seus resultados aos usuários da informação, exigindo não só o viés financeiro, mas também outros de aspecto social, ambiental, intelectual, operacional, entre outros, de forma integrada, como o Relato Integrado (IR) proposto pela *International Integrated Reporting Council* (IIRC), já considerado por grandes empresas globais, inclusive brasileiras.
 - O que vem dando certo hoje vai ficar defasado, e novos desafios partem do questionamento permanente para continuar melhorando em termos de governança.
 - A Teoria do Domínio do Fato e o avanço da Lei nº 12.846-13, conhecida por Lei Anticorrupção, são pontos que provocam o avanço da implementação de estruturas de *Compliance* nas entidades/empresas.
 - A melhoria da governança de empresas familiares e cooperativas com práticas de governança corporativa.

2.7.6 A QUESTÃO DO GERENCIAMENTO DE RISCOS

Neste contexto de evolução de regulamentações pró-governança corporativa e também de preocupações crescentes com a sustentabilidade dos negócios e do meio ambiente, tornou-se fundamental o interesse na qualidade do gerenciamento de riscos tanto pelos investidores, pelo potencial de geração de valor, como pelos supervisores dos mercados nacionais.

O gerenciamento de riscos corporativos é mote para inúmeros artigos e obras, destacando-se, pela objetividade e praticidade, o *Guia de orientação*



para gerenciamento de riscos corporativos do IBGC (IBGC, 2007), no qual se destaca a definição de risco:

O termo risco é proveniente da palavra risicu ou riscu, em latim, que significa ousar (to dare, em inglês). Costuma-se entender “risco” como possibilidade de “algo não dar certo”, mas seu conceito atual envolve a quantificação e qualificação da incerteza, tanto no que diz respeito às “perdas” como aos “ganhos”, com relação ao rumo dos acontecimentos planejados, seja por indivíduos, seja por organizações; risco é inerente a qualquer atividade na vida pessoal, profissional ou nas organizações, e pode envolver perdas, bem como oportunidades. Em Finanças, a relação risco-retorno indica que quanto maior o nível de risco aceito, maior o retorno esperado dos investimentos. Esta relação vale tanto para investimentos financeiros como para os negócios, cujo “retorno” é determinado pelos dividendos e pelo aumento do valor econômico da organização. Empreender significa buscar um retorno econômico-financeiro adequado ao nível de risco associado à atividade.

Outros pontos relevantes do *Guia de orientação para gerenciamento de riscos corporativos* do IBGC referem-se à metodologia de implantação do gerenciamento de riscos:

- identificação e classificação dos riscos: objetivos estratégicos, perfil de riscos, categorização dos riscos por origem (interna ou externa), natureza dos riscos (estratégicos, operacionais, financeiros) e exemplos de riscos com tecnologia, ambiental e de conformidade;
- mensuração e avaliação dos riscos;
- tratamento dos riscos: como evitar ou aceitar, prevenir e reduzir danos e capacitação;

- 
- monitoramento; e
 - informação e comunicação.

Naturalmente, essa nova exigência dos mercados tem como contrapartida uma excelente oportunidade para os possíveis prestadores de serviços que venham a auxiliar as entidades a prevenir e mitigar riscos, em especial em um mundo com crises que também criam oportunidades. Assim, surgem oportunidades com esse tema, mediante, inclusive, ferramentas sofisticadas para identificar e gerenciar os fatores de risco e as possíveis oportunidades de negócios.

Sobre esse tema, manifestou-se com propriedade Juarez Lopes de Araújo, sócio-líder da área de Consultoria em Gestão de Riscos Empresariais da Deloitte:

A inteligência em riscos pressupõe estabelecer uma correlação direta entre os riscos que a organização considera aceitável assumir e os seus objetivos de negócios. É preciso estar preparado para aproveitar as oportunidades e, sobretudo, capacitado a avaliar o retorno do risco de acordo com o nível de exposição a ele. (Mundo Corporativo n. 16, Deloitte, 2007).

Este sentido mais amplo já constava do pronunciamento do Coso ERM, em que a finalidade do gerenciamento de riscos corporativos consta como:

- **“Alinhar o apetite a risco com a estratégia adotada** – os administradores avaliam o apetite a risco da organização ao analisar as estratégias, definindo os objetivos a elas relacionados e desenvolvendo mecanismos para gerenciar esses riscos.

- 
- **Fortalecer as decisões em resposta aos riscos** – o gerenciamento de riscos corporativos possibilita o rigor na identificação e na seleção de alternativas de respostas aos riscos – como evitar, reduzir, compartilhar e aceitar os riscos.
 - **Reduzir as surpresas e os prejuízos operacionais** – as organizações adquirem melhor capacidade para identificar eventos em potencial e estabelecer respostas a estes, reduzindo surpresas e custos ou prejuízos associados.
 - **Identificar e administrar riscos múltiplos e entre empreendimentos** – toda organização enfrenta uma gama de riscos que podem afetar diferentes áreas da organização. A gestão de riscos corporativos possibilita uma resposta eficaz a impactos inter-relacionados e, também, respostas integradas aos diversos riscos.
 - **Aproveitar oportunidades** – pelo fato de considerar todos os eventos em potencial, a organização posiciona-se para identificar e aproveitar as oportunidades de forma proativa.
 - **Otimizar o capital** – a obtenção de informações adequadas a respeito de riscos possibilita à administração conduzir uma avaliação eficaz das necessidades de capital como um todo e aprimorar a alocação desse capital”.

2.7.7 A GOVERNANÇA CORPORATIVA EM EMPRESAS DE CONTROLE FAMILIAR

A governança em empresas de controle familiar é o novo tema de grande destaque, embora ainda restrito nas sociedades anônimas, mas já



com modelos bem-definidos, como o dos três círculos: no estágio inicial, a família, a propriedade e a gestão se confundem; no estágio mais avançado, esses três partícipes têm suas ações e interação acertadas para adequada governança. Após, tem-se o modelo tridimensional de desenvolvimento da empresa, com adequados eixos: o da propriedade, o da empresa e o da família. Esses modelos, da Harvard Business School, são citados em obra do IBGC sobre o tema, com casos de destaque no Brasil (IBGC, 2010).

03

O NOVO CONJUNTO DE NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE (E AUDITORIA)

3.1 A ATUAL ESTRUTURA DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

Os padrões internacionais de contabilidade e auditoria não poderiam desconsiderar essa nova exigência dos mercados internacional e nacional, e seus novos regulamentos estão substancialmente influenciados pelos princípios de governança corporativa da OCDE e pela nova visão de controle interno baseada nos pronunciamentos do COSO.

As Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) estão estruturadas segundo dispõe a Resolução nº 1.156-09 do CFC, que adotou os mesmos padrões de elaboração e estilo das normas internacionais, com as quais foram harmonizadas e/ou convergidas, em processo já em fase final de implementação, em grande esforço da classe contábil, para as normas de contabilidade relativas a empresas e entidades privadas (sociedades) e de auditoria e asseguuração. As normas relativas às entidades do setor público e demais estão em processo de implantação.

As Normas Brasileiras de Contabilidade têm a organização das normas internacionais, e cada norma possui, normalmente, estrutura semelhante ao que segue:

- 1) Introdução
 - a) Princípio(s) básico(s)
 - b) Alcance da norma específica
 - c) Esclarecimentos do alcance ou das características do que é tratado, se for o caso
 - d) Objetivos gerais relativos ao alcance da norma



- e) Definições de termos utilizados na norma.
- 2) Requisitos de aplicação da norma, como mensuração e divulgação.
- 3) Anexos, adendos e apêndices à norma, relativos a esclarecimentos com orientações sobre a aplicação de alguns dispositivos da norma, inclusive com fluxos e exemplos de operações, termos, cartas e relatórios, etc.

As normas, baseadas em princípios e não em regras, são mais genéricas e abrangentes. Os esclarecimentos/orientações e exemplos que fazem parte da norma entram em detalhes quando adequado ao seu melhor entendimento, inclusive com exemplos completos de circunstâncias atinentes ao contido na norma.

Esse conjunto de normas compreende: o Código de Ética Profissional do Contador (CEPC) e as Normas Brasileiras de Contabilidade, divididas em Normas Profissionais (NBC P) e Normas Técnicas (NBC T). As normas profissionais estabelecem preceitos de conduta profissional, em conformidade com o Código de Ética Profissional do Contador e as normas profissionais recentemente convergidas das normas internacionais, em que a ética profissional é seu ponto forte, e as normas técnicas são as voltadas para o estabelecimento de conceitos técnicos doutrinários, de estrutura e com indicação de procedimentos técnicos a serem aplicados nas diferentes circunstâncias de trabalho em Contabilidade, na sua grande maioria resultantes do processo de convergência com as normas internacionais e algumas específicas a particularidades brasileiras, mas sempre buscando identidades com as novas normas convergidas.

A atual estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade, constante no quadro a seguir, é adaptada do apresentado por Longo (2011), com as alterações das Resoluções CFC nºs 1.328 e 1.329-11:

CODIGO DE ÉTICA PROFISSIONAL DO CONTADOR – CEPC

Normas Brasileiras de Contabilidade

Tipo	Contabilidade	Auditoria – Asseguração	Auditoria Governamental	Auditoria Interna	Perícia
------	---------------	----------------------------	----------------------------	----------------------	---------

Normas Profissionais

NBC P	NBC PG 100 – Aplicação Geral		
	PG 200: Contadores Externos e Auditores Independentes PA: Auditores Independentes	NBC PG 300: Contadores Empregados e Auditores Internos	NBC PP Perito

Normas Técnicas

NBC T	TG – Geral: - Completas - Simplificadas - Específicas	TA – Auditoria DCs TR - Revisão DCs TO – Asseguração Não Histórica TSC – Serviço Correlato	TSP Serviço Público	TI Auditoria Interna	TP Perícia
-------	--	---	---------------------------	----------------------------	---------------

Fonte: Adaptado de Longo (2011, p. 7).

O mote do presente artigo é limitado às NBCs PG – Geral; às NBCs TG – geral, completas e simplificadas – e às NBCs TA – de Auditoria Independente da Informação Contábil Histórica e algumas outras de revisão, asseguração e serviços correlatos, convergidas de padrões internacionais e em aplicação a partir de 2010, agora em sua posição de atualização e revisão até abril de 2014. As Normas de Auditoria Governamental ainda não foram emitidas.

O conjunto de normas citadas consta, rol e especificamente, no *site* do CFC, Vice-Presidência Técnica e em livros emitidos pelo Sistema CFC/CRCs, disponíveis para *download* no *site* do CRCRS – Comunicação, sempre atualizados.

3.2 A ORGANIZAÇÃO DO NOVO CONJUNTO DE NORMAS RELATIVAS À AUDITORIA E À ASSEGURAÇÃO

O fluxo das novas Normas Técnicas de Asseguração de Demonstrações Contábeis organiza-se na sequência e na numeração das NBCs, seguindo o modelo do IFAC, e corresponde à sua ordem natural, do que é entendido como o processo de auditoria e revisão ou outros trabalhos de asseguarção de informação contábil histórica, ou seja, inicia pela norma mais abrangente, a que estabelece a estrutura conceitual; logo após, as que a complementam e apresentam os requisitos para todos os trabalhos; em seguida, aquelas que tratam do planejamento, da identificação e da avaliação, inclusive do controle interno e do tratamento dos riscos nos trabalhos; após, as com os procedimentos de obtenção de evidências suficientes e adequadas; completando, as necessárias normas de formação da opinião e de relatório do auditor independente e, ainda, as normas sobre casos especiais.

Também, normas específicas para revisão e trabalhos de asseguarção diferente de auditoria e revisão, como se demonstra:

NBC TA - Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração	
Normas Técnicas de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica (Auditoria das Demonstrações Contábeis) – NBC TA	
Série 200	Responsabilidades e objetivos do auditor independente e condução da auditoria
Séries 300 e 400	Planejamento da Auditoria – Avaliação dos riscos de distorções relevantes pelo entendimento do ambiente da entidade auditada e do seu controle interno e as respostas aos riscos identificados
Séries 500 e 600	Evidências e procedimentos técnicos de auditoria independente das demonstrações contábeis

Série 700	Relatório do auditor independente das demonstrações contábeis
Série 800	Considerações especiais de auditoria das demonstrações contábeis
CTAs	Comunicados Técnicos de Auditoria Independente
Normas Técnicas de Revisão de Informação Contábil Histórica – NBC TR	
Normas Técnicas de Asseguração de Informação Não Histórica – NBC TO	
Normas de Serviço Correlato - TSC	

Quanto ao processo de auditoria, Longo (2011, p. 25) afirma:

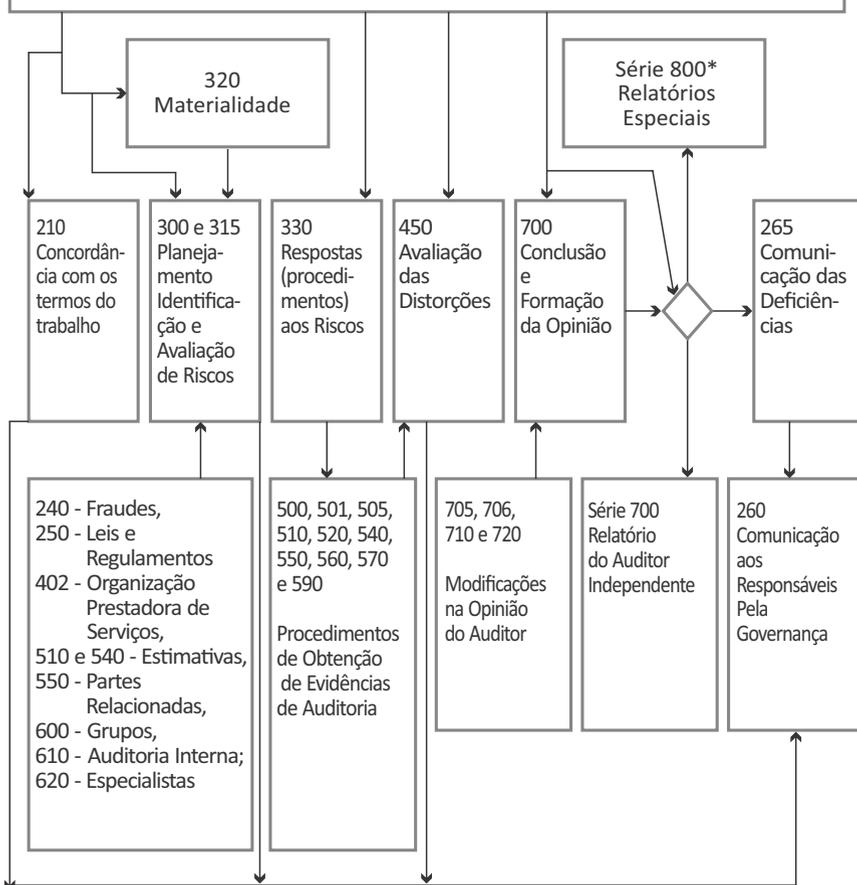
O processo de auditoria é uma atividade contínua, não sendo possível dividi-lo em fases estanques, uma vez que existem algumas atividades que ocorrem de forma permanente ao longo de todo o trabalho de auditoria, como, por exemplo, o planejamento, que deve ser reavaliado cada vez que surge uma novidade relevante, um novo risco que não havia sido identificado, uma deficiência no controle ou uma distorção.

A mesma forma com a comunicação com os responsáveis pelos órgãos de governança [...] essa comunicação que começa na contratação e termina quando se encerra o trabalho de auditoria [...]

Essa característica do processo de auditoria evidenciada por Longo realça que suas diferentes fases sejam sempre integradas e muitas vezes concomitantes, como mostrada em adaptação de fluxo apresentado pelo referido autor, como segue:

NBC TA 200 – Objetivos do Auditor Independente das Demonstrações Contábeis e Condução da Auditoria em Conformidade com as NBCs:

220 – Controle de Qualidade da Auditoria; 230 – Documentação de Auditoria; e 520 – Procedimentos Analíticos (aplicáveis em todo o processo de auditoria)



* Inclui também parte da 700, naquilo que se refere a estruturas de conformidade (LONGO, 2011, p. 7)

3.3 AS NOVAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE PROFISSIONAIS

As Resoluções do CFC emitidas em 24 de janeiro de 2014 convergem normas internacionais profissionais em normas nacionais, as NBCs P, como seguem:

- NBC PG 100 – Aplicação Geral aos Profissionais de Contabilidade;
- NBC PG 200 – Contadores que Prestam Serviços (contadores Externos, inclusive auditores independentes); e
- NBC PG 300 – Contadores Empregados (contadores Internos).

Estas normas têm o seu norte no cumprimento de princípios éticos pelos profissionais de Contabilidade.

Esta visão fundamental da estrutura conceitual das novas normas profissionais convergidas mantém o foco do que já consta no Código de Ética Profissional do Contador – CEPC, no qual ética é o valor principal, como se depreende do quadro que segue:

NBCs Profissionais – NBCs P	Requisitos Básicos para Cumprimento de Princípios Éticos
NBC PG 100, de 24-01-14 (1) – Aplicação Geral aos Profissionais de Contabilidade	<p><i>100.1 Uma marca característica da profissão contábil é a aceitação da responsabilidade de agir no interesse público. Portanto, a responsabilidade do profissional da contabilidade não é exclusivamente satisfazer as necessidades do contratante. Ao agir no interesse público, o profissional da Contabilidade deve observar e cumprir esta Norma. O não cumprimento de parte desta Norma por determinação legal ou regulamentar não desobriga o profissional do cumprimento daquilo que não for vedado.</i></p> <p><i>100.2 Esta Norma estabelece a estrutura conceitual que o profissional da contabilidade deve aplicar para:</i></p>

- (a) identificar ameaças ao cumprimento dos princípios éticos;*
- (b) avaliar a importância das ameaças identificadas; e*
- (c) aplicar salvaguardas, quando necessário, para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável. As salvaguardas são necessárias quando o profissional da contabilidade avalia que as ameaças não estão em nível em que um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso concluiria, ponderando todos os fatos e circunstâncias específicas disponíveis para o profissional da contabilidade naquele momento, que o cumprimento dos princípios éticos não está comprometido.*

O profissional da contabilidade deve usar julgamento profissional ao aplicar essa estrutura conceitual.

Princípios éticos

100.5 O profissional da contabilidade deve cumprir os seguintes princípios éticos:

- (a) Integridade – ser franco e honesto em todos os relacionamentos profissionais e comerciais.*
- (b) Objetividade – não permitir que comportamento tendencioso, conflito de interesse ou influência indevida de outros afetem o julgamento profissional ou de negócio.*
- (c) Competência profissional e devido zelo – manter o conhecimento e a habilidade profissionais no nível adequado para assegurar que clientes e/ou empregador recebam serviços profissionais competentes com base em desenvolvimentos atuais da prática, legislação e técnicas, e agir diligentemente e de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis.*



	<p>(d) Sigilo profissional – respeitar o sigilo das informações obtidas em decorrência de relacionamentos profissionais e comerciais e, portanto, não divulgar nenhuma dessas informações a terceiros, a menos que haja algum direito ou dever legal ou profissional de divulgação, nem usar as informações para obtenção de vantagem pessoal pelo profissional da contabilidade ou por terceiros.</p> <p>(e) Comportamento profissional – cumprir as leis e os regulamentos pertinentes e evitar qualquer ação que desacredite a profissão.</p>
<p>NBC PG 200, de 24-01-14 (1) – Contadores que Prestam Serviços (Contadores Externos, inclusive auditores independentes)</p>	<p>O contador externo não deve conscientemente envolver-se em qualquer negócio, ocupação ou atividade que prejudique ou possa prejudicar a integridade, a objetividade ou a boa reputação da profissão, sendo consequentemente incompatível com os princípios éticos.</p> <p>Exemplos de salvaguardas específicas do trabalho incluem:</p> <ul style="list-style-type: none">• discussão de assuntos éticos com os responsáveis pela governança do cliente;• divulgação para os responsáveis pela governança do cliente da natureza dos serviços prestados e da extensão dos honorários cobrados;
<p>NBC PG 300, de 24-01-14 (1) – Contadores Empregados (Contadores Internos).</p>	<p>Ameaças ao cumprimento dos princípios éticos, por exemplo, ameaças de interesse próprio ou intimidação à integridade, objetividade ou competência profissional e devido zelo, são geradas quando o contador interno é pressionado (seja externamente ou pela possibilidade de ganho pessoal) a elaborar ou reportar informação de maneira enganosa ou associar-se a informações enganosas por meio de ações de outros.</p>



	<p>Espera-se, portanto, que o contador incentive uma cultura baseada na ética na organização empregadora que enfatize a importância que a alta administração deposita no comportamento ético.</p>
<p>NBC PA 290 (R1-Revisada em 19-05-2014) – Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão</p>	<p>No caso de trabalhos de auditoria, é do interesse público e, portanto, requerido que os membros das equipes de auditoria, firmas e firmas em rede sejam independentes dos clientes de auditoria (compreende independência de pensamento e aparência de independência).</p> <p>Incentivada a comunicação regular entre as firmas e os responsáveis pela governança do cliente de auditoria sobre relacionamentos e outros assuntos que podem ser, na opinião da firma, razoavelmente relacionados com a independência.</p>

O conjunto destas e demais normas profissionais (NBC P) constam, rol e especificamente, no *site* do CFC, Vice-Presidência Técnica e em livros emitidos pelo sistema CFC/CRCs, disponíveis para *download* no *site* do CRCRS – Comunicação, sempre atualizados.

04

A ADERÊNCIA DAS NBCs TÉCNICAS GERAIS (TG) AOS PRECEITOS DO COSO E DE GOVERNANÇA CORPORATIVA

4.1 INTRODUÇÃO

As Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas, resultantes desse processo de convergência e harmonização com padrões internacionais, adotam, em gênero, o objetivo das Normas Internacionais de Contabilidade, ou seja:

[...] um único conjunto de normas contábeis globais de alta qualidade, inteligíveis e exequíveis, que exigem informações de alta qualidade, transparentes e comparáveis nas demonstrações contábeis e em outros relatórios financeiros, para ajudar os participantes dos mercados de capital e outros usuários em todo o mundo a tomar decisões econômicas (IASB, Normas Internacionais de Contabilidade, 2001).

Esse objetivo, como já mencionado, resultou que a utilização dessas normas constituísse uma exigência de governança corporativa adotada pelos supervisores dos mercados financeiros, de capitais e outros no Brasil, que as obrigam para todas as principais entidades supervisionadas que compõem esses segmentos majoritários da economia nacional. A Bovespa, inclusive, exige adoção integral dos IFRS para a inclusão de Companhias de Capital Aberto na categoria conhecida como Novo Mercado, *top line* do mercado acionário brasileiro.

4.2 ASPECTOS BÁSICOS E ALGUMAS ESPECIFICIDADES

Como bem consta no *Manual de Contabilidade Societária*, da Fipecafi (2010, p. 21-23), são características básicas das novas Normas Brasileiras de Contabilidade:

- 1) ***São baseadas muito mais em princípios do que em regras:*** é a filosofia básica do IASB, obrigando a efetiva análise e julgamento



profissional do que o simples cumprimento de detalhada regra ou, na falta dela, de regra que alguém criou.

- 2) ***Efetiva prevalência da essência sobre a forma:*** o que obriga ao maior conhecimento do profissional de contabilidade sobre a transação, inclusive o seu controle, e muda o estado de submissão a conceitos inteiramente jurídicos, para adoção de efetivos conceitos econômicos, financeiros e contábeis.
- 3) ***São muito mais importantes os conceitos de controle, de obtenção de benefícios e de incorrência em riscos do que o de propriedade jurídica para o registro de ativos, passivos, receitas e despesas:*** é quase como uma extensão do anterior, mas voltado para a efetiva análise que suporte registros nos quais a real transferência de controles, a posse e, principalmente, os riscos sobre componentes patrimoniais e de resultados, fique transparentemente refletida contabilmente.
- 4) ***A Contabilidade passa a ser de toda a empresa, não só do Contador:*** a Contabilidade passa a ser alimentada por diversas áreas de uma entidade, tanto no aspecto operacional como em avaliações, imparidades, valor justo de bens e instrumentos financeiros, diretamente acompanhados pela sua governança corporativa (direção, conselhos, comitês), resultando na ascensão do profissional contábil, já sendo reconhecido como um executivo de maior nível nos meios empresariais.

4.3 NORMAS COM FOCO DIRETO EM CONTROLES, RISCOS E GOVERNANÇA CORPORATIVA

4.3.1 INTRODUÇÃO

Os aspectos que demonstram a adesão dos IFRS aos preceitos de governança, controle interno e risco estão inclusos em praticamente todo o



conjunto de novas NBCs TG e de forma muito específica em algumas normas, como se exemplifica a seguir.

Inicialmente, cita-se a própria NBC TG Estrutura Conceitual para Elaboração e divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, a qual, já na sua introdução, mostra que o foco principal das demonstrações contábeis é para todos os seus principais usuários, em consonância com a finalidade de governança corporativa, como constou em 2.1:

“Demonstrações contábeis elaboradas com tal finalidade satisfazem as necessidades comuns da maioria dos seus usuários, uma vez que quase todos eles utilizam essas demonstrações contábeis para a tomada de decisões econômicas, tais como:

- a) decidir quando comprar, manter ou vender instrumentos patrimoniais;
- b) avaliar a administração da entidade quanto à responsabilidade que lhe tenha sido conferida e quanto à qualidade de seu desempenho e de sua prestação de contas;
- c) avaliar a capacidade de a entidade pagar seus empregados e proporcionar-lhes outros benefícios;
- d) avaliar a segurança quanto à recuperação dos recursos financeiros emprestados à entidade;
- e) determinar políticas tributárias;
- f) determinar a distribuição de lucros e dividendos;
- g) elaborar e usar estatísticas da renda nacional; ou
- h) regulamentar as atividades das entidades.”

4.3.2 A IMPORTÂNCIA DA ADEQUADA EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL

As NBCs convergidas das normas internacionais estabelecem preceitos que levam à adequada apresentação e divulgação das demonstrações contábeis, cujos relatórios são complementados por notas explicativas altamente técnicas e voltadas para a transparência dos fatos contábeis ocorridos, o que coloca a Contabilidade em se constituir em elemento básico para uma efetiva governança, seja corporativa ou em entidades

isoladas e de menor porte, inserido também o necessário controle interno inerente a estas condições.

a) Rol de NBCs TG com foco de apresentação/divulgação de informes contábeis, como segue:

A obrigatoriedade de apresentação/divulgação das demonstrações complementada por notas explicativas adequadas para a correta compreensão dos usuários da informação está presente em quase todas as NBCs, das quais salientamos algumas para exemplificação, conforme apresentado no quadro a seguir:

NBCs Técnicas Gerais – TG. Comunicados e Instruções Técnicas Gerais: CTG e ITG	Obrigatória divulgação/ evidenciação
NBC Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. (* Atualizados Capítulos 1 e 3 e o Capítulo 4 com textos remanescentes da versão anterior.	Objetivo de elaboração e divulgação do relatório contábil-financeiro de propósito geral. Informações destinadas a suprir as necessidades dos usuários externos (investidores, financiadores e outros credores, sem hierarquia de prioridade) para a tomada de decisão. Características de utilidade e limitações, definições e conceitos de reconhecimento e mensuração dos elementos patrimoniais. Conceitos de capital e de sua manutenção.
NBC TG 01 (R2) – Redução ao Valor Recuperável de Ativos	Informações sobre cada classe de ativos quanto a perdas por desvalorização e/ou reversões

NBC TG 02 (R1) – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Dcs	Informes e montante das variações cambiais reconhecidas no DRE e no DRA.
NBC TG 03 (R2) – Demonstração dos Fluxos de Caixa	Saldos com restrições significativas; informes adicionais e separação dos fluxos de caixa.
NBC TG 04 (R1) – Ativo Intangível	Informações para cada classe de ativos intangíveis da natureza e o valor das variações nas estimativas contábeis relevantes.
NBC TG 05 (R2) – Divulgação sobre Partes Relacionadas	Relacionamentos existentes e valores envolvidos. Remuneração da Administração.
NBC TG 06 (R1) – Operações de Arrendamento Mercantil	Valores pagos, a pagar, valor presente, saldos, conciliações.
NBC TG 07 (R1) – Subvenção e Assistência Governamentais	Política contábil; natureza, extensão e condições a serem satisfeitas.
NBC TG 08 – Custos de Transações e Prêmios na Emissão de TVMs	Processo, custos correntes e futuros, prêmios e taxas efetivas.
NBC TG 09 – Demonstração do Valor Adicionado	Riqueza criada e sua distribuição.
NBC TG 10 (R2) – Pagamento Baseado em Ações	Natureza e a extensão dos acordos da espécie.
NBC TG 11 (R1) – Contratos de Seguro	Valores; natureza e extensão e análises dos riscos.



NBC TG 12 – Ajuste a Valor Presente	Informes da mensuração a valor presente de ativos e passivos, com descrição dos itens, premissas e modelos utilizados. O propósito da mensuração (inicial ou não, motivo).
NBC TG 15 (R3) – Combinação de Negócios	Informes sobre a natureza e efeitos financeiros.
NBC TG 16 (R1) – Estoques	Políticas contábeis da mensuração, valores de resultados, saldos e itens em garantia.
NBC TG 17 – Contratos de Construção	Receitas e custos incorridos; valores recebidos; retidos, devidos
NBC TG 18 (R1) – Investimentos em Coligada, Controlada e Empreendimento Controlado em Conjunto	Crterios contábeis. Informes da equivalência patrimonial; influência significativa na Administração e composição acionária.
NBC TG 19 (R1) – Negócios em Conjunto	Reporte financeiro.
NBC TG 20 – Custos de Empréstimos	Custos totais; taxa de capitalização.
NBC TG 21 (R2) – Demonstração Intermediária	DCs e informes dos eventos e transações significativas.
NBC TG 22 (R1) – Informação por Segmento	Informes da natureza e efeitos financeiros específicos das atividades segmentadas.
NBC TG 23 (R1) – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro	Título da norma adotada, natureza da mudança de política, mudança de estimativa contábil e montantes de ajustes.

NBC TG 24 (R1) – Evento Subsequente	Eventos subsequentes ao período contábil das DCs e possíveis ajustes decorrentes.
NBC TG 25 (R1) – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	Informes suficientes para o entendimento da natureza, oportunidade e valor de provisões, ativos e passivos contingentes e de possibilidades/riscos remotos.
NBC TG 26 (R2) –Apresentação das Demonstrações Contábeis	As NEs esclarecem as bases e políticas contábeis e demais informes requeridos, bem como as fontes de incertezas na estimativa e processos de gestão de capital.
NBC TG 27 (R2) – Ativo Imobilizado	Critérios de mensuração, métodos de depreciação, vidas úteis, valores, conciliações, titularidade, garantias.
NBC TG 28 (R2)– Propriedade para Investimento	Método de avaliação aplicado (do valor justo ou do custo).
NBC TG 29 (R1) – Ativo Biológico e Produto Agrícola	Natureza das atividades; ganho ou perda corrente, inclusive por mudança no valor justo, bem como mensuração não confiável.
NBC TG 30 – Receitas	Políticas contábeis adotadas para reconhecimentos, inclusive métodos de determinar estígio.
NBC TG 31 (R2) – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada	Informes dos efeitos financeiros e de compromissos com planos de venda de controle.
NBC TG 32 (R2) – Tributos Sobre o Lucro	Principais componentes da receita e despesa tributária, tributos diferidos e correntes, ativos fiscais diferidos.
NBC TG 33 (R1) – Benefícios a Empregados	Benefícios a curto prazo de Administradores; Benefícios pós-emprego: planos de contribuição definida e planos de benefício definido e Riscos Associados; Valores nas DCs e montantes, prazos e incerteza de fluxos de caixa futuros. Outros benefícios.



NBC TG 35 (R2) – Demonstrações Separadas	Todos requerimentos de divulgação das demais normas.
NBC TG 36 (R2) – Demonstrações Consolidadas	Princípios de apresentação das DCs Consolidadas.
NBC TG 37 (R3) – Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade	Como a transição dos critérios contábeis anteriores afetou a posição patrimonial divulgada (balanço patrimonial), bem como seu desempenho econômico (demonstração do resultado) e financeiro (demonstração dos fluxos de caixa).
Instrumentos Financeiros: NBC TG 40 (R1) – Evidenciação. NBC TG 39 (R3) – Apresentação NBC TG 38 (R3) – Reconhecimento e Mensuração	Significância para a posição patrimonial e financeira e para análise de desempenho, inclusive sobre a contabilidade de <i>hedge</i> que avaliem a natureza e a extensão dos riscos decorrentes de instrumentos financeiros, quantitativa e qualitativamente, de riscos de crédito, de liquidez, de mercado. Informes de transferência de ativos financeiros.
NBC TG 41 (R1) – Resultado Por Ação	Valores, médias, instrumentos diluidores, transações relevantes pós-encerramento DCs.
NBC TG 44 – Dispõe sobre Demonstrações Combinadas	Princípios de apresentação das DCs e descrição do contexto operacional da combinação e valores totais e outros resultados abrangentes.
NBC TG 45 (R1) – Divulgação de Participações em Outras Entidades	Natureza, extensão e efeitos financeiros das participações. Riscos Associados.
NBC TG 46 (R1) – Mensuração a Valor Justo	Informes sobre ativos e passivos mensurados, técnicas de avaliação, natureza, características e riscos do ativo ou passivo.

<p>NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas</p>	<p>DCs completas pelo menos anualmente (BP, DRE, DRA, DMPL, DFC e NEs) e em NEs:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Transição e mudança na prática contábil. Conciliação. • Base de elaboração das DCs e as práticas contábeis relevantes. • Julgamento envolvendo estimativas. • Erros de exercícios anteriores. • Demais diretrizes de forma racionalmente mais enxuta. <p>Atividades Agrícolas e Extrativas, Ativos Biológicos e Concessão de Serviços.</p>
<p>CTG 01 – Entidades de Incorporação Imobiliária</p>	<p>As demonstrações contábeis devem divulgar a política contábil adotada para encargos financeiros de empréstimos.</p>
<p>CTG 03 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação</p>	<p>Em NEs informações qualitativas e quantitativas dos IFs:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Política de utilização, objetivos e estratégias de gerenciamento de riscos. • Riscos associados a cada estratégia de atuação no mercado, adequação dos controles internos e parâmetros para o gerenciamento desses riscos e os resultados obtidos. • O valor justo, critérios de avaliação e métodos e premissas significativas aplicadas a todos os derivativos contratados. • Todos os valores registrados, por categoria, risco e estratégia de atuação no mercado, separando os de proteção patrimonial (<i>hedge</i>) dos para negociação.
<p>CTG 05 – Contratos de Concessão</p>	<p>Principais características dos contratos de concessão e dos contratos de arrendamento mercantil assinados: especificidades da concessão, investimentos futuros contratados e aumento (se houver) de receita em função das obras.</p>



<p>ITG 02 – Contrato de Construção do Setor Imobiliário</p>	<p>Reconhecimento da receita pelo percentual de evolução da obra: critérios utilizados, receitas desses contratos no período; métodos para o percentual de evolução da obra; custos incorridos; lucros reconhecidos e valor dos adiantamentos recebidos.</p>
<p>ITG 03 (R1) – Aspectos Complementares das Operações de Arrendamento Mercantil</p>	<p>Determinação se um acordo é, ou contém, um Arrendamento Mercantil; avaliação/reavaliação; pagamentos especificados.</p> <p>Cada acordo ou em agregado para cada classe de acordo: descrição; o ativo subjacente e restrições de uso; duração e outros termos significativos; transações vinculadas, incluindo opções e o tratamento contábil de remuneração recebida; valor reconhecido como receita e respectiva rubrica na demonstração do resultado.</p>
<p>ITG 07 (R1) – Distribuição do Lucro In Natura</p>	<ul style="list-style-type: none">• O valor reconhecido do dividendo a pagar no início e no final do período; e• O aumento ou a diminuição no valor reconhecido no período.
<p>ITG 08 – Contabilização da Proposta de Pagamento de Dividendos</p>	<p>Em função do que consta no art. 192 da Lei n.º 6.404-76, as DCs devem detalhar em NEs a proposta para destinação dos lucros apurados no exercício, independentemente de referida divulgação ter sido feita no relatório da administração.</p>
<p>ITG 10 – Interpretação sobre a Aplicação Inicial do Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento</p>	<ul style="list-style-type: none">• As premissas, fundamentos e estimativa das vidas úteis e determinação do valor residual.• Bases da avaliação; avaliadores; datas e histórico.• O sumário das contas objeto da avaliação e seus valores.• A taxa de depreciação anterior e a atual e o efeito no resultado pelas mudanças nos valores das depreciações.

<p>ITG 13 (R1) – Direitos a Participações decorrentes de Fundos de Desativação, Restauração e Reabilitação Ambiental.</p>	<p>Natureza da participação no fundo e restrições de acesso a seus ativos. Contribuições potenciais adicionais não reconhecidas no passivo.</p>
<p>ITG 16 (R1) – Extinção de Passivos Financeiros com Instrumentos Patrimoniais</p>	<p>Ganhos ou perdas reconhecidas em operações da espécie apresentadas como item separado na DRE ou em NE.</p>
<p>ITG 17 – Contratos de Concessão: Evidenciação</p>	<p>Em NEs: total da receita e dos lucros ou prejuízos reconhecidos no período pela prestação de serviços de construção em troca de um ativo financeiro ou de um ativo intangível, para cada contrato de concessão individual ou para cada classe de contratos de concessão.</p>
<p>ITG 1000 – Modelo Contábil para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte</p>	<p>Deve ser evidenciado, no mínimo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Os Grupos de contas racionalmente enxutos no BP (Ativo, Passivo e PL) e no DRE. • Itens adicionais se relevantes, apresentados no BP/DRE. • NEs às DCs devem incluir: <ul style="list-style-type: none"> - Declaração de conformidade com esta Interpretação - Descrição resumida das operações e principais atividades - Referência às principais práticas contábeis adotadas - Descrição resumida das políticas contábeis utilizadas - Descrição resumida de contingências passivas, se houver - Outros informes relevantes para compreensão das DCs.



<p>ITG 2001 – Entidade Fechada de Previdência Complementar</p>	<p>NEs devem conter, além das exigências aplicáveis das NBCs, adequados esclarecimentos sobre:</p> <ul style="list-style-type: none">• As avaliações dos investimentos imobiliários e imobilizado.• Descrição de contratação de contribuições em atraso, de serviço passado, de déficit técnico e previstas em norma.• Quadros com a composição das contribuições em atraso e contratadas, por patrocinador, por plano e composição da carteira de investimentos, comparativa ao exercício anterior.• Critérios de rateio das despesas administrativas, se for o caso, entre os planos de benefícios.• Objetivos e critérios para constituição e reversão de fundos.
<p>ITG 2002 – Entidades Sem Finalidade de Lucros</p>	<p>Em NEs, além de exigências aplicáveis das NBCs, pelo menos:</p> <ul style="list-style-type: none">• Contexto operacional da entidade, sua natureza social e econômica e os objetivos sociais.• Os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos.• A renúncia fiscal relacionada com a atividade deve ser evidenciada nas DCs como se a obrigação devida fosse.• As subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes delas.• Os recursos de aplicação restrita e suas responsabilidades.• Os recursos sujeitos à restrição ou vinculação pelo doador.



	<ul style="list-style-type: none">• Segregar os atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade.• Todas as gratuidades praticadas devem ser registradas de forma segregada, destacando as de prestação de contas aos órgãos governamentais, apresentando discriminação de valores dos benefícios, quantitativos de atendimentos.• A entidade deve demonstrar, comparativamente, o custo e o valor reconhecido quando este não cobrir serviços prestados.
ITG 2003 – Entidade Desportiva Profissional	<p>Em NEs, além das exigências aplicáveis das NBCs, pelo menos:</p> <ul style="list-style-type: none">• Gastos com a formação de atletas, registrados no ativo intangível e amortização do período.• Composição dos direitos sobre os atletas, registrados no ativo intangível, segregando valor gasto do de amortização.• Receitas obtidas, por atleta, e os seus correspondentes gastos com a negociação e a liberação, devendo ser divulgados os percentuais de participação da entidade.• O total de atletas vinculados à entidade na data-base das DCs, com o percentual de direito econômico individual de cada um ou a inexistência de direito econômico.• Valores de direitos e obrigações com entidades estrangeiras.• Direitos e obrigações contratuais não passíveis de registro contábil em relação à atividade desportiva.• Contingências ativas e passivas de natureza tributária, previdenciária, trabalhista, cível e assemelhadas; e• Seguros contratados para os atletas profissionais e para os demais ativos da entidade.

b) Exemplos de NBCs TG com foco na evidenciação de riscos:

NBC TG 11 (R1) – CONTRATOS DE SEGURO

Esta NBC objetiva especificar o reconhecimento contábil de contratos de seguros pelas seguradoras, com segunda fase de aprofundamento das questões conceituais e práticas relevantes ainda por completar, já determina linhas de contabilização de contratos de seguro e adequada divulgação dos valores resultantes. Pela natureza do tema, já envolve muito sobre riscos originados nestes contratos, como se observa nos itens a seguir:

*38. A seguradora **deve divulgar** informações que auxiliem os usuários a entenderem a natureza e a extensão dos **riscos originados por contratos de seguro**.*

Para estar adequada ao item 38, a seguradora deve divulgar:

- os critérios utilizados para **gerenciar esses riscos**;
- **informações sobre riscos de seguro** (antes e depois da mitigação do risco por resseguro), incluindo informações sobre:
 - sensibilidade ao risco de seguro;
 - concentração de riscos de seguro;
- sinistros ocorridos comparados com estimativas prévias.
- **informações sobre risco de crédito, risco de liquidez e risco de mercado** que os itens 31 a 42 da NBC TG 40 requerem quando o contrato de seguros está dentro do alcance da NBC TG 40. Entretanto:
 - (i) *a seguradora não precisa apresentar a **análise de maturidade** requerida pelos itens 39(a) e (b) da NBC TG 40 se divulgar informações sobre a tempestividade estimada dos fluxos de caixa líquidos resultantes de passivos de seguro reconhecidos.*



Essa divulgação pode assumir a forma de uma análise, por tempestividade estimada, das quantias reconhecidas no balanço;

*(ii) se a seguradora usar um método alternativo de **gestão de sensibilidade às condições de mercado**, tal como uma análise de valor embutido, pode usar essa análise de sensibilidade para cumprir o requerimento previsto no item 40(a) da NBC TG 40. Essa seguradora deverá também apresentar as divulgações requeridas no item 41 da NBC TG 40;*

- informações sobre a exposição ao **risco de mercado** dos derivativos embutidos em contrato de seguro principal se a seguradora não for requerida a mensurar, e não mensurar, os derivativos embutidos a valor justo.

39A. Para cumprir o item 39(c)(i), a seguradora deve divulgar o constante das alíneas (a) e (b) que seguem:

*a) uma **análise de sensibilidade** que mostre como o resultado e o patrimônio líquido teriam sido afetados caso tivessem ocorrido as alterações razoavelmente possíveis na **variável de risco** relevante à data do balanço; os métodos e os pressupostos utilizados na elaboração da análise de sensibilidade; e quaisquer alterações dos métodos e das premissas utilizadas relativamente ao período anterior. Porém, se a seguradora utilizar um método alternativo de gestão de sensibilidade às condições de mercado, como uma análise do valor embutido, essa seguradora pode cumprir esse requisito fornecendo essa análise de sensibilidade alternativa, bem como as divulgações sobre **análise de sensibilidade por ela preparada, tais como value-at-risk, que reflete a interdependência entre riscos (isto é, taxas de juros e variações cambiais)** e o seu uso para o gerenciamento dos riscos financeiros. A entidade deve também divulgar (a) uma explicação do método utilizado na preparação de*



tais análises de sensibilidade e os principais parâmetros e premissas e suas fontes; e (b) uma explicação do objetivo do método usado e suas limitações na apuração do valor justo dos ativos e passivos envolvidos;

- b) informação qualitativa acerca da sensibilidade e informação relativa aos termos e às condições dos contratos de seguro, as quais têm um efeito material sobre o valor, a tempestividade e a incerteza dos fluxos de caixa futuros da seguradora.*

NBC TG 38 (R3) – INSTRUMENTOS FINANCEIROS: RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO

Essa norma, de abrangente aplicabilidade, cita, objetivamente, *a supremacia da essência sobre a forma ou, na visão atual, da imagem verdadeira*. Para exemplo, reproduz-se parte do seu item 20:

20. Quando a entidade transfere um ativo financeiro (ver item 18), deve avaliar até que ponto ela **retém os riscos e benefícios** da propriedade do ativo financeiro. Nesse caso:

- (a) se a entidade transferir substancialmente todos os **riscos e benefícios** da propriedade do ativo financeiro, a entidade deve desreconhecer o ativo financeiro e reconhecer separadamente como ativos ou passivos quaisquer direitos e obrigações criados ou retidos com a transferência;
- (b) se a entidade reter substancialmente todos os **riscos e benefícios** da propriedade do ativo financeiro, a entidade deve continuar a reconhecer o ativo financeiro;
- (c) se a entidade não transferir nem reter substancialmente todos os **riscos e benefícios** da propriedade do ativo financeiro, a entidade deve determinar se reteve o controle do ativo financeiro. Nesse caso:

- 
- (i) se a entidade não reteve o controle, ela deve desreconhecer o ativo financeiro e reconhecer separadamente como ativo ou passivo quaisquer direitos e obrigações criados ou retidos com a transferência;
 - (ii) se a entidade reteve o controle, ela deve continuar a reconhecer o ativo financeiro na medida do seu envolvimento continuado no ativo financeiro (ver item 30).

NBC TG 40 (R1) – INSTRUMENTOS FINANCEIROS: EVIDENCIAÇÃO

Essa norma traça critérios para a efetiva **transparência das DCs**, inclusive de componentes resultantes de operações complexas, **bem como dos riscos assumidos**, como segue:

Natureza e extensão dos riscos decorrentes de instrumentos financeiros

31. A entidade deve divulgar informações que possibilitem que os usuários de suas demonstrações contábeis **avaliem a natureza e a extensão dos riscos decorrentes de instrumentos financeiros**, aos quais a entidade está exposta na data das demonstrações contábeis.

32. As divulgações exigidas nos itens 33 a 42 são focadas nos riscos decorrentes de instrumentos financeiros e como eles têm sido administrados. **Esses riscos incluem tipicamente, mas não estão limitados a risco de crédito, risco de liquidez e risco de mercado.**

32A. Fazer divulgações qualitativas no contexto de divulgações quantitativas permite que os usuários façam uma associação com as divulgações relacionadas e, desse modo, formem entendimento amplo acerca da natureza e da extensão dos riscos advindos dos instrumentos financeiros. A interação entre divulgações qualitativas e quantitativas contribui para a **divulgação de informação de uma forma melhor que possibilita aos usuários avaliar a exposição de uma entidade a riscos.**



Divulgação qualitativa

33 Para cada tipo de risco decorrente de instrumentos financeiros, a entidade deve divulgar:

- (a) a exposição ao risco e como ele surge;
- (b) seus objetivos, políticas e processos para gerenciar os riscos e os métodos utilizados para mensurar o risco; e
- (c) quaisquer alterações em (a) ou (b) do período anterior.

Divulgação quantitativa

Risco de crédito

36. A entidade **deve divulgar** por classe de instrumento financeiro:

- (a) o montante que melhor representa **sua exposição máxima ao risco de crédito** ao término do período de reporte sem considerar quaisquer garantias mantidas, ou outros instrumentos de melhoria de crédito (por exemplo, contratos que permitam a compensação pelo valor líquido – *netting agreements* –, mas que não se qualificam para compensação segundo a NBC TG 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação); essa divulgação não é requerida para instrumentos financeiros cujos valores contábeis melhor representam a máxima exposição ao risco de crédito;

Ativos financeiros vencidos ou sem perspectivas de recuperação (*impaired*)

37. A entidade deve divulgar por classe de ativo financeiro:

- (a) uma análise dos vencimentos dos ativos financeiros (*aging analysis*) que estão vencidos ao final do período de reporte, mas para os quais não foi considerada perda por não recuperabilidade; e

- 
- (b) uma análise dos ativos financeiros que foram individualmente considerados sujeitos à não recuperabilidade (*impaired*) ao término do período de reporte, incluindo os fatores que a entidade considerou determinantes para qualificá-los como tal.

Garantias e outros instrumentos de melhoria de crédito obtidos

Risco de liquidez

39. A entidade **deve divulgar**:

- (a) uma análise dos vencimentos para passivos financeiros não derivativos (incluindo contratos de garantia financeira) que demonstre os vencimentos contratuais remanescentes; e
- (b) uma análise dos vencimentos para os instrumentos financeiros derivativos passivos. A análise dos vencimentos deve incluir os vencimentos contratuais remanescentes para aqueles passivos financeiros derivativos para os quais o vencimento contratual é essencial para o entendimento do momento de recebimento dos fluxos de caixa (ver item B11B).
- (c) uma descrição de como ela **administra o risco de liquidez inerente** a (a) e (b).

Risco de mercado

Análise de sensibilidade

40. A menos que a entidade cumpra o item 41, ela deve divulgar:

- (a) uma análise de sensibilidade para cada tipo de risco de mercado ao qual a entidade está exposta ao fim do período contábil, mostrando como o resultado e o patrimônio líquido seriam afetados pelas mudanças no risco relevante variável que sejam razoavelmente possíveis naquela data;



- (b) os métodos e os pressupostos utilizados na elaboração da análise de sensibilidade; e
- (c) alterações do período anterior nos métodos e pressupostos utilizados, e a razão para tais alterações.

05

A ADERÊNCIA DAS NBCs TÉCNICAS DE AUDITORIA E ASSEGURAÇÃO AOS PRECEITOS DO COSO E DE GOVERNANÇA CORPORATIVA

5.1 INTRODUÇÃO

As NBCs TA contêm, em seu bojo, a integração com os princípios e componentes da estrutura da entidade relativos à sua governança corporativa, aos controles internos e ao gerenciamento de risco.

Essas novas normas de auditoria tomaram, por tradução e abrangência, o termo *asseguração*, traduzido do termo em inglês *assurance*, que significa dar segurança. Não é novidade e, sim, a ampliação do que realmente é o trabalho dos auditores independentes, pois alcançam, além da auditoria ou revisão de demonstrações contábeis, outros objetos, entre eles sistemas e processos, entre os quais pode ser o sistema de controles internos, incluso o processo de gerenciamento de riscos, como já prevê a norma NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Trabalho de Asseguração.

5.2 ASPECTOS BÁSICOS E ALGUMAS ESPECIFICIDADES

As normas básicas para trabalhos de Asseguração, segundo a referida norma conceitual, indicam os elementos básicos de um trabalho de asseguração executado por auditor independente:

- 1) *Relacionamento entre três partes*: a parte responsável pela informação, os usuários previstos e o auditor independente.
- 2) *Objetivo apropriado*: **Demonstrações Contábeis ou Sistema de Controles Internos ou Comportamento de Governança.**
- 3) *Critérios adequados*: Normas Brasileiras de Contabilidade ou **critérios do COSO ou Preceitos do IBGC**, respectivamente.
- 4) *Evidências apropriadas e suficientes*: provas técnicas que respaldam adequadamente a opinião do auditor.
- 5) *O relatório de asseguração* escrito de forma apropriada.



A Norma Conceitual também estabelece as condições a que o auditor deve se submeter, especialmente os seguintes pontos essenciais:

- (a) **princípios éticos e requisitos de independência e competência profissional** para aceitação de trabalho de asseguarção;
- (b) aplicação de norma de controle de qualidade dos seus serviços;
- (c) a manutenção permanente de atitude de **ceticismo profissional**, sabendo da possibilidade de ocorrência de erros e fraudes; e
- (d) que deve considerar a materialidade envolvida, especialmente para determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos de obtenção de adequada evidência de auditoria.

Esses aspectos importantes são ressaltados em praticamente todo o conjunto de NBCs TA.

5.3 EXEMPLOS DE NORMAS COM FOCO DIRETO EM CONTROLES, RISCOS E GOVERNANÇA CORPORATIVA

Os aspectos que demonstram a adesão das NIAS aos preceitos de governança, controle interno e risco estão inclusos em praticamente todo o conjunto de novas NBCs TA e de forma muito específica em algumas normas, como se exemplifica a seguir.

5.3.1 NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL - ESTRUTURA CONCEITUAL PARA TRABALHO DE ASSEGURAÇÃO

Sobre a definição, objetivo, objeto e critérios do trabalho de asseguarção, como segue:



Definição e objetivo do trabalho de asseguuração

Item 8:

O resultado da avaliação ou mensuração de um objeto é a informação resultante da aplicação de critérios ao objeto. Essa informação resultante pode ser, por exemplo, as demonstrações contábeis de uma entidade, ou uma **afirmação acerca da eficácia do seu controle interno**, ou seja:

[...] (b) uma afirmação acerca da eficácia do controle interno (resultado) resulta da aplicação da estrutura conceitual para a avaliação da eficácia do controle interno, tais como os critérios (**COSO** ou **CoCo***) em relação ao controle interno (objeto).

* COSO vem da sigla em inglês aplicável ao *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission*, enquanto CoCo refere-se aos princípios do Instituto Canadense de Contadores.

Objeto

Item 31:

O objeto e a informação sobre o objeto de trabalho de asseguuração podem tomar várias formas, como:

[...] f - **sistemas e processos (por exemplo, o controle interno da entidade** ou o sistema de tecnologia da informação) para os quais a informação sobre o objeto pode ser uma afirmação acerca da sua eficácia; e g - **o comportamento (por exemplo, governança corporativa da entidade, conformidade com regulamentação**, práticas de recursos humanos) para o qual a informação sobre o objeto pode ser uma declaração de conformidade ou uma declaração de eficácia.



Ceticismo profissional

Item 40:

O auditor independente planeja e executa o trabalho de asseguarção com atitude de **ceticismo profissional**, reconhecendo que podem existir circunstâncias que façam com que a informação sobre o objeto contenha distorções relevantes. A atitude de ceticismo profissional significa que o auditor independente faz uma avaliação crítica, mantendo-se de forma mentalmente questionadora, com referência à validade da evidência obtida e mantém-se alerta para qualquer evidência que contradiga ou ponha em dúvida a confiabilidade de documentos ou representações da parte responsável. Por exemplo, **é necessária atitude de ceticismo profissional ao longo de todo o trabalho**. Isso é necessário para que o auditor independente reduza o risco de não identificar circunstâncias suspeitas, de generalizar em suas conclusões com base em observações e de usar pressupostos errados na determinação da natureza, época e extensão dos procedimentos de obtenção de evidência e da avaliação dos respectivos resultados.

Relatório de asseguarção

Item 57:

Em trabalho baseado em afirmações, a conclusão do auditor independente pode ser redigida: (a) em termos da afirmação da parte responsável (por exemplo: **“Em nossa opinião, a afirmação da parte responsável de que os controles internos são eficazes, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os critérios XYZ, é adequada”**); ou (b) diretamente em termos do objeto e dos critérios (por exemplo, **“Em nossa opinião, os controles internos são eficazes, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os critérios XYZ”**).

5.3.2 NBC TA 200 – OBJETIVOS DO AUDITOR INDEPENDENTE E CONDUÇÃO DA AUDITORIA EM CONFORMIDADE COM AS NORMAS DE AUDITORIA

Requisitos

- **Requisitos éticos relacionados à auditoria de demonstrações contábeis**

14. O auditor deve cumprir as **exigências éticas relevantes, inclusive as pertinentes à independência**, no que se refere aos trabalhos de auditoria de demonstrações contábeis (ver itens A14 a A17).

- **Ceticismo profissional**

15. O auditor deve planejar e executar a auditoria com ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que causam distorção relevante nas demonstrações contábeis (ver itens A18 a A22).

A20. **O ceticismo profissional é necessário para a avaliação crítica das evidências de auditoria.** Isso inclui questionar evidências de auditoria contraditórias e a confiabilidade dos documentos e respostas a indagações e outras informações obtidas **junto à administração e aos responsáveis pela governança.** Também inclui a consideração da suficiência e adequação das evidências de auditoria obtidas considerando as circunstâncias, por exemplo, no caso de existência de fatores de **risco de fraude e um documento individual, de natureza suscetível de fraude**, for a única evidência que corrobore um valor relevante da demonstração contábil.

A22. Não se pode esperar que o auditor desconsidere a experiência passada de honestidade e integridade da administração da entidade e **dos responsáveis pela governança.** Contudo, a crença



de **que a administração e os responsáveis pela governança** são honestos e têm integridade não livra o auditor da necessidade de manter o **ceticismo profissional** ou permitir que ele se satisfaça com evidências de auditoria menos que persuasivas na obtenção de segurança razoável.

5.3.3 NBC TA 210 – CONCORDÂNCIA COM OS TERMOS DO TRABALHO DE AUDITORIA

Alcance

1. Esta Norma trata da responsabilidade do auditor independente em estabelecer os termos de um trabalho de auditoria com a administração e, quando apropriado, com os **responsáveis pela governança**. Isso inclui considerar que existem certas condições prévias a um trabalho de auditoria, que são **de responsabilidade da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança**.

A12. A divisão de responsabilidades pela elaboração de demonstrações e relatórios contábeis **entre a administração e os responsáveis pela governança** varia de acordo com os recursos e a estrutura da entidade e com qualquer lei ou regulamento relevante, e os respectivos papéis da administração e dos responsáveis pela governança na entidade.

Na maioria dos casos, a **administração é responsável pela execução enquanto os responsáveis pela governança, pela supervisão geral da administração**. Em alguns casos, os **responsáveis pela governança** têm ou assumem a responsabilidade pela aprovação das demonstrações contábeis ou pelo monitoramento do controle interno da entidade relacionado com a elaboração de demonstrações ou relatórios contábeis. Em entidades maiores ou públicas, um subgrupo dos **responsáveis pela governança, como um comitê de auditoria**, pode ser responsável por certas responsabilidades de supervisão geral.

Controle interno (ver item 6(b)(ii))

A16. A administração mantém **controle interno** que determina ser necessário para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro. O **controle interno**, independentemente de quão eficaz seja, pode proporcionar à entidade apenas segurança razoável de que os objetivos da entidade com relação às demonstrações contábeis são alcançados, devido às limitações inerentes do **controle interno** (NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do **Entendimento da Entidade e de seu Ambiente**, item A46).

A17. **Uma auditoria independente conduzida de acordo com as normas de auditoria não substitui a manutenção do controle interno necessário para a elaboração de demonstrações contábeis pela administração.** Consequentemente, o auditor deve obter a concordância da administração de que ela reconhece e entende sua responsabilidade pelo **controle interno**. Entretanto, a concordância requerida pelo item 6(b)(ii) não implica que o auditor entende que o **controle interno** mantido pela administração alcançou seu propósito ou está livre de deficiências.

A18. É a administração que deve determinar qual **controle interno** é necessário para possibilitar a elaboração das demonstrações contábeis. **O termo “controle interno” abrange uma vasta gama de atividades, que correspondem ao ambiente de controle, ao processo de avaliação de riscos da entidade, ao sistema de informações, incluindo os respectivos processos de negócios relevantes para a elaboração e divulgação de demonstrações contábeis; atividades de controle e monitoramento de controles.** Essa divisão, contudo, não reflete necessariamente como uma entidade específica pode elaborar, implementar e manter seu controle interno, ou como pode classificar qualquer componente específico (NBC TA 315, item A51). **O controle interno da entidade (especificamente, seus registros e sistemas contábeis) reflete as necessidades da administração, a complexidade dos negócios, a natureza dos riscos que a entidade está sujeita e as leis ou regulamentos relevantes.**



5.3.4 NBC TA 240 – RESPONSABILIDADE DO AUDITOR EM RELAÇÃO À FRAUDE, NO CONTEXTO DA AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Responsabilidade pela prevenção e detecção da fraude

4. A principal responsabilidade pela prevenção e detecção da fraude é dos responsáveis pela governança da entidade e da sua administração. É importante que a administração, com a **supervisão geral dos responsáveis pela governança, enfatize a prevenção da fraude**, o que pode reduzir as oportunidades de sua ocorrência, e a dissuasão da fraude, o que pode persuadir os indivíduos a não perpetrar fraude por causa da probabilidade de detecção e punição. Isso envolve **um compromisso de criar uma cultura de honestidade e comportamento ético, que pode ser reforçado por supervisão ativa dos responsáveis pela governança**. A supervisão geral por parte dos **responsáveis pela governança** inclui a consideração do potencial de burlar controles ou de outra influência indevida sobre o processo de elaboração de informações contábeis, tais como tentativas da administração de gerenciar os resultados para que influenciem a percepção dos analistas quanto à rentabilidade e desempenho da entidade.

Responsabilidade do auditor

5. O auditor que realiza auditoria de acordo com as normas de auditoria é responsável por obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo, não contêm distorções relevantes, causadas por fraude ou erro. Conforme descrito na NBC TA 200, **devido às limitações inerentes da auditoria, há um risco inevitável de que algumas distorções relevantes das demonstrações contábeis podem não ser detectadas**, apesar de a auditoria ser devidamente planejada e realizada de acordo com as normas de auditoria (NBC TA 200, item 51).

6. Como descrito na NBC TA 200, item 51, os efeitos potenciais das limitações inerentes são particularmente significativos no caso da



distorção resultar de fraude. **O risco de não ser detectada uma distorção relevante decorrente de fraude é mais alto do que o risco de não ser detectada uma fraude decorrente de erro.** Isso porque a fraude pode envolver esquemas sofisticados e cuidadosamente organizados, destinados a ocultá-la, tais como falsificação, omissão deliberada no registro de operações ou prestação intencional de falsas representações ao auditor. Tais tentativas de ocultação podem ser ainda mais difíceis de detectar quando associadas a um conluio. O conluio pode levar o auditor a acreditar que a evidência é persuasiva, quando, na verdade, ela é falsa. A capacidade do auditor de detectar uma fraude depende de fatores como a habilidade do perpetrador, a frequência e a extensão da manipulação, o grau de conluio, a dimensão relativa dos valores individuais manipulados e a posição dos indivíduos envolvidos. Embora o auditor possa ser capaz de identificar oportunidades potenciais de perpetração de fraude, é difícil para ele determinar se as distorções em áreas de julgamento como estimativas contábeis foram causadas por fraude ou erro.

7. Além disso, o **risco do auditor não detectar uma distorção relevante decorrente de fraude da administração é maior do que no caso de fraude cometida por empregados, porque a administração, frequentemente, tem condições de manipular, direta ou indiretamente, os registros contábeis, apresentar informações contábeis fraudulentas ou burlar procedimentos de controle destinados a prevenir fraudes semelhantes, cometidas por outros empregados.**

Administração e outros responsáveis na entidade

17. O auditor deve fazer indagações à administração relacionadas com:

- (a) **avaliação pela administração do risco** de que as demonstrações contábeis contenham distorções relevantes decorrente de fraudes, inclusive a natureza, extensão e frequência de tais avaliações (ver itens A12 e A13);

- 
- (b) o **processo da administração para identificar e responder aos riscos** de fraude na entidade, inclusive quaisquer riscos de fraude específicos identificados pela administração ou que foram levados ao seu conhecimento, ou tipos de operações, saldos contábeis ou divulgações para os quais é provável existir risco de fraude (ver item A14);
 - (c) **comunicação da administração**, se houver, aos **responsáveis pela governança** em relação aos processos de identificação e resposta aos riscos de fraude na entidade; e
 - (d) **comunicação da administração**, se houver, aos empregados em relação às suas visões sobre **práticas de negócios e comportamento ético**.

Responsáveis pela governança

20. A não ser que os **responsáveis pela governança** estejam envolvidos na administração da entidade (NBC TA 260 – Comunicação com os Responsáveis pela Governança, item 13), o auditor deve obter entendimento de como esses responsáveis fazem a supervisão geral dos processos da administração para identificar e responder aos riscos de fraudes na entidade e do controle interno que a administração implantou para mitigar esses riscos (ver itens A19 a A21).

21. Exceto nos casos em que os **responsáveis pela governança** estão envolvidos com a administração da entidade, o auditor deve fazer indagações junto aos responsáveis pela governança para determinar se eles têm conhecimento de quaisquer casos reais, suspeitas ou indícios de fraude, que afetem a entidade. Essas indagações servem, em parte, para corroborar as respostas às indagações da administração.

Representações da administração

39. O auditor deve obter representações da administração e, quando apropriado, dos **responsáveis pela governança**, de que:

- (a) eles reconhecem sua **responsabilidade pelo desenho, implementação e manutenção do controle interno de prevenção e detecção de fraude**;
- (b) eles revelaram ao auditor os resultados da **avaliação do risco** da administração de que as demonstrações contábeis podem ter distorções relevantes decorrentes de fraude;
- (c) eles revelaram ao auditor seu **conhecimento sobre a suspeita ou ocorrência de fraude afetando a entidade**, envolvendo:
 - (i) a administração;
 - (ii) empregados com funções significativas no controle interno; ou
 - (iii) outros cuja fraude poderia ter efeito relevante nas demonstrações contábeis; e
- (d) eles revelaram ao auditor seu conhecimento de quaisquer suspeitas ou indícios de fraude que afetassem as demonstrações contábeis da entidade, comunicadas por empregados, ex-empregados, analistas, órgãos reguladores ou outros (ver itens A58 e A59).

Comunicações à administração e aos responsáveis pela governança

40. Caso o auditor tenha identificado uma fraude ou obtido informações que indiquem a possibilidade de fraude, o auditor deve comunicar estes assuntos tempestivamente à pessoa de nível apropriado da administração que tem a responsabilidade primordial de prevenir e detectar fraude em assuntos relevantes no âmbito de suas responsabilidades (ver item A60).



41. A menos que todos os **responsáveis pela governança** estejam envolvidos na administração da entidade, se o auditor tiver identificado ou suspeitar de fraude envolvendo:

(a) a administração;

(b) empregados com funções significativas no controle interno; ou

(c) outros, cujas fraudes gerem distorção relevante nas demonstrações contábeis, o auditor deve comunicar tempestivamente esses assuntos **aos responsáveis pela governança**. Caso o auditor suspeite de fraude envolvendo a administração, o auditor deve comunicar essas suspeitas aos **responsáveis pela governança** e discutir com eles a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria necessários para concluir a auditoria (ver itens A61 a A63).

42. Nos termos da NBC TA 260, o auditor deve comunicar aos **responsáveis pela governança** quaisquer outros assuntos relacionados a fraudes que, no seu julgamento, são relevantes para suas responsabilidades (ver item A64).

5.3.5 NBC TA 250 – CONSIDERAÇÃO DE LEIS E REGULAMENTOS NA AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Comunicação de não conformidade aos responsáveis pela governança

22. A menos que todos os **responsáveis pela governança** estejam envolvidos na administração da entidade e, portanto, tenham conhecimento de assuntos que envolvam não conformidades identificadas ou suspeitas já comunicadas pelo auditor (NBC TA 260 – Comunicação com os Responsáveis pela Governança), este deve comunicar aos responsáveis pela governança assuntos que envolvam não conformidade com as leis e regulamentos de que o auditor tenha tomado conhecimento durante a auditoria, exceto quando tais assuntos forem claramente sem consequência.



23. Se o auditor, segundo seu julgamento, acreditar que a não conformidade mencionada no item 22 é intencional e relevante, ele deve comunicar o assunto aos **responsáveis pela governança** tão logo seja praticável.

24. Se o auditor suspeitar que a **administração ou os responsáveis pela governança** estão envolvidos na não conformidade, o auditor deve comunicar o assunto ao nível de autoridade imediatamente superior da entidade, se existir, como, por exemplo, **o comitê de auditoria ou o órgão de supervisão geral**. Quando não houver autoridade superior, ou se o auditor acreditar que essa comunicação não será eficaz, ou se estiver em dúvida quanto a quem comunicar, ele deve considerar a necessidade de obter assessoria legal.

A2. Seguem exemplos dos tipos de **política e procedimentos que a entidade pode implementar para auxiliar na prevenção e detecção de não conformidade com leis e regulamentos**:

- **monitoramento de requisitos legais** para assegurar que procedimentos operacionais sejam planejados para cumprir esses requisitos;
- **instituição ou operação de sistemas apropriados de controle interno**;
- **desenvolvimento, divulgação e acompanhamento de código de conduta**;
- **confirmação que os empregados sejam adequadamente treinados e entendam o código de conduta**;
- **monitorar a conformidade do código de conduta e agir apropriadamente para disciplinar os empregados que deixem de cumpri-lo**;
- contratação de assessores legais para auxiliar o **monitoramento de requisitos legais**;

- **manutenção de controle das leis e regulamentos** importantes que a entidade tenha que cumprir no seu setor de atividade e registro de ocorrências.

Em entidades de grande porte, essas políticas e procedimentos podem ser suplementados pela atribuição de responsabilidades apropriadas aos seguintes:

- **Função de auditoria interna**
- **Comitê de auditoria**
- **Função de controle interno para monitorar a conformidade com leis e regulamentos (*compliance*).**

5.3.6 NBC TA 260 – COMUNICAÇÃO COM OS RESPONSÁVEIS PELA GOVERNANÇA

Papel da comunicação

4. Esta Norma aborda principalmente as **comunicações do auditor aos responsáveis pela governança**. Contudo, uma efetiva comunicação recíproca é importante para auxiliar:

- (a) **o auditor e os responsáveis pela governança** a entenderem assuntos relacionados no contexto da auditoria e a desenvolverem uma relação de trabalho construtiva. Esse relacionamento é desenvolvido mantendo ao mesmo tempo a independência e a objetividade do auditor;
- (b) **o auditor a obter dos responsáveis pela governança** informações relevantes para a auditoria. Por exemplo, os responsáveis pela governança podem auxiliar o auditor a entender a entidade e seu ambiente, identificar fontes de evidência de auditoria apropriadas e fornecerem informações sobre transações ou eventos específicos; e



(c) os **responsáveis pela governança** a cumprirem sua responsabilidade de exercer supervisão geral no processo de relatórios contábeis, reduzindo, dessa maneira, os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis.

5. Embora o auditor seja responsável pela comunicação de assuntos exigidos por esta Norma, a administração também tem **a responsabilidade de comunicar assuntos de interesse da governança aos responsáveis pela governança**. A comunicação do auditor não exime a administração dessa responsabilidade. Da mesma forma, a comunicação da administração aos responsáveis pela governança de assuntos que o auditor deve comunicar não isenta o auditor da responsabilidade de também comunicá-los. A comunicação desses assuntos pela administração pode, entretanto, afetar a forma ou a época da comunicação do auditor com os **responsáveis pela governança**.

6. A comunicação clara de assuntos específicos que devem ser comunicados, conforme exigido pelas normas de auditoria, é parte integrante de toda auditoria. As normas de auditoria não exigem, contudo, que o auditor execute procedimentos especificamente direcionados para identificar quaisquer outros assuntos para comunicar aos responsáveis pela governança.

7. Leis ou regulamentos podem restringir a comunicação do auditor de certos assuntos aos **responsáveis pela governança**. Por exemplo, leis ou regulamentos podem proibir especificamente uma comunicação ou outra ação que possa prejudicar uma investigação por uma autoridade competente de ato ilegal real ou suspeito. Em algumas circunstâncias, eventuais conflitos entre as obrigações de confidencialidade e as obrigações de comunicação do auditor podem ser complexos.

Nesses casos, o auditor deve considerar obter assessoria legal.



Apêndice

Este apêndice identifica itens na NBC PA 01 e outras normas de auditoria com vigência para auditorias de demonstrações contábeis para períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010, **que exigem a comunicação de assuntos específicos aos responsáveis pela governança.**

A lista não substitui a consideração dos requisitos e correspondente aplicação e outros materiais explicativos nas normas de auditoria.

- NBC PA 01 – Controle de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes que executam exames de auditoria e revisões de informação financeira histórica, e outros trabalhos de asseguarção e de serviços correlatos, item 30(a).
- NBC TA 240 – Responsabilidade do Auditor em Relação à Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis, itens 21, 38(c) e 40 a 42.
- NBC TA 250 – Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis, itens 14, 19 e 22 a 24.
- NBC TA 265 – Comunicação de Deficiências do Controle Interno, item 9.
- NBC TA 450 – Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria, itens 12 e 13.
- NBC TA 505 – Confirmações Externas, item 9.
- NBC TA 510 – Trabalhos Iniciais – Saldos Iniciais, item 7.
- NBC TA 550 – Partes Relacionadas, item 27.
- NBC TA 560 – Eventos Subsequentes, itens 7(b) e (c), 9, 10(a), 13(b), 14(a) e 17; 256.
- NBC TA 570 – Continuidade Operacional, item 23.

- 
- NBC TA 600 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes, item 49.
 - NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente, itens 12, 14, 19(a) e 28.
 - NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente, item 9.
 - NBC TA 710 – Informações Comparativas – Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas, item 18.
 - NBC TA 720 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações Incluídas em Documentos que Contenham Demonstrações Contábeis Auditadas.

5.3.7 NBC TA 265 – COMUNICAÇÕES DE DEFICIÊNCIAS DE CONTROLE INTERNO

Alcance

2. O auditor deve obter entendimento do **controle interno** relevante para a auditoria ao identificar e avaliar os riscos de distorção relevante (NBC TA 315, item 12, e itens A60 a A65 da NBC TA 315 fornecem orientação sobre controles relevantes para a auditoria). Nessas **avaliações de risco**, o auditor considera o **controle interno** para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de **expressar uma opinião sobre a eficácia do controle interno**. O auditor pode identificar deficiências do **controle interno**, não somente durante esse processo de avaliação de risco, mas, também, em qualquer outra etapa da auditoria. Esta **Norma especifica quais deficiências identificadas pelo auditor devem ser comunicadas aos responsáveis pela governança e à administração**.



Requisitos

9. O auditor deve comunicar tempestivamente por escrito as deficiências significativas de **controle interno** identificadas durante a auditoria **aos responsáveis pela governança** (ver itens A12 a A18 e A27).

A7. Os **indicadores de deficiência significativa do controle interno** incluem, por exemplo:

Deficiências significativas de controle interno

A5. **A importância de uma deficiência ou de uma combinação de deficiências de controle interno** não depende somente se a distorção realmente ocorreu, mas, também, da probabilidade de que a distorção poderia ocorrer e a possível magnitude da distorção. Portanto, podem existir deficiências significativas mesmo que o auditor não tenha identificado distorções durante a auditoria.

A7. Os **indicadores de deficiência significativa do controle interno** incluem, por exemplo:

- evidência de **aspectos ineficazes do ambiente de controle**, como:
 - indicações de que transações significativas, nas quais a administração está financeiramente interessada, não estão sendo apropriadamente analisadas pelos **responsáveis pela governança**;
 - identificação de fraude da administração, relevante ou não, que não foi prevenida pelo **controle interno** da entidade;
 - **falha da administração** ao não implementar medidas corretivas apropriadas para as **deficiências significativas anteriormente comunicadas**;
- **ausência de processo de avaliação de risco** na entidade em que a existência desse processo seria normalmente esperada;

- 
- evidência de **processo de avaliação de risco ineficaz**, tais como falha da administração para identificar risco de distorção relevante que o auditor esperaria que o processo de avaliação de risco tivesse identificado;
 - evidência de **resposta ineficaz a riscos** significativos identificados (por exemplo, ausência de controle sobre esses riscos);
 - distorção detectada pelos procedimentos do auditor que **não foi prevenida ou detectada e corrigida, pelo controle interno da entidade**;
 - reapresentação de demonstrações contábeis emitidas anteriormente para refletir a correção de distorção relevante devido a erro ou a fraude;
 - evidência da **incapacidade da administração de supervisionar a elaboração** das demonstrações contábeis.

Comunicação de deficiências de controle interno

Comunicação de deficiência significativa de controle interno **aos responsáveis pela governança** (ver item 9)

A12. A comunicação de deficiências significativas por escrito aos responsáveis pela governança reflete a importância desses assuntos e auxilia os responsáveis pela governança a cumprirem suas responsabilidades de supervisão geral. A NBC TA 260, item 13, estabelece considerações relevantes sobre comunicação com os responsáveis pela governança quando todos eles estão envolvidos na administração da entidade.



5.3.8 NBC TA 315 – IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE DISTORÇÃO RELEVANTE POR MEIO DO ENTENDIMENTO DA ENTIDADE E DO SEU AMBIENTE

Objetivo

3. O objetivo do auditor é identificar e avaliar os riscos de distorção relevante, independentemente se causados por fraude ou erro, nos níveis da demonstração contábil e das afirmações, **por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno da entidade**, proporcionando assim uma base para o planejamento e a implementação das respostas aos riscos identificados de distorção relevante.

Entendimento necessário da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno

Entidade e o seu ambiente

11. O auditor deve obter entendimento do seguinte:

- (a) fatores do setor de atividade, regulamentares e outros fatores externos relevantes, incluindo a estrutura de relatório financeiro aplicável (ver itens A24 a A29);
- (b) a natureza da entidade, incluindo:
 - (i) suas operações;
 - (ii) suas estruturas societária e de governança;**
 - (iii) os tipos de investimento que a entidade está fazendo e planeja fazer, incluindo investimentos em entidades de propósito específico; e
 - (iv) a maneira como a entidade é estruturada e como é financiada; para possibilitar ao auditor entender as classes de transações,



saldos de contas e divulgações esperadas nas demonstrações contábeis (ver itens A30 a A34);

- (c) a seleção e a aplicação pela entidade de políticas contábeis, inclusive as razões para mudanças nessas políticas. O auditor deve avaliar se as **políticas contábeis da entidade são apropriadas para o negócio e compatíveis com a estrutura de relatório financeiro aplicável** e com as políticas contábeis usadas no setor de atividade da entidade (ver item A35);
- (d) **os objetivos e estratégias da entidade e os riscos de negócio** relacionados que possam resultar em risco de distorção relevante (ver itens A36 a A42);
- (e) a mensuração e a revisão do desempenho das operações da entidade (ver itens A43 a A48).

Componentes do controle interno

Ambiente de controle

14. O auditor deve obter **entendimento do ambiente de controle**.

Como parte da obtenção deste entendimento, o auditor deve avaliar se:

- (a) **a administração, com a supervisão geral dos responsáveis pela governança, criou e manteve uma cultura de honestidade e conduta ética;** e
- (b) **os pontos fortes no ambiente de controle** fornecem coletivamente fundamento apropriado para os outros componentes do controle interno, e se os outros componentes não são **prejudicados por deficiências no ambiente de controle** (ver itens A76 a A86).



Processo de avaliação de risco da entidade

15. O auditor deve buscar entender se a entidade tem processo para:

- (a) **identificar riscos de negócio relevantes** que afetam as demonstrações contábeis;
- (b) **estimar a significância dos riscos**;
- (c) **avaliar a probabilidade de sua ocorrência**; e
- (d) decidir sobre ações em **resposta a esses riscos** (ver item A87).

16. Se a entidade estabeleceu tal processo (daqui em diante, “**processo de avaliação de risco da entidade**”), o auditor deve obter entendimento desse processo e de seus resultados. Se o auditor identificar riscos de distorção relevante que a administração deixou de identificar, o auditor deve avaliar se havia risco subjacente, do tipo que o auditor esperava que fosse identificado pelo processo de avaliação de risco da entidade. Se houver tal risco, o auditor deve obter entendimento do por que o processo deixou de identificá-lo e deve avaliar se o processo é apropriado às suas circunstâncias ou deve determinar se há uma deficiência significativa nos controles internos relacionados ao processo de avaliação de risco da entidade.

17. Se a entidade não estabeleceu tal processo ou se possui processo informal, o auditor deve discutir com a administração se os riscos de negócio relevantes que afetam as demonstrações contábeis foram identificados e como foram tratados. O auditor deve avaliar se a **ausência de processo de avaliação de risco** documentado é apropriada nas circunstâncias ou determinar se a ausência de tal documentação representa uma deficiência significativa no controle interno (ver item A88).



Sistema de informação, incluindo processos de negócio relacionados, relevantes para as demonstrações contábeis e sua comunicação

18. O auditor deve obter entendimento do sistema de informação, inclusive dos processos de negócio relacionados, relevantes para as demonstrações contábeis, incluindo as seguintes áreas:

.....

19. O auditor deve obter entendimento de como a entidade comunica as funções e responsabilidades sobre as demonstrações contábeis e assuntos significativos relacionados com essas demonstrações, incluindo (ver itens A94 e A95):

- (a) **comunicações entre a administração e os responsáveis pela governança**; e
- (b) comunicações externas, tais como as comunicações com os órgãos reguladores.

Atividades de controle relevantes para a auditoria

20. O auditor deve obter entendimento das **atividades de controle relevantes para a auditoria**, que são aquelas que o auditor julga necessário entender para avaliar os riscos de distorção relevante no nível da afirmação e desenhar procedimentos adicionais de auditoria em resposta aos riscos avaliados. A auditoria não requer entendimento de todas as atividades de controle relacionadas a cada classe significativa de transações, saldo de conta e divulgação nas demonstrações contábeis ou a toda afirmação relevante nessas demonstrações (ver itens A96 a A102).

21. No entendimento das atividades de controle da entidade, o auditor deve obter entendimento de **como a entidade respondeu aos riscos decorrentes de TI** (ver itens A103 a A105).



Monitoramento dos controles

22. O auditor deve obter entendimento das principais atividades que a entidade utiliza para **monitorar o controle interno relevante** para as demonstrações contábeis, inclusive aquelas relacionadas às atividades de controle relevantes para a auditoria e como a entidade inicia ações corretivas para as deficiências nos seus controles (ver itens A106 a A108).

23. Se a entidade tem **auditoria interna** (ver definição no item 14 da NBC TA 610 – Utilização do Trabalho de Auditoria Interna), o auditor independente deve obter entendimento da natureza das responsabilidades da auditoria interna, da sua posição hierárquica na organização e das atividades executadas ou a serem executadas (ver itens A109 a A116).

24. O auditor deve obter entendimento das fontes das informações usadas nas **atividades de monitoramento da entidade** e do embasamento sobre o qual a administração considera as informações suficientemente confiáveis para esse propósito (ver item A117).

Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante

25. **O auditor deve identificar e avaliar os riscos** de distorção relevante:

.....

28. Ao exercer o julgamento quanto a quais riscos são significativos, o auditor deve considerar pelo menos o seguinte:

.....

29. Se o auditor determinou que **existe risco significativo**, o auditor deve obter **entendimento dos controles da entidade, inclusive das atividades de controle**, relevantes para esse risco (ver itens A137 a A139).

- 
- **Risco que exige consideração especial da auditoria**
 - **Risco para o qual procedimentos substantivos sozinhos não fornecem evidências de auditoria suficientes e apropriadas**
 - **Revisão da avaliação de risco**
 - **Aplicação e outros materiais explicativos**
 - **Procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas**
 - **Indagações junto à administração, à auditoria interna e a outros dentro da entidade (ver item 6(a))**
 - **Entendimento necessário da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno**
 - **Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante -**
 - **Documentação**

Apêndice 1

Componentes do controle interno

1. Este Apêndice explica em mais detalhes os componentes do controle interno, como expostos nos itens 4(c), 14 a 24 e A76 a A117, na medida em que se relacionam com a auditoria de demonstrações contábeis.

Ambiente de controle

2. O ambiente de controle abrange os seguintes elementos:

- ***Comunicação, integridade e valores éticos.*** A efetividade dos controles não pode estar acima da integridade e dos valores éticos das pessoas que os criam, administram e monitoram. A integridade e a conduta ética são o produto dos padrões éticos e da conduta da entidade, como são comunicados e reforçados na prática. As ações



da administração para eliminar ou mitigar oportunidades ou tentações que possam levar os empregados a se envolverem em atos desonestos, ilegais ou não éticos reforçam a integridade e os valores éticos. A comunicação de políticas da entidade sobre integridade e valores éticos pode incluir a comunicação de padrões de conduta para os empregados por meio de declarações de política e códigos de conduta, por exemplo.

- **Compromisso com a competência.** Competência é o conhecimento e as habilidades necessárias para a realização de tarefas que definem o trabalho do indivíduo.
- **Participação dos responsáveis pela governança. A consciência de controle da entidade é influenciada significativamente pelos responsáveis pela governança.** A importância da responsabilidade dos responsáveis pela governança é reconhecida em códigos de prática e outras leis e regulamentos ou orientação produzida em benefício dos **responsáveis pela governança**. Outras responsabilidades dos **responsáveis pela governança incluem a supervisão** de como foram projetados e como são efetivamente operados os canais de comunicação de denúncia e do **processo de revisão da efetividade do controle interno da entidade**.
- **Filosofia e estilo operacional da administração.** A filosofia e o estilo operacional da administração abrangem ampla série de características. Por exemplo, as posturas e as ações da administração para com as demonstrações contábeis podem manifestar-se por meio da seleção conservadora ou agressiva de princípios contábeis alternativos, ou consciência e conservadorismo com os quais são elaboradas as estimativas contábeis.
- **Estrutura organizacional.** Estabelecer uma estrutura organizacional pertinente inclui a consideração de áreas-chave de autoridade e responsabilidade e linhas de reporte apropriadas. A adequação da



estrutura organizacional da entidade depende, em parte, do seu tamanho e da natureza de suas atividades.

- ***Atribuição de autoridade e responsabilidade.*** A atribuição de autoridade e responsabilidade pode incluir políticas relacionadas com práticas de negócio apropriadas, conhecimento e experiência do pessoal-chave, assim como recursos fornecidos para a execução desses objetivos. Além disso, pode incluir políticas e comunicações voltadas para assegurar que todas as pessoas da entidade compreendam os objetivos da entidade, saibam como as suas ações individuais se inter-relacionam, contribuam para esses objetivos e reconheçam como e pelo que serão considerados responsáveis.
- ***Políticas e práticas de recursos humanos. As políticas e práticas de recursos humanos, muitas vezes, demonstram assuntos importantes em relação à consciência de controle da entidade.*** Por exemplo, os padrões para recrutar os indivíduos mais qualificados – com ênfase no histórico educacional, experiência de trabalho anterior, realizações passadas e evidências de integridade e conduta ética – demonstram o compromisso da entidade com pessoas competentes e dignas de confiança. Políticas de treinamento que comuniquem perspectivas de funções e responsabilidades e incluam práticas tais como cursos e seminários que ilustrem os níveis de desempenho e conduta esperados. Promoções suportadas por avaliações periódicas de desempenho demonstram o compromisso da entidade com a promoção do pessoal qualificado a níveis mais elevados de responsabilidade.

Processo de avaliação de risco da entidade

3. Para fins de demonstrações contábeis, o **processo de avaliação de riscos** da entidade inclui a maneira **como a administração identifica riscos**



de negócio relevantes para a elaboração de demonstrações contábeis em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável à entidade, **estima a sua significância, avalia a probabilidade de sua ocorrência e decide por ações para responder e administrar tais riscos e os resultados dessas ações.** Por exemplo, o processo de avaliação de riscos da entidade pode tratar como a entidade considera a possibilidade de existência de transações não registradas ou identifica e analisa estimativas significativas registradas nas demonstrações contábeis.

4. **Os riscos relevantes** quanto à fidedignidade das demonstrações contábeis incluem eventos externos e internos, transações ou circunstâncias que possam ocorrer e afetar adversamente a capacidade da entidade de iniciar, registrar, processar e reportar dados financeiros compatíveis com as afirmações da administração nas demonstrações contábeis. **A administração pode iniciar planos, programas ou ações para enfrentar riscos específicos ou pode decidir aceitar um risco por causa do custo ou de outras considerações. Os riscos podem surgir ou se modificar em decorrência de circunstâncias tais como:**

- ***Mudanças no ambiente operacional.*** Mudanças no ambiente regulatório ou operacional podem resultar em mudanças nas pressões competitivas e riscos significativamente diferentes.

Sistema de informação, incluindo processos de negócio relacionados relevantes para as demonstrações contábeis e comunicação

5. Sistema de informação é composto de infraestrutura (componentes físicos e de *hardware*), *software*, pessoas, procedimentos e dados. Muitos sistemas de informação fazem uso extenso de tecnologia da informação (TI).

6. O sistema de informação relevante para objetivos de demonstrações contábeis, que inclui o sistema de relatórios financeiros, abrange métodos e registros...



7. A qualidade das informações geradas por sistemas **afeta a capacidade da administração de tomar decisões apropriadas na gestão e controle das atividades da entidade** e na elaboração de demonstrações contábeis confiáveis.

8. A comunicação, que envolve fornecer entendimento de funções e responsabilidades individuais **próprias do controle interno** sobre as demonstrações contábeis, pode assumir as formas de manuais de políticas, manuais de relatórios contábeis e financeiros e memorandos. A comunicação também pode ser feita eletronicamente, verbalmente e por meio de ações da administração.

Atividades de controle

9. Geralmente, as atividades de controle que podem ser relevantes para a auditoria podem ser classificadas como políticas e procedimentos que pertencem ao seguinte:

- ***Revisões de desempenho***
- ***Processamento de informações***
- ***Controle físico***
- ***Segregação de funções.***

10. Certas atividades de controle podem depender da **existência de políticas estabelecidas pela alta administração ou pelos responsáveis pela governança**. Por exemplo, os controles de autorização podem ser delegados sob diretrizes estabelecidas, tais como critérios de investimento estabelecidos pelos responsáveis pela governança; ou aquisições ou alienações importantes podem requerer aprovação de alto escalão, inclusive, em alguns casos, a dos acionistas/quotistas.



Monitoramento de controles

11. Uma importante responsabilidade da administração é estabelecer e manter **o controle interno** em base contínua. O monitoramento de controles inclui considerar se eles estão operando conforme o pretendido e que sejam adequadamente modificados para atender às mudanças de condições. Esse monitoramento pode incluir atividades como revisão pela administração para determinar se as conciliações bancárias estão sendo elaboradas tempestivamente, **avaliação pelos auditores internos** do cumprimento pelo pessoal de vendas das políticas da entidade nos termos de contratos de venda, e supervisão pelo departamento jurídico do cumprimento das políticas de ética ou prática de negócios da entidade. O monitoramento também é feito para **assegurar que os controles continuem a operar efetivamente ao longo do tempo**. Por exemplo, se a tempestividade e a exatidão das conciliações bancárias não forem monitoradas, é provável que os empregados parem de elaborá-las.

12. **Auditores internos ou outros que executem funções similares podem contribuir para o monitoramento dos controles da entidade por meio de avaliações separadas**. Normalmente, eles fornecem informações com regularidade a respeito do **funcionamento do controle interno, concentrando atenção considerável na avaliação da efetividade desses controles, e comunicam informações sobre os pontos fortes e deficiências dos controles e apresentam recomendações para aprimorá-los**.

13. As **atividades de monitoramento** podem incluir o uso de informações de partes externas que possam indicar problemas ou ressaltar áreas com necessidade de aprimoramento. Os clientes confirmam implicitamente dados de faturamento ao pagarem suas faturas ou reclamarem de seus valores ou encargos. Além disso, **os reguladores podem comunicar-se com a entidade sobre assuntos que afetem o funcionamento do controle interno, por exemplo, comunicações a respeito de exames por agências reguladoras bancárias**. A administração também pode considerar



comunicações referentes ao **controle interno** vindas de auditores externos ao executar atividades de monitoramento.

5.3.9 NBC TA 330 – RESPOSTA DO AUDITOR AOS RISCOS AVALIADOS

Objetivo

3. O objetivo do auditor é o de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente relacionada aos riscos avaliados de distorção relevante por meio do planejamento e da implementação de respostas apropriadas a esses riscos.

Definições

4. Para fins das normas de auditoria, os termos abaixo têm os seguintes significados:

Teste de controle é o procedimento de auditoria planejado para avaliar a efetividade operacional dos controles na prevenção ou detecção e correção de distorções relevantes no nível de afirmações.

Testes de controle

8. O auditor deve planejar e realizar testes de controle para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente quanto à efetividade operacional dos controles relevantes se:

- (a) a avaliação de riscos de distorção relevante no nível das afirmações pelo auditor inclui a expectativa de que os controles estão operando efetivamente (isto é, o auditor pretende confiar na efetividade operacional dos controles para determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos); ou

- (b) os procedimentos substantivos isoladamente não fornecem evidência de auditoria apropriada e suficiente no nível de afirmações (ver itens A20 a A24).

9. Ao planejar e executar os testes de controle, o auditor deve obter evidência de auditoria mais persuasiva quanto maior for a sua confiança na efetividade do controle (ver item A25).

Natureza e extensão dos testes de controle

10. Ao planejar e executar os testes de controle, o auditor deve:

- (a) executar outros procedimentos de auditoria juntamente com indagação para obter evidência de auditoria sobre a efetividade operacional dos controles, incluindo:
 - (i) o modo como os controles foram aplicados ao longo do período;
 - (ii) a consistência de como eles foram aplicados;
 - (iii) por quem ou por quais meios eles foram aplicados (ver itens A26 a 29);
- (b) determinar se os controles a serem testados dependem de outros controles (controles indiretos) e, caso afirmativo, se é necessário obter evidência de auditoria que suporte a operação efetiva desses controles indiretos (ver itens A30 e 31).

Época dos testes de controle

11. O auditor deve testar os controles para uma data específica ou ao longo do período no qual o auditor pretende confiar nesses controles, de acordo com os itens 12 e 15, para fornecer base apropriada para a confiança pretendida pelo auditor (ver item A32).

5.3.10 NBC TA 500 – EVIDÊNCIAS DE AUDITORIA

Procedimentos de auditoria para obtenção de evidência de auditoria

A10. Como exigido e explicado adicionalmente pela NBC TA 315 e pela NBC TA 330, a evidência de auditoria para a obtenção de conclusões para fundamentar a opinião do auditor é conseguida pela execução de:

- (a) procedimentos de **avaliação de riscos**; e
- (b) procedimentos adicionais de auditoria, que abrangem:
 - (i) **testes de controles**, quando exigidos pelas normas de auditoria ou quando o auditor assim escolheu.

5.3.11 NBC TA 580 – REPRESENTAÇÕES FORMAIS

Objetivo

6. Os objetivos do auditor são:

- (a) obter representações formais da administração, e, quando apropriado, **dos responsáveis pela governança**, de que eles cumpriram com suas responsabilidades pela elaboração das demonstrações contábeis e pela integridade das informações fornecidas ao auditor;

.....

- (c) reagir apropriadamente às representações formais fornecidas pela **administração (e quando apropriado, pelos responsáveis pela governança)** ou se a administração (e quando apropriado, os responsáveis pela governança) não fornecer as representações solicitadas pelo auditor.



Dúvida quanto à confiabilidade das representações formais e representações solicitadas e não fornecidas

16. Se o auditor tem **preocupação a respeito da competência, integridade, valores éticos ou diligência da administração ou do seu comprometimento com estes ou com sua aplicação**, ele deve determinar o efeito que tais preocupações podem ter sobre a confiabilidade das representações (verbais ou escritas) e da evidência de auditoria em geral (ver itens A24 e A25).

17. Em particular, se as representações formais forem incompatíveis com outras evidências de auditoria, **o auditor deve executar procedimentos de auditoria para tentar solucionar o assunto. Se não for solucionado, o auditor deve reconsiderar a avaliação da competência, integridade, valores éticos ou diligência da administração, ou do seu compromisso com estes e com a sua aplicação, e deve determinar o efeito que isso pode ter sobre a confiabilidade das representações (verbais ou escritas) e da evidência de auditoria em geral (ver item A23).**

Apêndice 1 (ver item 2)

Lista de normas de auditoria que contêm requisitos para representações formais

Este apêndice identifica os itens de outras normas de auditoria aplicáveis para auditorias de exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010, que exigem representações formais específicas por assunto. A lista não substitui a consideração das exigências e da aplicação relacionada ou de outros materiais explicativos em normas de auditoria.

- **NBC TA 240** – Responsabilidade do Auditor em Relação à Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis, item 39.
- **NBC TA 250** – Auditoria de Demonstrações Contábeis – Consideração de Leis e Regulamentos, item 16.

- 
- **NBC TA 450** – Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria, item 14.
 - **NBC TA 501** – Evidência de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados, item 12.
 - **NBC TA 540** – Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas, item 22.
 - **NBC TA 550** – Partes Relacionadas, item 26.
 - **NBC TA 560** – Eventos Subsequentes, item 9.
 - **NBC TA 570** – Continuidade Operacional, item 16(e).
 - **NBC TA 710** – Informações Comparativas – Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas, item 9.

5.3.12 NBC TA 610 – UTILIZAÇÃO DO TRABALHO DA AUDITORIA INTERNA

Relação entre a função de auditoria interna e o auditor independente

3. Os objetivos da função de auditoria interna são determinados pela administração e, quando aplicável, pelos responsáveis pela governança.

Embora os objetivos da função de auditoria interna e o do auditor independente sejam diferentes, os meios utilizados pela auditoria interna e pelo auditor independente para alcançar seus respectivos objetivos podem ser semelhantes (ver item A3).

Objetivo da função de auditoria interna (ver item 3)

A3. Os objetivos das funções de auditoria interna variam amplamente e dependem do tamanho e da estrutura da entidade e dos requerimentos da administração e, quando aplicável, dos responsáveis pela governança.



As atividades da função de auditoria interna podem incluir um ou mais dos itens a seguir:

- **Monitoramento do controle interno.** A função de auditoria interna pode receber responsabilidades específicas de revisão dos controles, monitoramento de sua operação e recomendação de melhorias.
- **Exame das informações contábeis e operacionais.** A função de auditoria interna pode ser responsável por revisar os meios usados para identificar, mensurar, classificar e reportar informações contábeis e operacionais e fazer indagações específicas sobre itens individuais, incluindo o teste detalhado de transações, saldos e procedimentos.
- **Revisão das atividades operacionais.** A função de auditoria interna pode ser responsável por revisar a economia, a eficiência e a eficácia das atividades operacionais, incluindo as atividades não financeiras de uma entidade.
- **Revisão da conformidade com leis e regulamentos.** A função de auditoria interna pode ser responsável por revisar a conformidade com leis, regulamentos e outros requerimentos externos e com políticas e normas da administração e outros requerimentos internos.
- **Gestão de risco.** A função de auditoria interna pode ajudar a organização mediante a identificação e avaliação das exposições significativas a riscos e a contribuição para a melhoria da gestão de risco e dos sistemas de controle.
- **Governança.** A função de auditoria interna pode avaliar o processo de governança quanto à realização de seus objetivos de ética e valores, administração de desempenho e prestação de contas, comunicando informações sobre risco e controle para as áreas



apropriadas da organização, e da eficácia da comunicação entre as pessoas responsáveis pela governança, os auditores internos e independentes e a administração.

Relação entre esta Norma e a NBC TA 315

6. Muitas entidades criam a **função de auditoria interna como parte das suas estruturas de controle interno e governança**. Os objetivos e o alcance da função de auditoria interna, a natureza das suas responsabilidades e a sua posição hierárquica na organização, incluindo a sua autoridade e a sua prestação de contas (*accountability*), podem variar amplamente dependendo do tamanho e da estrutura da entidade, assim como dos requerimentos da administração e, onde aplicável, **dos responsáveis pela governança**.

5.3.13 SÉRIE 700 – RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Relatório do auditor independente

Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis

26. O relatório do auditor independente deve descrever a responsabilidade da administração pela elaboração das demonstrações contábeis. A descrição deve incluir uma explicação de **que a administração é responsável pela elaboração das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável e pelos controles internos que a administração determinar serem necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis que não apresentem distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro** (ver itens A20 a A23).



Responsabilidade do auditor

29. O relatório do auditor independente deve especificar que **a responsabilidade do auditor é expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base na auditoria** (ver item A24).

30. O relatório do auditor independente deve especificar que a auditoria foi conduzida em conformidade com as normas de auditoria, indicando sempre a nacionalidade das mesmas. Como no Brasil as normas de auditoria estão sendo integralmente convergidas com as normas internacionais de auditoria emitidas pela Federação Internacional de Contadores, a referência deve ser as normas brasileiras e internacionais de auditoria. O relatório do auditor independente deve explicar, também, que **essas normas requerem que o auditor cumpra as exigências éticas, planeje e realize a auditoria para obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis não apresentem distorção relevante** (ver itens A25 e A26).

31. O relatório do auditor independente deve descrever a auditoria especificando que:

- (a) a auditoria envolve a execução de procedimentos para obtenção de evidência de auditoria a respeito dos valores e divulgações nas demonstrações contábeis;
- (b) os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causadas por fraude ou erro. **Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes** para a elaboração das demonstrações contábeis da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos da entidade. **Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos**



controles internos juntamente com a auditoria das demonstrações contábeis, o auditor deve omitir a frase de que a consideração do auditor sobre o controle interno não tem a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos; e

- (c) a auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis, tomadas em conjunto.

5.3.14 NBC TO 3000 – TRABALHO DE ASSEGURAÇÃO DIFERENTE DE AUDITORIA E REVISÃO

São exemplos mais conhecidos de asseguuração que não auditoria ou revisão de demonstrações contábeis:

- **Serviços de avaliação de risco**, cujo objetivo é melhorar a qualidade da informação sobre riscos para os gestores internos, mediante a avaliação independente e adequada da probabilidade de que um evento ou ação possa afetar a capacidade de a organização atingir seus objetivos estratégicos e demais metas.
- **Serviços de mensuração de desempenho**, que objetivam a gestão financeira e não financeira, na avaliação de sua *performance* em termos de eficácia e eficiência atingidas.
- **Avaliação de procedimentos de controle interno** quanto ao diagnóstico de sua adequação e eficácia, bem como na formação de manual de procedimentos adequados, inclusive de “Compliance”, ao nível de segurança que a administração entende adotar em sua gestão.



São focos inteiramente aderentes à visão de governança, controles internos e gestão de riscos das entidades. Aspectos da norma demonstram cabalmente isso:

Introdução

1. O objetivo desta Norma é estabelecer princípios básicos e procedimentos essenciais, além de fornecer orientação aos auditores independentes, para a realização de trabalhos de asseguração (também conhecidos pelos profissionais da área como trabalhos de *Assurance*) que não sejam de auditoria ou revisão de informações financeiras históricas, os quais estão sujeitos a normas específicas.

Requisito ético

4. O auditor independente deve observar os requisitos do Código de Ética Profissional do Contador, aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e as normas de independência profissional aplicáveis a trabalhos de asseguração, descritas na Parte B desta Norma.

5. Esses normativos estabelecem as condições e os procedimentos para o cumprimento dos requisitos de independência profissional nos trabalhos executados pelos auditores independentes, os quais devem ser cumpridos por todos os membros da equipe de trabalho.

Conteúdo do relatório de asseguração

49. O relatório de asseguração deve incluir os seguintes elementos básicos:

e) Quando apropriado, apresentar descrição de qualquer limitação inerente que seja significativa, associada à avaliação ou à mensuração do



objeto com base nos critérios: enquanto, em alguns casos, espera-se que as limitações inerentes sejam perfeitamente entendidas pelos leitores do relatório de asseguarção, em outros talvez seja apropriado fazer referência explícita no relatório de asseguarção. Por exemplo, em **um relatório de asseguarção referente à eficácia dos controles internos, pode ser apropriado observar que a avaliação histórica da eficácia não é relevante para períodos futuros, em razão de risco dos controles internos tornarem-se inadequados em virtude de mudança de condições ou de eventual deterioração do grau de cumprimento com políticas ou procedimentos.**

Conclusões com ressalvas, conclusões adversas e abstenção de conclusão

51. O auditor independente não deve expressar conclusão sem ressalvas quando existirem as seguintes circunstâncias e, em seu julgamento, o efeito da questão for ou puder ser relevante:

b) o auditor independente deve emitir conclusão com ressalvas, ou adversa, nos casos em que:

- i) a conclusão do auditor independente for redigida com base na afirmação da parte responsável, e esta não tenha sido devidamente apresentada, em todos os seus aspectos relevantes; ou
- ii) a conclusão do auditor independente for redigida diretamente em termos do objeto e dos critérios, e as informações relacionadas ao objeto contiverem distorção significativa. Nos casos de trabalhos de relatório direto, em que as informações sobre o objeto são apresentadas apenas na conclusão do auditor independente e este conclui se esse objeto está ou não, em todos os seus aspectos relevantes, em conformidade com os critérios, por exemplo:



“Em nossa opinião, exceto quanto *[descrever a exceção]*, os controles internos são eficazes, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os *critérios XYZ*”. Essa conclusão também seria considerada com ressalvas (ou adversa, como apropriado).

06

CONCLUSÃO

As autoridades supervisoras dos mercados nacionais, reunidas em seus fóruns internacionais de debate, como OMC, Banco Mundial, Comitê de Basileia, FMI, OCDE, IFAC e outros, adotaram os Pronunciamentos do COSO para a nova visão de controle interno e os princípios de governança corporativa, por entenderem de fundamental importância como resposta da área econômica à sociedade, em especial para as nações menos desenvolvidas. Em razão de tal adoção, emitiram deliberações nesse sentido.

Passaram também a apoiar decididamente a conversão de normas nacionais de contabilidade aos padrões internacionais de contabilidade e auditoria, por estes terem evoluído em consonância com os de governança e de controle interno.

As autoridades supervisoras dos mercados nacionais, em adesão aos acordos no âmbito das entidades internacionais, também começaram a incluir esses avanços em sua legislação e regulamentos, na velocidade possível, exigindo padrões mínimos e avançados de governança corporativa e de controle interno, inclusive nestes a adesão aos IFRS.

O processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade para os padrões internacionais foi efetuado por meio de grande esforço das entidades da classe contábil, sempre em parceria com os supervisores dos mercados nacionais, permanecendo alguns poucos casos de aspectos de normas a serem ainda harmonizados, por conflitos com a legislação societária nacional. Todavia, não é um processo acabado. Pelo contrário, é um processo dinâmico, de contínuo aprimoramento e atualização das normas existentes em adequação ao que ocorre nos padrões internacionais, para atender aos anseios da sociedade.

Importa realçar, por relevante, que o Brasil vem liderando a América Latina no processo de convergência das normas nacionais de contabilidade e no aprimoramento da governança corporativa, inclusive já com a publicação de boa parcela de demonstrações contábeis de empresas de



capital aberto e dos mercados supervisionados, alcançando razoável qualidade, como pesquisas acadêmicas e o próprio IBGC estão comprovando.

Entretanto, a bibliografia nacional voltada à Contabilidade ainda não alcançou adequada divulgação desse estágio do avanço de tais importantes requisitos, e a classe contábil, em sua maioria, até agora não despertou para esse novo horizonte de conhecimento e de exploração profissional, restrito ao mundo dos contadores e auditores independentes e internos de empresas de capital aberto ou demais supervisionadas pelos agentes governamentais, mas com muito campo e oportunidades a explorar com a atual expansão para outras sociedades.

Concluindo, falar em Contabilidade de qualidade é falar em informação resultante de um processo controlado, com respeito à legalidade e que alcance transparência e adequada prestação de contas aos acionistas e à sociedade, ou seja, em consonância com os preceitos de governança corporativa, que inclui a gestão dos respectivos riscos em que o controle interno é parte central. O exame objetivo das Normas Brasileiras de Contabilidade convergidas, em especial as de auditoria, demonstra cabalmente a aderência entre elas e estes preceitos. Essa circunstância agrega à Contabilidade um foco proativo, abrindo um leque de novas oportunidades para seus profissionais.

Este trabalho, pelo seu porte, somente sintetiza e noticia, em um dado momento, mas não esgota o assunto do seu foco: o relacionamento entre a Contabilidade e a governança, os riscos e o controle interno.

Ao contrário, busca, aliado a outros da mesma espécie, promover a discussão e o interesse sobre esses importantes temas nos meios acadêmicos e profissionais ligados à Contabilidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

BERGAMINI JUNIOR, Sebastião. Controles internos como um instrumento de governança corporativa. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 24, p. 149-188, dez. 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Pronunciamentos Técnicos Contábeis 2013**. Brasília: CFC, 2014.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Princípios de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade – Atualizado até dezembro de 2014**, Porto Alegre, CRCRS, 2014.

_____. **Normas Brasileiras de Contabilidade. Auditoria Independente. Auditoria Interna. Perícia Contábil**. Atualizado até dezembro de 2014, Porto Alegre, CRCRS, 2014.

DELOITTE. Quando o risco vira oportunidade. **Mundo Corporativo**, n. 16, 2º trim. 2007.

HOLMES, Arthur W. **Princípios Básicos de Auditoria**. México: Companhia Editorial Continental, 1976.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL – IBRACON; INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE FOUNDATION – IASCF. **Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS)**. São Paulo, 2008.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC. **Normas Internacionais de Auditoria**. São Paulo: IBRACON, 2007.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA – IBGC. **Guia de orientação para gerenciamento de riscos corporativos**. Cadernos de Governança Corporativa. São Paulo: IBGC, 2007.

_____. **Governança corporativa em empresas de controle familiar**. São Paulo: IBGC, 2010.



_____. **O Futuro da Governança Corporativa** – Desafios e novas fronteiras. São Paulo: Saint Paul, 2014.

FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS, USP – FIPECAFI. **Ética Geral e Profissional em Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo. **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

LONGO, Cláudio Gonçalo. **Manual de auditoria e revisão de demonstrações financeiras**. Fipecafi. São Paulo: Atlas, 2011.

ROSSETTI e ANDRADE, José Paschoal e Adriana. **Governança Corporativa, Fundamentos, Desenvolvimento e Tendências**. São Paulo: Atlas, 2011.

SÁ, Antônio Lopes de. **Ética e Valores Humanos**. Curitiba: Juruá, 2007.

SILVA, Edson Cordeiro da. **Governança Corporativa nas Empresas**. São Paulo: Atlas, 2012.

SITES

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Disponível em: <<http://www.crcrs.org.br>>

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br>>

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br>>

PORTAL DA LEGISLAÇÃO – PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/legislacao>>

COMPOSIÇÃO DO PLENÁRIO

Titulares:

Contadores: Antônio Carlos de Castro Palácios, Adriel Mota Ziesemer, Ana Tercia Lopes Rodrigues, Ane Elisa Moller Dapper, Célio Luiz Levandovski, Celso Luft, Flávio Flach, Magda Regina Wormann, Marcelo Paveck Ayub, Mário Antônio Karczeski, Mário Kist, Nádia Emer Grasselli, Paulo Gilberto Comazzetto, Paulo Ricardo Pinto Alaniz, Pedro Gabriel Kenne da Silva, Rodrigo Kich, Sílvio Luiz da Silva Zago, Soeli Maria Rinaldi.

Técnicos em Contabilidade: Carlos Eli Debom Rocha, João Roberto Hoerbe, Luís Augusto Maciel Fernandes, Marco Aurélio Bernardi, Marice Fronchetti, Marlene Teresinha Chassott, Marta da Silva Canani, Ricardo Kerkhoff, Sílvia Regina Lucas de Lima.

Suplentes:

Contadores: Alberto Amando Dietrich, Anabeli Galvan Perera, Andreia Altenhofen, Artur Roberto de Oliveira Gibbon, David Antonio dos Santos, Eduardo Hipolito Dias Sinigaglia, Grace Scherer Gehling, Inelva Fátima Lodi, João Carlos Mattiello, João Luis Lucas Maracci, Osmar Antônio Bonzanini, Roberta Salvini, Rosângela Maria Wolf, Rosemery Dias Gonçalves da Silva, Saulo Armos, Simone Loureiro Brum Imperatore, Susana Fagundes Garcia.

Técnicos em Contabilidade: Abílio Rozek, Airton Luiz Fleck, Ângelo Giaretton, Cassiana Tonini Carbone, Cristiani Fonseca de Souza, Luiz Alberto Souto Jacques, Magali do Nascimento Santini, Moises Luiz Togni, Roberto da Silva Medeiros.



CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE
DO RIO GRANDE DO SUL

CRCRS

NA MISSÃO DE PROTEGER
A SOCIEDADE, REGISTRAR,
FISCALIZAR E QUALIFICAR
CONTADORES E TÉCNICOS
EM CONTABILIDADE.

WWW.CRCRS.ORG.BR