



**Universidade  
de Brasília**



**UFPB  
Universidade Federal  
da Paraíba**



**UFRN  
Universidade Federal  
do Rio Grande do Norte**

---

**Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis**

**JOSÉ EMERSON FIRMINO**

**ASPECTOS COMPORTAMENTAIS NO JULGAMENTO PROFISSIONAL DOS  
AUDITORES INDEPENDENTES**

**NATAL – RN  
2011**

**JOSÉ EMERSON FIRMINO**

**ASPECTOS COMPORTAMENTAIS NO JULGAMENTO PROFISSIONAL DOS  
AUDITORES INDEPENDENTES**

Dissertação apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Edilson Paulo.

**NATAL – RN  
2011**

F123a FIRMINO, José Emerson.

Aspectos comportamentais no julgamento profissional dos auditores independentes / José Emerson Firmino. – Natal, 2011.

51f.

Orientador: Orientador: Prof. Dr. Edilson Paulo.

Dissertação (Mestrado) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFRN

1. Auditoria.

2. Contabilidade Comportamental.

3. Normas Internacionais de Contabilidade.

I. Título.

**JOSÉ EMERSON FIRMINO**

**ASPECTOS COMPORTAMENTAIS NO JULGAMENTO PROFISSIONAL DOS  
AUDITORES INDEPENDENTES**

Dissertação apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

BANCA EXAMINADORA

---

**Prof. Dr. Edilson Paulo**  
Orientador

---

**Prof. Dr. Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante**  
Examinador Interno

---

**Prof. Dr. Martinho Maurício Gomes de Ornelas**  
Examinador Externo

**NATAL – RN  
2011**

Dedico à minha avó Francisca Amaral,  
à minha mãe, à tia Matilde, irmãos  
e a meu filho Bruno!

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus e à minha família, sem vocês nada seria possível.

Ao meu orientador Prof. Edilson Paulo, pelos ensinamentos, orientações e apoio.

Agradeço ao Prof. Dionisio, sempre aberto e com orientações/ensinamentos oportunos e sábios. Sua visão e conhecimento da nossa profissão foram muito importantes na graduação e continuam até hoje. Obrigado pelo apoio, orientações e ensinamentos.

Aos professores do Programa, pelos ensinamentos, em especial ao Prof. Paulo Cavalcante, Prof. Anderson Mol e Profa. Aneide.

Aos colegas e amigos de classe: Amanda, Erivaldo, Junior, Cláudio Grande e Cláudio Pequeno, Dimas, Milton Jarbas, Janaina, Luzivalda e Karla. Agradeço em especial a Amanda, pelo apoio e ensinamentos, e a Erivaldo.

Ao Prof. Atelmo, muito obrigado pelos livros emprestados, apoio desde o processo seletivo até o desfecho desta caminhada, pelos ensinamentos e orientações.

A Olegário, pelo apoio e ensinamento, a todos da CASS – Auditores e Consultores, sócios, colaboradores, clientes... Obrigado pelo apoio, paciência e ensinamentos.

A meu amigo e primo Almeida, muito obrigado por sua ajuda.

Agradeço a Izabel Coelho, por ter, nesta caminhada, me dado, cuidado e amado a pessoa mais importante da minha vida: meu filho Bruno – filho, papai te ama!

“Quando você eliminou tudo que é impossível, então o que resta, embora improvável, deve ser a verdade.”

(Sherlock Holmes)

## RESUMO

A aprovação da Lei nº 11.638/07 acelerou o processo de convergência das normas locais às normas internacionais de contabilidade. Buscando atingir essa convergência, os órgãos reguladores da contabilidade no Brasil têm promulgado um conjunto de normas contábeis alinhadas com aquelas emitidas pelo *International Accounting Standard Board* (IASB). Alguns estudos evidenciam melhorias na qualidade das informações contábeis, entretanto, a adequada adoção das *International Financial Reporting Standards* (IFRS) é fortemente afetada pelo julgamento profissional dos contadores. O mesmo fato ocorre com o auditor, que deve avaliar se a aplicação da norma resulta em *fair presentation*. Entretanto, esse julgamento dependerá da interpretação do auditor sobre o nível de probabilidade associada a determinadas expressões presentes no texto das normas contábeis, como, por exemplo, “provável”, “razoavelmente possível” e “remota”. Diante desse cenário, alguns autores evidenciam que existem diferenças significativas na interpretação das expressões verbais de probabilidade entre os auditores. Adicionalmente, observa-se que os órgãos reguladores têm alertado as empresas de auditoria sobre a qualidade dos serviços prestados e os pareceres emitidos pelos auditores. A literatura corrente relata que os aspectos comportamentais estão influenciando os auditores independentes na elaboração do parecer de auditoria. Diante desse cenário, tem-se o seguinte problema de pesquisa: **O julgamento dos auditores em situações de subjetividade é influenciado por aspectos comportamentais?** O objetivo geral deste estudo é investigar como se comportam os auditores no julgamento de situações subjetivas, inseridos em um cenário pessimista ou otimista, no momento da avaliação dos critérios de reconhecimento e/ou mensuração quando da execução dos trabalhos da auditoria. Utilizou-se de uma pesquisa exploratória e descritiva quanto ao seu objetivo, um levantamento quanto aos procedimentos técnicos e quantitativa referente à abordagem do problema. Para a análise dos dados foram utilizadas estatística descritiva e análise discriminante. Os resultados da pesquisa evidenciaram que o julgamento do auditor em situações de subjetividade é influenciado por aspectos comportamentais, quando incluídos os auditores em dois cenários eles foram direcionados a apresentarem julgamentos bem diferentes.

**Palavras-chave:** Auditoria. Contabilidade comportamental. Normas internacionais de contabilidade.



## ABSTRACT

The approval of Law n. 11638/07 has accelerated the convergence process of local standards to international accounting standards. In order to reach this convergence the accounting regulatory bodies in Brazil have promulgated a set of accounting standards that are in line with those issued by the International Accounting Standards Board (IASB). Some studies have shown improvements in the quality of accounting information, however, the proper adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) is strongly affected by the professional judgment of accountants. The same situation occurs with the auditor, who has to assess whether the application of a certain standard is resulting in fair presentation. However, this judgment will depend on the auditor's interpretation on the level of probability related to certain expressions present in the text of accounting standards, for example, "likely", "reasonably possible" and "remote". Given this scenario, some authors show that there are significant differences in the interpretation of verbal expressions of probability among the auditors. Additionally, it is observed that regulators have warned the audit firms on the quality of services provided and the opinions issued by auditors. Current literature reports that the behavioral aspects are influencing the independent auditors in preparing the audit opinion. Given this scenario, it has the following research problem: **Is the judgment of auditors in situation of interpreting the standard influenced by aspects of behavior?** The aim of this study is to investigate how auditors behave in judging subjective situations, given a pessimistic or optimistic scenario, when assessing the criteria for recognition and/or measure when implementing the auditing work. It was used an exploratory and descriptive research as to its purpose, a survey on procedures relating to technical and quantitative approach to the problem. For the analysis of data it was used descriptive statistics and discriminating analysis. The results showed that the judgment of the auditor in situations of interpreting the standard is influenced by aspects of behavior when included in both scenarios the auditors were directed to make very different judgments.

**Keywords:** Audit. Behavioral accounting. International accounting standards.

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Auditores independentes – <i>ranking</i> por clientes.....	29
Tabela 2 – Perfil dos responsáveis técnicos – Instrução CVM nº 308/99.....	30
Tabela 3 – Abrangência regional das <i>Big Four</i> .....	31
Tabela 4 – Amostra.....	31
Tabela 5 – Faixa etária do respondente .....	32
Tabela 6 – Sexo do auditor.....	32
Tabela 7 – Escolaridade.....	32
Tabela 8 – Tempo de experiência em auditoria.....	33
Tabela 9 – É docente em alguma IES.....	33
Tabela 10 – É docente da disciplina auditoria.....	33
Tabela 11 – Empresas respondentes.....	34
Tabela 12 – Substancialmente – CPC 06 – Arrendamento Mercantil.....	35
Tabela 13 – Razoavelmente certo – CPC 06 – Arrendamento Mercantil .....	36
Tabela 14 – Provável – CPC 32 – Tributos sobre o Lucro.....	36
Tabela 15 – Remota – CPC 32 – Tributos sobre o Lucro .....	37
Tabela 16 – Comparação das médias entre países.....	37
Tabela 17 – Substancialmente estudo de caso – Arrendamento Mercantil .....	38
Tabela 18 – Confronto tabela 12 x 17 (cenário otimista) .....	39
Tabela 19 – Confronto tabela 12 x 17 (cenário pessimista) .....	39
Tabela 20 – Confronto tabela 12 x 17 (todos respondentes) .....	39
Tabela 21 – Teste da igualdade de médias dos grupos.....	43
Tabela 22 – Resultados do teste .....	43
Tabela 23 – <i>Labda</i> de <i>Wilks</i> .....	43
Tabela 24 – Coeficientes da função discriminante canônica.....	44
Tabela 25 – Funções nos centroides de grupo.....	44
Tabela 26 – Coeficientes de função classificação .....	45
Tabela 27 – Resultados de classificação.....	45

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Estudo de caso questão 2.8.....	40
Gráfico 2 – Estudo de caso questão 2.9.....	40
Gráfico 3 – Estudo de caso questão 2.10.....	41
Gráfico 4 – Estudo de caso questão 2.10 – cenário otimista .....	41
Gráfico 5 – Estudo de caso questão 2.10 – cenário pessimista .....	42

## LISTA DE ABREVIATURAS

CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CNAI	Cadastro Nacional dos Auditores Independentes
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
IAS	<i>International Accounting Standards</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IES	Instituição de Ensino Superior
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
PIB	Produto Interno Bruto
ONU	Organização das Nações Unidas

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>13</b>
1.1 PROBLEMA, JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA .....	13
1.2 OBJETIVOS .....	15
<b>1.2.1 Objetivo Geral .....</b>	<b>15</b>
<b>1.2.2 Objetivos Específicos .....</b>	<b>15</b>
1.3 ORGANIZAÇÃO E ESTRUTURA DO TRABALHO .....	15
<b>2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA .....</b>	<b>17</b>
2.1 INFORMAÇÃO CONTÁBIL .....	17
2.2 DESENVOLVIMENTO DA AUDITORIA .....	19
2.3 ASPECTOS COMPORTAMENTAIS NA CONTABILIDADE E AUDITORIA .....	21
2.4 AUDITOR E JULGAMENTO PROFISSIONAL .....	24
<b>3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....</b>	<b>27</b>
3.1 TIPO E MÉTODO DE PESQUISA .....	27
3.2 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO .....	29
3.3 PLANO AMOSTRAL .....	29
3.4 CARACTERIZAÇÃO DOS RESPONDENTES .....	31
<b>4 ANÁLISE DOS DADOS .....</b>	<b>35</b>
4.1 ANÁLISE DESCRITIVA .....	35
4.2 ANÁLISE DISCRIMINANTE .....	42
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>46</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>48</b>
<b>APÊNDICES .....</b>	<b>52</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 PROBLEMA, JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA

O processo da harmonização das normas contábeis está presente nas principais economias mundiais, buscando parâmetro para tomada de decisão dos usuários da informação, independentemente da sua nacionalidade. No Brasil o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade é realizado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), alinhadas às normas emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), objetivando uma melhor qualidade das informações contábeis prestadas pelas empresas brasileiras.

Dentro da linha de pesquisa de convergência internacional das normas contábeis, diversos estudos analisam as consequências da adoção das *International Financial Reporting Standards* (IFRS) sobre a qualidade das informações contábeis reportadas pelas empresas. Barth, Landsman e Lang (2008), Hung e Subramanyam (2007) e Christensen, Lee e Walker (2008) apresentam resultados que comprovam a hipótese de que a adoção das IFRS melhora a qualidade informacional dos relatórios contábeis.

Entretanto, mesmo com a adoção de normas idênticas, os profissionais ligados à contabilidade podem ter interpretações de formas diferentes entre si, pois os critérios de reconhecimento e/ou mensuração contábil utilizam estimativas, previsões e julgamentos subjetivos, como, por exemplo, reconhecimento de um ativo intangível ou determinação do valor depreciável e vida útil econômica de um ativo imobilizado.

Roberts, Weetman e Gordon (2002, p. 61) acreditam que existem traduções ambíguas em algumas expressões, como “provável”, “normalmente”, “usualmente” e “remota”, onde os profissionais contábeis podem interpretar esses termos de forma diferenciada. Mas, mesmo não ocorrendo problemas com a tradução de certas expressões utilizadas nas IFRS, o julgamento profissional é afetado pelos aspectos culturais e comportamentais (DOUPNIK; RICHTER, 2004). Portanto, o processo de convergência das normas contábeis é influenciado pela interpretação diferenciada de uma determinada norma e, conseqüentemente, sua aplicação.

Adicionalmente, algumas expressões verbais são utilizadas para estabelecer limites de reconhecimento e/ou de mensuração contábil dos elementos patrimoniais ou de resultados. Com base em uma determinada norma contábil, o contador deverá analisar a probabilidade da ocorrência de um evento futuro e avaliar se essa probabilidade encontra-se dentro dos limites estabelecidos pela norma. Para facilitar o entendimento, observe-se o exemplo a seguir.

Uma empresa fechou um contrato de arrendamento mercantil de um equipamento que será utilizado no processo produtivo. O contrato assinado estabelece que o valor das contraprestações mensais do arrendamento mercantil é de X unidades monetárias durante um período de tempo Y. Considerando as taxas de juros praticadas no mercado, verifica-se que o valor presente de todas as contraprestações assumidas no valor de X durante o período Y equivale a 80% do valor justo do bem no início do prazo de vigência do contrato. O item 10 do *International Accounting Standard (IAS) 17 – Leases* (no Brasil, regulado pelo Pronunciamento CPC 06 – Arrendamento Mercantil) –, considera que, normalmente, situações onde, no início do arrendamento mercantil, o valor presente dos pagamentos mínimos (contraprestações) totaliza, pelo menos substancialmente, todo o valor justo do ativo arrendado, o arrendamento mercantil deverá ser classificado arrendamento financeiro. O termo “substancialmente” pode ter avaliações distintas, o que fatalmente levaria a classificações divergentes para a mesma transação. Alguns contadores podem considerar que qualquer valor presente que atinja, pelo menos, 75% do valor justo seja substancial, classificando, assim, esse contrato como arrendamento financeiro. Por outro lado, outros profissionais somente consideram substancial quando esse valor presente seja superior a 90% do valor justo, classificando esse arrendamento como operacional.<sup>1</sup>

O mesmo fato ocorre com o auditor, que deve avaliar se a aplicação da norma resulta em *fair presentation* (DOUPNIK; RICHTER, 2004, p. 2). Entretanto, esse julgamento também dependerá da interpretação do auditor sobre o nível de probabilidade associada a expressões, tais como “provável”, “razoavelmente possível”, “remota” e “substancialmente”.

Alguns autores (AMER; HACKENBRACK; NELSON, 1994; DOUPNIK; RICHTER, 2004) evidenciam que existem diferenças significativas na interpretação das expressões verbais de probabilidade entre os auditores. As possíveis explicações para as divergências de interpretações podem estar associadas a: ambiente institucional e organizacional onde as empresas estão inseridas; relação de dependência financeira; formação profissional; valores culturais; ética; monitoramento; regulação etc.

Os aspectos comportamentais dos auditores também influenciam no momento da emissão do parecer sobre as demonstrações contábeis auditadas. Nos últimos anos, os órgãos reguladores têm alertado as empresas de auditoria, por elas não ressaltarem os pareceres de companhias que notadamente divulgaram demonstrações financeiras que não condizem com a realidade econômica e financeira.

---

<sup>1</sup> Nesse exemplo são desconsiderados outros fatores que afetam a avaliação dos benefícios e riscos associados ao bem arrendado.

Recentemente a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) emitiu o Ofício-Circular CVM/SNC nº 12/2009, com o intuito de alertar os auditores independentes no que se refere à elaboração do parecer de auditoria sobre as demonstrações contábeis relativas ao encerramento do exercício social de 2009 das companhias abertas, pois foram identificados casos em que houve emissão inadequada do tipo de parecer e omissões nos comentários nos parágrafos adicionais, o que contraria as normas estabelecidas para o exercício das atividades de auditoria.

Diante desse cenário, tem-se o seguinte problema de pesquisa: **O julgamento dos auditores em situações de subjetividade é influenciado por aspectos comportamentais?**

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo Geral

Desta forma, o objetivo geral deste estudo é investigar como se comportam os auditores no julgamento de situações subjetivas, inseridos em um cenário pessimista ou otimista, no momento da avaliação dos critérios de reconhecimento e/ou mensuração quando da execução dos trabalhos de auditoria.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

- a. Identificar as diferenças e semelhanças nas interpretações de expressões de probabilidade quando do reconhecimento e/ou mensuração de receitas/ganhos, despesas/perdas por parte dos auditores independentes;
- b. Identificar as diferenças e semelhanças nas interpretações de expressões de probabilidade quando do reconhecimento e/ou mensuração de ativos e passivos por parte dos auditores independentes;
- c. Verificar se os aspectos comportamentais afetam a execução dos trabalhos dos auditores independentes.

## 1.3 ORGANIZAÇÃO E ESTRUTURA DO TRABALHO

O presente trabalho apresenta na seção 2 o referencial teórico acerca do estudo da arte da informação contábil, desenvolvimento da auditoria e características econômicas, aspectos



comportamentais na contabilidade e auditoria e o auditor e julgamento profissional, que serviu de base para elaboração do questionário aplicado junto aos auditores independentes. Na seção seguinte apresentam-se os procedimentos metodológicos utilizados, seguido da apresentação e dos dados. Por fim, são apresentadas as considerações finais sobre as evidências apresentadas na pesquisa.

## 2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

### 2.1 INFORMAÇÃO CONTÁBIL

A redução da assimetria informacional é um grande desafio tratado na teoria da agência, onde a contabilidade tem papel importante no auxílio do entendimento das pressões impulsionadas ao processo de regulação contábil e às consequências das informações contábeis no direcionamento para aplicação dos recursos. Hendriksen e Van Breda (1999, p. 139) afirmam que “a teoria da *agency* oferece bases para um papel importante para a Contabilidade no fornecimento de informações após a ocorrência de um evento: um chamado papel pós-decisório.”

A informação contábil auxilia na gestão dos contratos, desempenhando papel importante no auxílio de controle e alocação de recursos. Segundo Paulo (2007, p. 24):

Muitos dos contratos firmados entre os agentes econômicos envolvem variáveis contábeis, como, por exemplo, a remuneração dos gestores quando baseado no desempenho econômico da empresa ou os credores que podem demandar proteção do capital emprestado através da manutenção de certos indicadores financeiros. Assim, as informações contábeis, observadas pela teoria dos custos de contratos, auxiliam o monitoramento e cumprimento dos contratos, através da diminuição da assimetria informacional, contribuindo, portanto, para redução dos custos de agência originados pelos conflitos de interesses.

A necessidade dos diversos usuários por informações relevantes e oportunas no processo de tomada de decisão torna importante a informação contábil, devido ao fornecimento de informações econômicas que auxiliam esses usuários em suas decisões (IUDÍCIBUS, 2004, p. 25).

Os privilégios de informações por apenas parte dos agentes envolvidos pode ocasionar risco à economia. Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 140), “no caso extremo, as assimetrias de informação podem levar ao colapso completo do mercado.” Essa situação poderá ocasionar um problema de seleção adversa, onde a solução pode ser na contratação de uma auditoria independente (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 140).

A seleção adversa é ilustrada por Beaver (1998, p. 30) em um cenário de mercado de valores, informação assimétrica significa que títulos de diferentes “qualidades” podem ser vendidos pelo mesmo preço.

A homogeneidade das informações em uma firma reduz os níveis da assimetria informacional, ocasionando melhores decisões econômicas e redução dos custos dos contratos (LOPES; MARTINS, 2005).

No entanto, a complexidade envolvendo as informações contábeis podem ocasionar divergências de opiniões entre seus usuários. Hendriksen e Van Breda (1999, p. 160) citam que “políticas podem alterar a riqueza ou os fluxos de caixa dos usuários. Outras podem afetar o comportamento de indivíduos tais como clientes, empregados e o público em geral, em relação às empresas.” Os diversos grupos interessados na contabilidade podem ter interesses e entendimentos diferentes. Conforme exemplificado por Scott (2003, p. 6):

Um investidor sofisticado pode reagir positivamente à mensuração dos ativos ao *fair value*, alegando que ajudará a prever o desempenho futuro da companhia. Outros investidores podem reagir negativamente, talvez por eles sentirem que a informação ao *fair value* não é confiável, ou simplesmente por usarem o custo histórico no processo de decisão. (tradução nossa)<sup>2</sup>

Portanto, a qualidade da informação contábil é fator importantíssimo no processo de alocação de recursos e distribuição de riqueza entre os diversos agentes. No entanto, podem existir interesses pessoais que podem influenciar essa informação, conforme tratado por Beaver (1998, p. 31), quando cita o problema do risco moral:

Em um cenário de agenciamento, um problema do risco moral surge por causa da informação assimétrica. Tipicamente, o agente é presumido para ter acesso a informação de qualidade superior. Em particular, é presumido que o principal não pode observar o comportamento do agente. Por isso, existe uma preocupação geral que o agente usará a posição de informação superior para maximizar seu próprio autointeresse no gasto do principal. Isso é um problema de risco moral. Riscos morais não incluem apenas ações de fraude, como também incluem outras atividades que não estão nos melhores interesses dos principais, como os riscos-recompensas do comércio feito no projeto selecionado. O paralelo do relacionamento do acionista é direto e óbvio, e diversas responsabilidades do problema do risco moral são possíveis. (tradução nossa)<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> A sophisticated investor may react positively to the valuation of certain firm assets at fair value on the grounds that this will help to predict future firm performance. Other investors may be less positive, perhaps because they feel that fair value information is unreliable, or simply because they are used to historical cost information”.

<sup>3</sup> In an agency setting a moral hazard problem arises because of an informational asymmetry. Typically, the agent is assumed to have access to superior information. In particular, it is assumed that the principal cannot observe the agent’s behavior. Hence, there is a general concern that the agent will use the position of superior information to maximize the agent’s self-interest at the expense of the principal. This is the moral hazard problem. Moral hazard not only includes such acts as fraud and shirking, but also includes other actions that are not in the best interests of the principal, such as risk-reward trade-offs made in project selection. The parallel to the management-shareholder relationship is direct and obvious, and several responses to the moral hazard problem are possible.

Então, o desafio da informação contábil é tornar-se com menos assimetria informacional possível, sendo apresentada com qualidade para ser relevante no processo de tomada de decisão dos investimentos dos usuários da informação.

## 2.2 DESENVOLVIMENTO DA AUDITORIA

A auditoria desempenha um importante papel na economia, no desenvolvimento de uma empresa e seus negócios, no governo e na prestação de informações para usuários internos e externos. Ela está presente em todas as atividades públicas e privadas de indivíduos e organizações (SIEGEL; RAMANAUSKAS-MARCONI, 1989), e sua principal contribuição seria a verificação dos sistemas contábeis (SUNDER, 1997).

O desenvolvimento das atividades executadas pelos auditores é crucial para emissão de uma opinião profissional sobre a qualidade das informações contábeis fornecidas aos interessados na realidade econômica e financeira da empresa. Mesmo sujeita a aspectos subjetivos, notadamente a visão de um usuário da informação é de que a opinião da auditoria expressa plena confiança da realidade econômica e financeira da empresa auditada.

*O Report of the Committee in Basic Auditing Concepts of the American Accounting Association* define auditoria como:

Um processo sistemático de obtenção e avaliação objetiva de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados. (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002, p. 30-31)

Existe um consenso de que os benefícios econômicos das informações contábeis aumentam quando são auditadas, pois se acredita, *a priori*, que estão menos sujeitas a distorções do que aquelas que não foram examinadas pelos auditores. Conseqüentemente, espera-se que as demonstrações contábeis auditadas apresentem melhor conteúdo informacional, por exemplo, para a predição dos fluxos de caixa futuros, identificação de oportunidade e riscos de negócios e diminuição de ações discricionárias dos administradores, o que levaria à redução da seleção adversa entre os investidores.

Tem-se a expectativa que os serviços de auditoria adicionem qualidade às demonstrações, no entanto, as reações dos auditores ao ambiente empresarial são diversas, desde o *lobby* para aprovação ou não de algumas normas contábeis e de auditoria, a

procedimentos para reduzir seus custos, riscos, bem como a criação de parâmetros para defesas futuras (HEALY; PALEPU, 2003). Esses interesses podem ocasionar riscos à execução dos serviços e gerar proximidades com o cliente.

Estudos mostram fatores que influenciam a execução dos serviços dos auditores, como exemplo o seu nível moral, que inibe a prática oportunista (DUNCAN; KNOBLETT, 2000). Outros abordam que nem sempre a ocorrência de fraudes é devido a interesses do auditor e cliente, onde essas falhas podem ser em função de erros inconscientes e não intencionais de julgamento do auditor (BAZERMAM, 2004). Isso sugere pesquisas para avaliar como esses fatores podem ser controlados e identificados, objetivando reduzir os riscos e aumentar a qualidade dos serviços.

Quando da sua opinião sobre os relatórios contábeis, o auditor deve estar ciente dos procedimentos a serem realizados e os testes que serão aplicados para a verificação da real situação da empresa. Boynton, Johnson e Kell (2002) observam que o conceito de segurança razoável envolve a aplicação de testes pelos auditores, já que raramente é possível verificar todos os itens de contas da empresa auditada. Com isso, o julgamento e a competência do auditor serão importantes para decidir como serão desenvolvidos os trabalhos da auditoria em sentido amplo.

Sunder (1997) afirma que praticamente todas as decisões dos auditores são feitas na atribuição com base em suas crenças e julgamentos subjetivos sobre o cliente e seu negócio. Grande parte da formação e experiência do auditor pode ser vista como a oportunidade de acumular experiências frequentes e, normalmente, assume atributos de distribuições de probabilidade subjetivos.

Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 68) afirmam que contabilidade e auditoria exigem aplicação de julgamento profissional, o que em diversas circunstâncias são complexas. Ilustrando a complexidade do julgamento profissional por parte dos auditores, Bazerman (2004) cita um fato ocorrido com uma grande empresa de farmácia. A empresa norte-americana Phar-Mor possuía um estoque irreal e outras manipulações financeiras que não haviam sido detectadas pelos antigos auditores da Coopers & Lybrand. O tribunal federal norte-americano acabou, por unanimidade, responsabilizando a empresa de auditoria Coopers & Lybrand pelas fraudes perante um grupo de investidores. O autor questiona como é possível que uma grande empresa de auditoria como a Coopers & Lybrand não tenha observado tamanha fraude e responde dizendo que as falhas de auditoria podem estar diretamente relacionadas com os vieses sistemáticos de julgamento.

O comportamento do julgamento da auditoria depende da percepção da situação na ocasião dos trabalhos. Alguns fatores, como educação, cultura e experiência, são elementos significativos para um julgamento. Riahi-Belkaoui (2000) aborda o julgamento profissional como um processo de cinco componentes:

- a. Esquemas ou estruturas de conhecimentos acumulados através do processo de aprendizado ou de experiências;
- b. Um evento ou estímulo motivacional;
- c. Um ambiente de julgamento;
- d. Um processo de julgamento; e
- e. Uma decisão/ação.

Na teoria de julgamento profissional em contabilidade, o julgamento do auditor é visto como um receptível, contínuo, inconsciente processo instrumental de consecutivas sugestões da relação entre receitas e despesas para o conhecimento das estruturas de geração de preferências e respostas baseadas nas experiências (RIAHI-BELKAOUI, 2000). No entanto, Siegel e Ramanauskas-Marconi (1989) defendem que o fator mais significativo é a experiência-senso do auditor, ou seja, a lembrança de ter passado por alguma situação semelhante, com sucesso, anteriormente. Assim, Sunder (1997, p. 128) considera que o entendimento do comportamento dos auditores, quando agem intuitivamente, requer o emprego de métodos e ferramentas da psicologia cognitiva.

### 2.3 ASPECTOS COMPORTAMENTAIS NA CONTABILIDADE E AUDITORIA

O efeito da subjetividade do comportamento humano tem sido objeto de estudo nas diversas áreas das ciências sociais. Ricciardi (2004) apresenta a existência de estudos científicos na área de finanças comportamentais desde o final de 1960 e em Contabilidade comportamental desde 1975. Esse autor afirma que a área de finanças comportamentais é baseada na noção de racionalidade limitada, em que uma pessoa utiliza uma versão modificada da escolha racional que leva em conta as limitações do conhecimento, as questões cognitivas e fatores emocionais. Por outro lado, a contabilidade comportamental pode ser definida como o estudo do comportamento dos contadores ou o comportamento de não contadores e como eles são influenciados pelas funções da contabilidade e pelos relatórios contábeis.

Barbedo e Camilo-Da-Silva (2008, p.35) destacam a identificação de tendências comportamentais criadas propositalmente pela ação do indivíduo, sempre com o objetivo de alcançar o melhor resultado possível e situações em que acidentalmente são conduzidas a ações não ótimas. Isso ocorre devido à influência de efeitos e vieses que limitam o raciocínio sobre determinados problemas (BARBEDO; CAMILO-DA-SILVA, 2008).

Os aspectos comportamentais têm influenciado independentemente da época ou ferramentas tecnológicas, caracterizando que o ser humano é direcionado a comportamentos para alternativas de maior ou menor risco, sem a percepção deste, conforme exemplificado na situação a seguir:

Uma das mais clássicas escolas do mercado financeiro, a escola técnica ou grafista, possibilita uma ótima ilustração sobre o efeito manada. Enquanto a escola mais tradicional, a fundamentalista, se preocupa com os dados econômicos e financeiros das empresas, como produtividade, relação preço sobre lucro, nível de endividamento, perspectiva de crescimento, os grafistas avaliam o que se deve esperar de uma ação a partir uma suposta repetição do padrão de comportamento dos ativos. A análise gráfica é a própria configuração do efeito manada ou do conceito de profecia auto-realizável. Se os investidores acreditarem que o tipo de figura visualizada no gráfico indica queda, o preço desse ativo irá cair. Se acreditarem que o desenho identificado no gráfico representa uma perspectiva de subida, o preço irá subir, independentemente de expansão da economia ou potencial de vendas ou lucros futuros. (BARBEDO; CAMILO-DA-SILVA, 2008, p. 55)

Teorias são estudadas para identificar e explicar os fenômenos envolvidos, relacionando com auditoria comportamental, dentre elas a teoria das perspectivas, que, segundo Barbedo e Camilo-Da-Silva (2008, p. 56):

A Teoria das Perspectivas é, sem dúvida, a pesquisa mais importante no campo das finanças comportamentais. Essa teoria foi conduzida por dois professores israelenses, Daniel Kahneman e Amos Tversky, e consistem em uma alternativa às teorias clássicas que se apóiam na tomada racional de decisões. A Teoria das Perspectivas identificou dois padrões de comportamento até então ignorados pelas abordagens clássicas: a falta de autocontrole do tomador de decisão e a dificuldade em entender plenamente a situação com a qual o tomador de decisão está lidando. A teoria rendeu o Prêmio Nobel de Economia de 2002 ao psicólogo Daniel Kahneman.

Segundo Burnham (2010, p. 299), a experiência dos professores Kahneman e Tversky revela o impacto da informação inútil em uma análise. No estudo, as pessoas são solicitadas a estimar a porcentagem de países africanos na Organização das Nações Unidas (ONU). Antes do palpite, um número aleatório foi gerado – na frente dos participantes – por meio do giro de uma roda semelhante a uma roleta. Se as pessoas fossem racionais, a informação inútil resultante do giro aleatório de uma roda não alteraria a análise delas. De fato, as pessoas nesse

estudo não foram capazes de ignorar a informação. As pessoas que viram um número alto na roda deram palpites, incluindo uma maior porcentagem de países africanos na ONU que aqueles que viram números menores na roda.

Burnham (2010, p. 317) diz que a ciência da irracionalidade chega a conclusões mais pessimistas relatando que o homem é criado para repetir o que funcionou. Cita se os seres humanos fossem os robôs frios e racionais da teoria econômica – neoclássicos – então, alcançar seus objetivos financeiros seria fácil. Com o homem é exatamente o oposto – seres emocionais, sujeitos a ataques de humor irracional e decisões malucas.

O entendimento dos efeitos comportamentais é importante para estudar situações de controle. De acordo com Burnham (2010, p. 280), os seres humanos são melhores com frequência do que com probabilidade. Então, se o objetivo de harmonizar as normas contábeis é para adquirir uma informação comparável, e o aspecto comportamental interfere no julgamento das probabilidades, o estudo desses efeitos pode gerar um mecanismo para reduzir os efeitos dessa subjetividade.

Portanto, se o homem é melhor em frequência do que em probabilidade, algumas variáveis afetam o comportamento humano, entre elas as variáveis ambientais que são extrínsecas ao indivíduo, como, por exemplo: grupo social, cultura, fatores do ambiente físico e inúmeros outros (BERGAMINI, 2009, p. 26). Estudos realizados mostram esses efeitos, como o de Doupnik e Riccio (2006), que pesquisou sobre as características comportamentais entre profissionais contábeis no Brasil e Estados Unidos da América. Eles apresentam evidências de que os aspectos culturais influenciam as interpretações das expressões verbais de probabilidade, afetando significativamente características como conservadorismo e sigilo.

Alguns estudos (DeFOND; SUBRAMANYAM, 1998; ALMEIDA; ALMEIDA, 2007; CUPERTINO; MARTINEZ, 2008) versam sobre a qualidade dos serviços prestados pelas empresas de auditoria denominadas *Big Four* e demais empresas de auditoria independente (não *Big Four*), mas observam pesquisa na linha comportamental, porém não se aprofundam nos aspectos comportamentais que norteiam as atividades dos auditores.

Os estudos que objetivam analisar as características dos efeitos comportamentais nos serviços realizados pelas empresas de auditoria independente são relevantes, devido à sua importância para economia, onde influências comportamentais podem trazer efeitos na emissão de seus julgamentos, podendo comprometer na qualidade de seus serviços, que são bases para redução da assimetria da informação entre as empresas e os usuários da informação.



## 2.4 AUDITOR E JULGAMENTO PROFISSIONAL

A convergência do Brasil às normas internacionais de contabilidade atribui maior responsabilidade aos profissionais da área contábil, dentre eles o auditor, onde a presença do julgamento profissional será necessária em maior nível e exigindo maior conhecimento técnico, devido à complexidade envolvida, conforme afirmado por Paulo (2007, p. 69):

Um aspecto extremamente delicado na concepção dada pelo sistema contábil pretendido pelo IASB seria a necessidade por parte dos contadores e auditores de exercer o julgamento profissional adequado na aplicação das normas contábeis e a consistência com a substância econômica da transação e/ou evento. Esse julgamento será necessário devido, inclusive, ao afastamento das regras detalhadas, testes de percentagens, exceções e tratamentos alternativos, buscando ampliar a percepção de consistência e comparabilidade das informações contábeis, mas que pode resultar em “falsa realidade”, prejudicando a própria comparabilidade, pois estaria baseado em outra substância.

Nesse contexto, aumenta a responsabilidade e importância do julgamento do auditor, onde seus serviços de atesto das informações contábeis serão mais complexos e será necessária a redução da assimetria informacional. A qualidade dos serviços será fato relevante no processo de tomada de decisão pelos usuários da informação, onde estudos mostram que os clientes das maiores empresas de auditoria estão sujeitos a menor gerenciamento de resultado e maior qualidade na auditoria (BECKER et al., 1998).

Evidências similares são validadas por estudo de Piot e Janin (2005) no cenário francês. No ambiente brasileiro, pesquisas mostram que as maiores empresas de auditoria, hoje denominadas *Big Four*, são menos tolerantes ao gerenciamento de resultados contábeis do que as não *Big Four*, sugerindo, assim, melhor qualidade dos serviços prestados (ALMEIDA; ALMEIDA, 2007; MARTINEZ, 2008). Outros estudos, realizados após os escândalos financeiros, questionam a qualidade uniforme das grandes empresas de auditoria (CARLIN et al., 2008).

O escândalo financeiro da *Enron* que envolveu umas das maiores empresas de auditoria do mundo, a Arthur Andersen, na época *Big Five*, colocou em dúvida a qualidade dos serviços desenvolvidos pelas empresas de auditoria, e induziu os órgãos a criarem normas para fortificar a independência e melhorar a qualidade. No Brasil, as empresas foram obrigadas a divulgar seus honorários junto às empresas de capital aberto (Instrução Normativa SRF nº 381/2003), objetivando identificar a existência de dependência financeira (BRASIL, 2003).

Libby e Seybert (2009, p. 13) observam que a regulação contábil afeta diretamente a propensão dos gestores para a manipulação das informações contábeis e o comportamento dos auditores baseado em suas interpretações sobre as responsabilidades dos diferentes elementos a serem reconhecidos nas demonstrações contábeis, o que também afeta indiretamente o comportamento dos gestores.

A regulação dos serviços de auditoria tem como objetivo afetar os ajustes propostos pela auditoria, atingindo diretamente os procedimentos de auditoria requeridos e/ou auditores. Por exemplo, os reguladores acreditam que o rodízio dos auditores independentes reduzirá os conflitos de interesses causados pelo desenvolvimento das relações privadas entre cliente e auditor. Houston, Peters e Pratt (1999) apresentam evidências de que o rodízio pode realmente reduzir os ajustes exigidos pelos auditores do período anterior da má qualidade das informações contábeis publicadas pela empresa. Os autores atribuem esse fato à falha percebida do comprometimento do cliente para a manutenção de um trabalho positivo com o auditor sujeito à imposição do rodízio.

Sob outra ótica, pode-se analisar também o efeito da utilização de expressões verbais de probabilidades na emissão de normas contábeis.

O IASB tem utilizado expressões verbais de probabilidade no desenvolvimento das IFRS/IAS, o que requer algum nível de julgamento profissional quando da elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, como, por exemplo, na IAS 37 – *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets* (CPC 25), IAS 36 – *Impairment of Assets* (CPC 01), IAS 38 – *Intangible Assets* (CPC 04), IAS 12 – *Income Taxes* (CPC 32).

Os órgãos reguladores têm buscado uma maior comparabilidade das informações contábeis através de normas mais abrangentes. Entretanto, a comparabilidade não será garantida exclusivamente pela adoção ampla das IFRS nos diversos países, pois características, como: valores culturais, tradução para língua pátria, nível de conservadorismo, mercado de capital e fonte de financiamento das firmas, afetam significativamente a interpretação das normas. Portanto, considerando que os contadores e auditores nos diferentes ambientes institucionais e organizacionais têm diferentes interpretações sobre os termos de probabilidade, a comparabilidade fica prejudicada.

Segundo Douppnik e Richter (2004, p. 7), o uso de expressões de probabilidade no estabelecimento de limites de reconhecimento de vários itens patrimoniais pela contabilidade e o nível de conservadorismo, têm afetado a interpretação das normas contábeis.

Considerando a subjetividade contida no julgamento profissional, o que pode conduzir a interpretações diferentes sobre as expressões verbais de probabilidade, torna-se relevante o

desenvolvimento de estudos que busquem a compreensão dos aspectos comportamentais e identificação de riscos e benefícios que tal julgamento pode ocasionar para os usuários das informações contábeis.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

#### 3.1 TIPO E MÉTODO DE PESQUISA

Esta pesquisa adota o procedimento metodológico de natureza teórica, adotando-se o método da observação indireta, através da utilização de consulta bibliográfica e documental, buscando compreender a natureza e extensão dos aspectos comportamentais na atividade de auditoria. A pesquisa bibliográfica é utilizada, segundo Cervo e Bervian (2002, p. 65-66), nas pesquisas descritivas e experimentais com o objetivo de obter informações ou conhecimentos prévios referentes ao problema de pesquisa ou de uma determinada hipótese.

A pesquisa bibliográfica será desenvolvida através de material já elaborado em relação ao tema de estudo, constituído principalmente de livros, artigos, dissertações e teses; enquanto que a pesquisa documental será baseada na coleta de dados restrita a leis, decretos e documentos oficiais emitidos pelos órgãos governamentais ou reguladores de contabilidade e auditoria.

Adicionalmente, o estudo caracteriza-se como uma pesquisa exploratória e descritiva. Exploratória, pois busca obter maiores conhecimentos sobre os aspectos comportamentais que afetam a interpretação e a adoção das *International Financial Reporting Standards*. Descritiva, pois procura verificar as diferenças e semelhanças significativas entre os profissionais de auditoria quando da interpretação de normas contábeis que utilizam expressões de probabilidade no processo de reconhecimento e/ou mensuração das receitas, despesas, ativos e passivos. A pesquisa descritiva, por sua vez, refere-se ao fato de o estudo “[...] observar, registrar, analisar e correlacionar fatos e fenômenos (variáveis) sem manipulá-los.” (CERVO; BERVIAN, 2002, p. 66).

A pesquisa utilizou-se de um levantamento, questionário, quanto aos procedimentos técnicos. Segundo Gil (2010, p. 35), “as pesquisas deste tipo caracterizam-se pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer.”

Quanto à abordagem do problema, o estudo é quantitativo e qualitativo. Richardson (1999, p. 70 apud BEUREN, 2009, p. 91) afirma que a abordagem quantitativa:

Caracteriza-se pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples, como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc.

A abordagem qualitativa busca uma análise mais analítica de determinados aspectos comportamentais dos indivíduos.

Os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais. Ressalta também que podem contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos. (RICHARDON, 1999 apud BEUREN, 2009, p. 91)

Para se atingir os objetivos específicos descritos nos itens “a” e “b” da seção 1.2.2 deste trabalho, foram extraídas 4 (quatro) expressões verbais de probabilidade contidas nas normas emitidas pelo IASB e convergidas pelo CPC que estabelecem procedimentos de reconhecimento e/ou mensuração das receitas, despesas, ativos e/ou passivos. O auditor independente responderá com uma probabilidade numérica de 0 (zero) a 100 (cem) para cada expressão de probabilidade, contextualizadas com alguns CPC apresentados nas questões 2.1 a 2.4 dos questionários (apêndices A e B).

Com intuito de atender ao objetivo específico descrito no item “c” da seção 1.2.2, de verificar se os aspectos comportamentais afetam a execução dos trabalhos dos auditores independentes, elaboraram-se as questões 2.5 e 2.6, solicitando respostas, conforme as questões anteriores, para incluir uma probabilidade numérica de 0 (zero) a 100 (cem), onde se esperava, caso não existisse efeito comportamental e o racional no julgamento dos auditores prevalecesse, que o auditor respondesse que não se tratava de expressões probabilísticas, conforme CPC 00 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. E foi considerado, para os casos com respostas de probabilidade numérica, a influência comportamental nos auditores, conforme pesquisa de Duopnik e Richter (2004).

Posteriormente, foi elaborado o estudo de caso (questão 2.7), envolvendo arrendamento mercantil, onde se busca avaliar a resposta da questão 2.1, bem como evidenciar o efeito do percentual alocado, para se considerar como um ativo. Nessa questão foi tomado como parâmetro para resposta o estudo de caso 4 (quatro) sobre *Lease*, do livro de Lemes e Carvalho (2010), em função de apresentar diversos estudos de casos e parâmetro para considerar o *Lease* como ativo, onde os autores consideram que 74% do valor justo do ativo não determina que os riscos e benefícios que serão substancialmente transferidos, ou seja, para quem considerou até 74% não seria ativo, ou arrendamento financeiro.

Na sequência, o questionário apresenta três estudos de casos (questões 2.8 a 2.10) para o respondente julgar sobre a emissão do parecer, contextualizando em um cenário otimista e outro pessimista (apêndice A e B). A análise das respostas busca verificar como os aspectos comportamentais interferem no julgamento do auditor, conforme Barbedo e Camilo-Da-Silva (2008).

Os questionários e estudos de casos respondidos serão separados por cenário otimista e pessimista, e entre auditores que pertencem ao quadro de funcionários das empresas de auditorias *Big Four* e das não *Big Four*, com o objetivo de identificar as características particulares que afetam o julgamento das expressões de probabilidades, a elaboração do parecer de auditoria e a interpretação de normas contábeis.

Neste estudo foram utilizados trechos de normas emitidas pelo CPC, ao invés da IASB, com o objetivo de se evitar problemas (divergências) com a tradução da norma original (IFRS/IAS) da língua estrangeira para a língua portuguesa pelos respondentes, conforme exposto anteriormente na revisão de literatura.

### 3.2 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

A pesquisa foi realizada através da literatura especializada existente sobre o assunto, e se limitará ao conjunto de normas contábeis emitidas pelos órgãos reguladores nacionais e pelo IASB editadas até 31 de dezembro de 2009.

### 3.3 PLANO AMOSTRAL

A amostra foi composta por auditores independentes com registro de responsáveis técnicos junto à Comissão de Valores Mobiliários (CVM), conforme a Instrução CVM nº 308/99, sócios de empresas de auditorias, de acordo com o *ranking* obtido do sítio da CVM, conforme tabela 1.

**Tabela 1 – Auditores independentes – *ranking* por clientes**

Auditor independente	Número de clientes (por data-base)						Posição atual	
	31/03/09	30/06/09	30/09/09	31/12/09	31/03/10	30/06/10	%	Posição
KPMG	91	92	94	99	99	95	19	1 <sup>a</sup>
<i>Deloitte Touche Tohmatsu</i>	98	98	98	93	93	89	18	2 <sup>a</sup>
<i>Ernst &amp; Young</i>	60	60	63	64	67	65	13	3 <sup>a</sup>
PwC	62	56	52	58	57	57	11	4 <sup>a</sup>
Não <i>Big Four</i> (5 <sup>a</sup> – 16 <sup>a</sup> )	170	165	165	163	156	150	30	5 <sup>a</sup> –16 <sup>a</sup>
Outros (menos que 3 clientes)	61	56	58	55	50	49	10	
<b>Total empresas capital aberto</b>	<b>542</b>	<b>527</b>	<b>530</b>	<b>532</b>	<b>522</b>	<b>505</b>	<b>100</b>	

Fonte: CVM, 2010.

A tabela 1 demonstra a relevância e domínio das *Big Four*, as quatro maiores empresas de auditoria do mundo, para o mercado das companhias abertas, pois atuam em 60% das firmas. O poder delas sobre o mercado de auditoria pode ser muito maior que o percentual

acima, conforme publicado no Jornal Valor Econômico em 10 de agosto de 2010, as *Big Four* possuem 99% da receita do mercado, segundo fonte consultada dos Formulários de Referência (FR) enviados para a CVM em julho de 2010. (VALOR ECONÔMICO, 2010)

Baseando na tabela 1, foram selecionadas, para envio dos questionários, as empresas denominadas de *Big Four*, pela sua representatividade e importância para o mercado, e das chamadas nesse estudo de não *Big Four*, consideradas as empresas ranqueadas da 5ª à 16ª posição, que detêm 30% das empresas de capital aberto.

Objetivando analisar o perfil da amostra selecionada, verificou-se a quantidade de auditores responsáveis técnicos credenciados na CVM, conforme Instrução CVM nº 308/99, o que totaliza 258 profissionais, sendo que 76,4% correspondem a profissionais das *Big Four* e 23,6% das não *Big Four*, o que evidencia uma quantidade razoável de auditores credenciados e uma superioridade das *Big Four*.

Adicionalmente, nesta pesquisa elaborou-se um perfil dos responsáveis técnicos das quatro maiores empresas de auditoria no país (*Big Four*).

**Tabela 2 – Perfil dos responsáveis técnicos – Instrução CVM nº 308/99**

<i>Big Four</i>	Responsáveis técnicos (quantidade)					
	Masculino	Feminino	Total	CVM adquirido (%)		
				Antes de 2000	Entre 2000 e 2007	Após 2007
KPMG	48	3	51	27	14	59
<i>Deloitte Touche Tohmatsu</i>	51	3	54	26	59	15
<i>Ernst &amp; Young</i>	41	1	42	36	35	29
PwC	45	5	50	32	30	38
<b>Total</b>	<b>185</b>	<b>12</b>	<b>197</b>	<b>30</b>	<b>37</b>	<b>33</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

O resultado mostra uma predominância masculina nos sócios de empresas *Big Four*, com apenas 6% composta por mulheres. A tabela 2 apresenta também o tempo que os auditores possuem registro na CVM, onde a média de 30% do total possui registro há mais de 10 anos, destacando a *Ernst & Young* com o perfil com mais profissionais experientes. Outra situação estudada foi a obtenção de registro após 2007, marco da convergência das normas internacionais de contabilidade, evidenciando KPMG e PwC como maiores ingressos, 59% e 38%, respectivamente.

A análise da amostra caracteriza que, apesar de o mercado ser controlado por 4 (quatro) empresas de auditoria, a quantidade de responsáveis técnicos que eles possuem pode evidenciar uma espécie de compartilhamento das responsabilidades, podendo caracterizar

diversas subempresas, e reduzir o risco da concentração no mercado de auditoria, situação visualizada pela abrangência regional que elas possuem, conforme tabela 3 abaixo:

**Tabela 3 – Abrangência regional das *Big Four***

Brasil	População *	Participação do PIB (%) **	Quantidade de filiais em capitais e cidades			
			KPMG	Deloitte	Ernst & Toung	PwC
Região Norte	15.484.929	5,1	1	–	–	1
Região Nordeste	51.871.449	13,1	3	3	2	2
Região Sudeste	77.656.762	56,0	6	4	4	7
Região Sul	27.022.098	16,6	3	3	0	4
Região Centro-Oeste	13.677.475	9,2	2	1	2	1
<b>Total</b>	<b>185.712.713</b>	<b>100,0</b>	<b>15</b>	<b>11</b>	<b>8</b>	<b>15</b>

\* Dados do Censo – IBGE 2010 publicado no Diário Oficial da União de 04/11/2010 (IBGE, 2010).

\*\* IBGE – Dados de 2008 (IBGE, 2010)

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Com base na amostra descrita, foram catalogados os *e-mails* de todos os responsáveis técnicos e enviados questionários otimista e pessimista (apêndices A e B) de forma alternada, enviando inicialmente em anexo o arquivo – software *Word* e, posteriormente, o questionário eletrônico – utilizando o *Google Docs*, onde se buscou otimizar o tempo das repostas e preservar a identidade dos respondentes.

### 3.4 CARACTERIZAÇÃO DOS RESPONDENTES

Das respostas obtidas, dois auditores de *Big Four* não responderam os questionários, especificando que não estavam na ativa (um aposentado e o outro em posição estratégica na empresa), e 2 (dois) questionários respondidos não foram considerados na análise quantitativa, em função de eles responderem de forma distorcida o que se perguntava, sendo os dois auditores de *Big Four*.

**Tabela 4 – Amostra**

	População	Resposta	%
<i>Big Four</i>	197	32	16
Não <i>Big Four</i>	61	16	26
<b>Total</b>	<b>258</b>	<b>48</b>	<b>19</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa.

A tabela 5 apresenta a faixa etária dos respondentes por cenário otimista e pessimista.



**Tabela 5 – Faixa etária do respondente**

Faixa etária	Cenário otimista		Cenário pessimista		Total	
	N	%	N	%	N	%
41 a 45 anos	13	52,0	6	26,1	19	39,6
46 a 50 anos	11	44,0	13	56,5	24	50,0
Mais de 50 anos	1	4,0	4	17,4	5	10,4
<b>Total</b>	<b>25</b>	<b>100,0</b>	<b>23</b>	<b>100,0</b>	<b>48</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

O resultado demonstra profissionais com idades experientes, conforme poderia se esperar, pelo perfil da população, onde os pré-requisitos para obtenção de registro na CVM (Instrução nº 308/99) são que o auditor seja sócio da empresa de auditoria e apresente quantidade razoável de tempo como responsável técnico, incorrendo em anos de dedicação.

Referente ao sexo, os resultados dos respondentes foram proporcional à população, conforme demonstrado na tabela 6.

**Tabela 6 – Sexo do auditor**

Sexo	Cenário otimista		Cenário pessimista		Total	
	N	%	N	%	N	%
Masculino	24	96,0	22	95,7	46	95,8
Feminino	1	4,0	1	4,3	2	4,2
<b>Total</b>	<b>25</b>	<b>100,0</b>	<b>23</b>	<b>100,0</b>	<b>48</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

A escolaridade apresentada demonstra, na sua maioria, 92% cenário otimista e 82,6% cenário pessimista como especialista e apenas 2 (dois) doutores e 4 (quatro) mestres, situação que pode justificar a baixa quantidade de respostas obtidas.

**Tabela 7 – Escolaridade**

Escolaridade	Cenário otimista		Cenário pessimista		Total	
	N	%	N	%	N	%
Doutorado	2	8,0	–	–	2,0	4,2
Mestrado	–	–	4	17,4	4,0	8,3
Especialista	23	92,0	19	82,6	42,0	87,5
<b>Total</b>	<b>25</b>	<b>100,0</b>	<b>23</b>	<b>100,0</b>	<b>48,0</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Referente à formação, todos possuem graduação em Ciências Contábeis, dentre eles apenas um respondente possui também graduação em Administração. O resultado não poderia

ser diferente, pois uma das exigências para conseguir o registro de responsável técnico junto à CVM é ser graduado em Ciências Contábeis, conforme a Instrução Normativa CVM nº 308/99.

**Tabela 8 – Tempo de experiência em auditoria**

Tempo de experiência	Cenário otimista		Cenário pessimista		Total	
	N	%	N	%	N	%
Entre 6 e 10 anos	2	8,0	–	–	2	6,1
Há mais de 10 anos	23	92,0	23	100,0	46	93,9
<b>Total</b>	<b>25</b>	<b>100,0</b>	<b>23</b>	<b>100,0</b>	<b>48</b>	

**Fonte:** Dados da pesquisa.

O tempo de experiência em auditoria dos pesquisados caracteriza sua maioria com mais de 10 (dez) anos de experiência, situação também prevista, devido a uns dos critérios para obtenção de registro na CVM, que é de possuir, no mínimo, 5 (anos) de registro no Conselho Regional de Contabilidade, e exige também comprovação de exercício da profissão de auditoria, conforme a Instrução Normativa CVM nº 308/99.

Outra questão foi se os auditores exercem a atividade de docência em alguma instituição de ensino superior (IES), e as respostas corroboram as evidências da escolaridade, pois apenas 10,4% dos respondentes são docentes.

**Tabela 9 – É docente em alguma IES**

Docente	Cenário otimista		Cenário pessimista		Total	
	N	%	N	%	N	%
Sim	3	12,0	2	8,7	5	10,4
Não	22	88,0	21	91,1	43	89,6
<b>Total</b>	<b>25</b>	<b>100,0</b>	<b>23</b>	<b>100,0</b>	<b>48</b>	<b>100,0</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa.

A situação é preocupante, devido à formação dos novos profissionais se iniciarem nas IES, corroborada quando questionados se ministram a disciplina de auditoria.

**Tabela 10 – É docente da disciplina auditoria**

Docente de auditoria	Cenário otimista		Cenário pessimista		Total	
	N	%	N	%	N	%
Sim	2	8,0	3	13,0	5	10,4
Não	23	92,0	20	87,0	43	89,6
<b>Total</b>	<b>25</b>	<b>100,0</b>	<b>23</b>	<b>100,0</b>	<b>48</b>	<b>100,0</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Complementando a caracterização dos respondentes, as tabelas 11 e 12 apresentam a abertura por empresa de auditoria e cenários. Não foi apresentado o percentual de respostas com base na população, devido não ter sido encontrado na pesquisa a quantidade exata de auditores com registro na CVM que estão aposentados ou os que não exerciam mais a posição de diretores técnicos, situação que distorce o percentual da amostra. A PwC não consta na tabela em função do não recebimento de respostas.

**Tabela 11 – Empresas respondentes**

Empresa	Cenário otimista		Cenário pessimista	
	N	%	N	%
KPMG	5	20,0	5	21,7
<i>Deloitte</i>	7	28,0	7	30,4
<i>Ernest &amp; Young</i>	5	20,0	3	13,0
<i>Não Big Four</i>	8	32,0	8	34,8
<b>Total</b>	<b>25</b>	<b>100,0</b>	<b>23</b>	<b>100,0</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Os dados coletados foram tabulados e apresentados a uma análise descritiva e a uma análise discriminante. A análise discriminante foi realizada no software SPSS, versão 16.0, a um nível de significância de 0,05.

## 4 ANÁLISE DOS DADOS

### 4.1 ANÁLISE DESCRITIVA

As respostas para as questões 2.1 a 2.4 apresentam o resultado das probabilidades atribuídas das 4 (quatro) expressões verbais de probabilidade contidas nas normas emitidas pelo IASB, onde foram contextualizadas e agrupadas para comparação com pesquisas realizadas em outros países, buscando demonstrar como o julgamento profissional é afetado pelos aspectos culturais e comportamentais (DUOPNIK; RICHTER, 2004); e que esses resultados influenciam diretamente no reconhecimento ou não de ativos, passivos e contas de resultado, podendo ser um fator interferente na comparação dos demonstrativos entre os países e as empresas no próprio país, como exemplo o Brasil.

A tabela 12 apresenta as médias obtidas nas respostas da questão 2.1, onde contextualizou o termo **“substancialmente”** para efeito do reconhecimento do ativo – CPC 06 – Arrendamento Mercantil. O resultado foi agrupado por cenário, no entanto, para os dois tipos de questionários existentes (apêndice A e B), não possuíam diferenças. O resultado demonstra uma variação razoável nos números atribuídos, podendo ocasionar casos diferentes de reconhecimento nos demonstrativos contábeis quando estiverem sendo julgados por esses auditores, situação que pode interferir na comparabilidade das informações.

**Tabela 12 – Substancialmente – CPC 06 – Arrendamento Mercantil**

	Cenário otimista		Cenário pessimista		Todos
	<i>Big Four</i>	Não <i>Big Four</i>	<i>Big Four</i>	Não <i>Big Four</i>	
N	17	8	15	8	48
Média	85,0000	85,0000	81,7333	80,6250	83,2500
Mediana	85,0000	85,0000	80,0000	82,5000	85,0000
Moda	85,00	85,00	75,00	70,00	85,00
Desvio-Padrão	6,84653	8,45154	6,60591	8,21040	7,29179
Mínimo	75,00	70,00	71,00	70,00	70,00
Máximo	100,00	100,00	90,00	90,00	100,00

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Já a tabela 13 demonstra as médias obtidas nas respostas da questão 2.2, onde contextualizou o termo **“razoavelmente certo”** para efeito do reconhecimento do ativo – CPC 06 – Arrendamento Mercantil. O resultado foi agrupado por cenário, no entanto, para os dois tipos de questionários, não possuíam diferenças. Chama-se a atenção, inicialmente, para

variação apresentada no valor mínimo e máximo atribuído. As variações apresentadas nos números atribuídos podem ocasionar reconhecimentos de ativos e resultados diferentes nos demonstrativos contábeis quando estiverem sendo julgados por esses auditores, situação que pode interferir na comparabilidade das informações.

**Tabela 13 – Razoavelmente certo – CPC 06 – Arrendamento Mercantil**

	Cenário otimista		Cenário pessimista		Todos
	<i>Big Four</i>	<i>Não Big Four</i>	<i>Big Four</i>	<i>Não Big Four</i>	
N	17	8	15	8	48
Média	79,0588	81,9600	72,8667	62,5000	74,8333
Mediana	80,0000	80,0000	75,0000	70,0000	80,0000
Moda	80,00	80,00	70,00	80,00	80,00
Desvio-Padrão	19,39868	9,97765	17,09998	23,75470	17,68078
Mínimo	10,00	70,00	50,00	10,00	10,00
Máximo	100,00	100,00	90,00	80,00	100,00

**Fonte:** Dados da pesquisa.

A tabela 14 apresenta as médias obtidas nas respostas obtidas da questão 2.3, onde contextualizou o termo **“provável”** para efeito do reconhecimento de uma Ativo Diferido Fiscal – CPC 32 – Tributos sobre o Lucro. O resultado foi agrupado por cenário, no entanto, para os dois tipos de questionários, não possuíam diferenças, destacando-se inicialmente a variação apresentada no valor mínimo e máximo atribuído, onde pode caracterizar resposta enviesada, quando analisado com a média, mediana e moda. As variações apresentadas podem ocasionar reconhecimentos de ativos, passivos diferentes nos demonstrativos contábeis, quando estiverem sendo julgados pelos respondentes.

**Tabela 14 – Provável – CPC 32 – Tributos sobre o Lucro**

	Cenário otimista		Cenário pessimista		Todos
	<i>Big Four</i>	<i>Não Big Four</i>	<i>Big Four</i>	<i>Não Big Four</i>	
N	17	8	15	8	48
Média	81,4118	70,6250	64,9333	72,5000	72,9792
Mediana	80,0000	80,0000	60,0000	72,5000	80,0000
Moda	80,00	80,00	51,00	65,00	80,00
Desvio-Padrão	15,00441	28,59040	12,78653	5,97614	17,31374
Mínimo	50,00	,00	50,00	65,00	,00
Máximo	100,00	85,00	91,00	80,00	100,00

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Na questão 2.4, tabulada e apresentada a média na tabela 15, foi contextualizada o termo **“remota”** para efeito do reconhecimento de uma Ativo Diferido Fiscal – CPC 32 – Tributos sobre o Lucro. O resultado foi agrupado por cenário, no entanto, para os dois tipos de questionários, não possuíam diferenças, destacando-se, também, a variação apresentada no valor mínimo e máximo atribuído, em especial o valor máximo atribuído, onde pode caracterizar resposta enviesada, quando analisado com a média, mediana e moda. As variações apresentadas podem ocasionar reconhecimentos de ativos, passivos diferentes nos demonstrativos contábeis, quando estiverem sendo julgados pelos respondentes.

**Tabela 15 – Remota – CPC 32 – Tributos sobre o Lucro**

	Cenário otimista		Cenário pessimista		Todos
	<i>Big Four</i>	<i>Não Big Four</i>	<i>Big Four</i>	<i>Não Big Four</i>	
N	17	8	15	8	48
Média	15,0000	28,1250	20,9333	16,2500	19,2500
Mediana	10,0000	20,0000	10,0000	15,0000	15,0000
Moda	5,00	10,00	10,00	15,00	10,00
Desvio-Padrão	10,60660	27,50812	17,53554	6,40870	16,46466
Mínimo	5,00	5,00	,00	10,00	,00
Máximo	40,00	90,00	51,00	30,00	90,00

**Fonte:** Dados da pesquisa.

As médias totais das expressões acima (tabelas 12 a 15) foram agrupadas para comparar as frequências das médias obtidas em estudos com as expressões “razoavelmente certo”, “provável” e “remota”, com pesquisas realizadas em Portugal (TEIXEIRA; SILVA, 2009), EUA e Alemanha (DOUPNIK; RICHTER, 2004), evidenciando variações, conforme tabela 16.

**Tabela 16 – Comparação das médias entre países**

Expressões	Doupnik e Richter (2004)		Teixeira e Silva (2009)	Brasil
	EUA	Alemanha	Portugal	
Razoavelmente certo	–	–	80,00	74,83
Provável	77,94	75,47	74,00	80,00
Remota	38,27	43,64	10,00	19,25

**Fonte:** Dados da pesquisa.

A tabela acima identifica diferenças quando comparado com outros países, corroborando que os aspectos culturais influenciam as interpretações das expressões verbais de probabilidade, afetando significativamente características como conservadorismo e sigilo. (DOUPNIK; RICCIO, 2006).

Na sequência dos questionários, nas questões 2.5 e 2.6 foram solicitadas respostas, conforme as questões anteriores, para incluir uma probabilidade numérica de 0 (zero) a 100 (cem). Apenas 1 (um) dos respondentes de *Big Four*, não atribuiu o percentual, justificando trata-se de questão qualitativa e não quantitativa. O resultado dessa análise evidencia influência comportamental nos auditores, devido à contextualização do cenário e as questões serem seguidas de outras com o mesmo perfil, influenciando pelo efeito manada. (BARBEDO; CAMILO-DA-SILVA, 2008, p. 55)

O estudo de caso (questão 2.7) envolvendo arrendamento mercantil foi elaborado buscando confrontar a resposta com a questão 2.1, bem como evidenciar o efeito do percentual alocado, para considerar como ativo. Nesse caso, foi tomado como parâmetro o estudo de caso 4 (quatro) sobre *Lease* do livro de Lemes e Carvalho (2010), onde os autores consideram que 74% do valor justo do ativo não determinam que os riscos e benefícios serão substancialmente transferidos, ou seja, para quem considerou até 74%, não seria ativo.

Na questão 2.7 foi perguntado qual percentual mínimo consideraria o respondente como substancialmente para reconhecer como ativo, onde no cenário otimista, dizia o estudo de caso, apresentava o valor presente entre o intervalo 40% a 80% e, para o cenário pessimista, relatava que o valor encontrava no intervalo diferente entre 0% e 39% do valor justo. O resultado da questão é apresentado na tabela 17, com valores alocados acima e abaixo de 74%, no qual para os valores abaixo não deveriam ser considerados com ativo.

**Tabela 17 – Substancialmente estudo de caso – Arrendamento Mercantil**

	Cenário otimista		Cenário pessimista		Todos
	<i>Big Four</i>	Não <i>Big Four</i>	<i>Big Four</i>	Não <i>Big Four</i>	
N	25	8	15	8	48
Média	63,8235	76,8750	77,0667	81,2500	73,0417
Mediana	75,0000	80,0000	85,0000	82,5000	80,0000
Moda	40,00	80,00	90,00	70,00	80,00
Desvio-Padrão	21,39870	16,24313	21,24169	9,16125	19,79787
Mínimo	40,00	40,00	10,00	70,00	10,00
Máximo	95,00	90,00	91,00	95,00	95,00

**Fonte:** Dados da pesquisa.

A tabela 18 demonstra o resultado do cruzamento das respostas das questões 2.1 com a 2.7 por cenário, onde deveriam ser iguais. No entanto, as tabelas 18, 19 e 20 apresentam resultados diferentes, podendo ser explicado pelo aspecto comportamental da contextualização das questões.

**Tabela 18 – Confronto tabela 12 x 17 (cenário otimista)**

	Tabela 12	Tabela 17
N	25	25
Média	85,0000	68,0000
Mediana	85,0000	80,0000
Moda	85,00	80,00
Desvio-Padrão	7,21688	20,51422
Mínimo	70,00	40,00
Máximo	100,00	95,00

**Fonte:** Dados da pesquisa.

**Tabela 19 – Confronto tabela 12 x 17 (cenário pessimista)**

	Tabela 12	Tabela 17
N	23	23
Média	81,3478	78,5217
Mediana	80,0000	85,0000
Moda	90,00	85,00
Desvio-Padrão	7,03633	17,83222
Mínimo	70,00	10,00
Máximo	90,00	95,00

**Fonte:** Dados da pesquisa.

**Tabela 20 – Confronto tabela 12 x 17 (todos respondentes)**

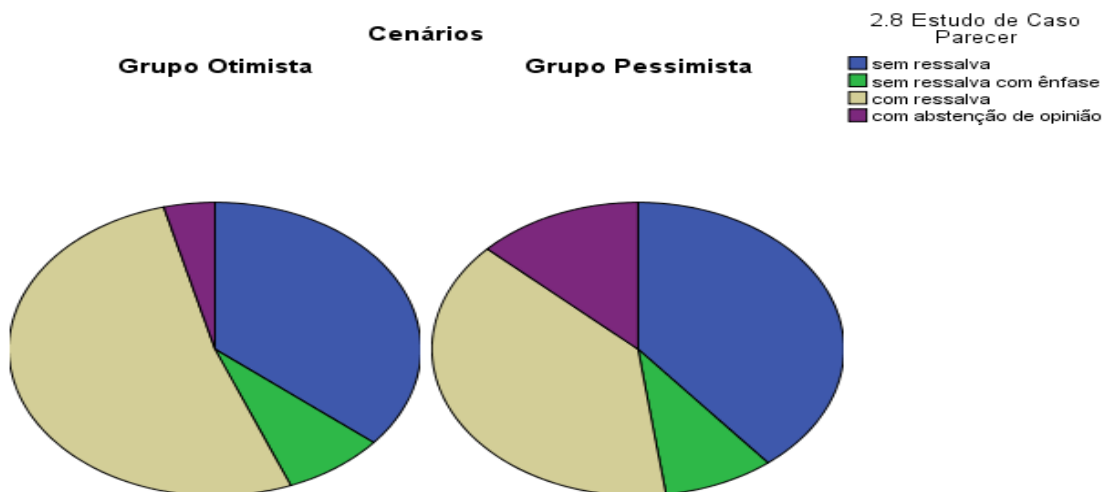
	Tabela 12	Tabela 17
N	48	48
Média	83,2500	73,0417
Mediana	85,0000	80,0000
Moda	85,00	80,00
Desvio-Padrão	7,29179	19,79787
Mínimo	70,00	10,00
Máximo	100,00	95,00

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Nas questões 2.8 a 2.10 foram criados estudos de casos com cenário otimista e pessimista, solicitando o julgamento do auditor referente a qual tipo de parecer representaria o caso. Nas questões 2.8 e 2.9 a mudança do cenário foi em função de a empresa apresentar resultado positivo e negativo para o cenário pessimista. O gráfico 1 apresenta o resultado da questão 2.8, evidenciando variações significantes nos julgamentos dos auditores.



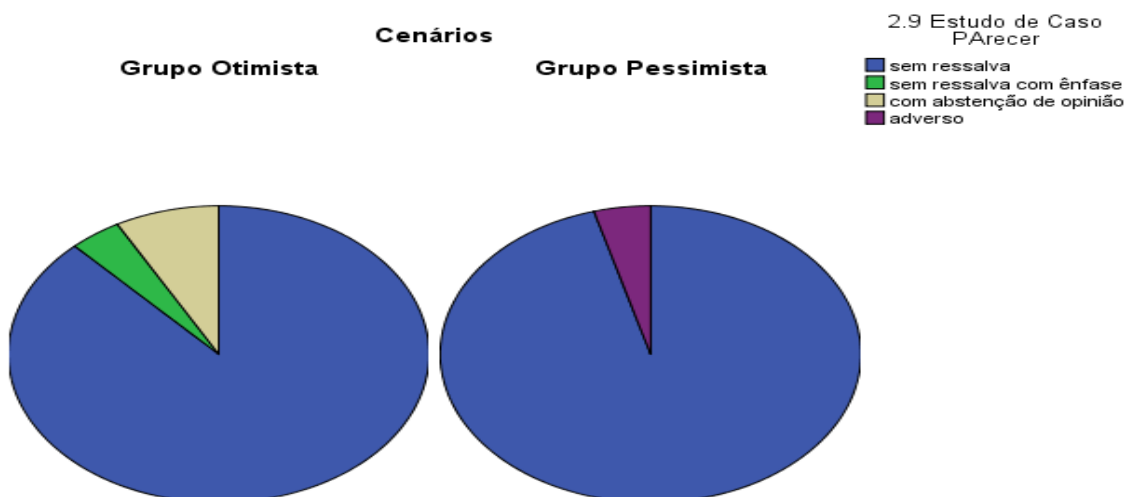
Gráfico 1 – Estudo de caso questão 2.8



Fonte: Dados da pesquisa.

A questão 2.9 apresentava um estudo de caso com problema identificado pelo auditor, não material, para efeito de citação em parecer. O resultado apresentando mostrava pouca variação, conforme esperando. No entanto, pode-se atribuir às repostas a simplicidade da questão.

Gráfico 2 – Estudo de caso questão 2.9

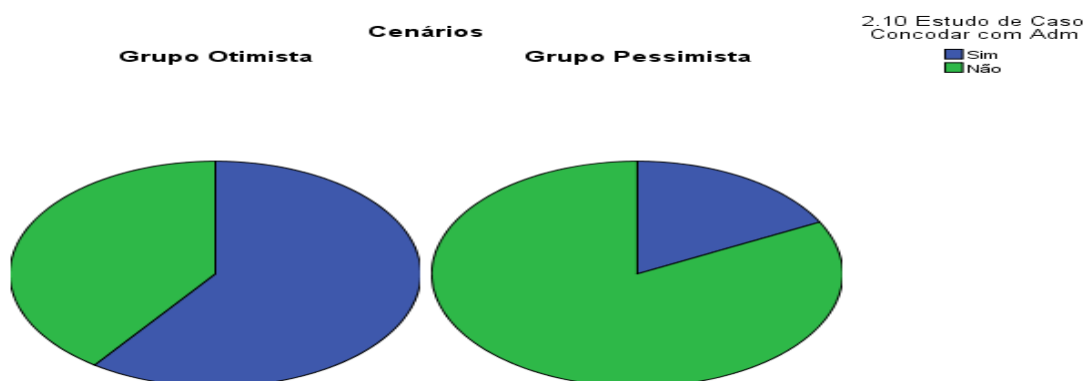


Fonte: Dados da pesquisa.

Para as questões 2.8 e 2.9 foram perguntados a partir de quanto o auditor consideraria o valor como material para efeito de emissão de ressalva no parecer, onde nem todos responderam e apresentaram respostas das mais diversas possíveis, sem caracterizar um critério uniforme, situação que pode explicar, também, os motivos das divergências na emissão dos pareceres.

A análise do estudo de caso (questão 2.10) foi elaborada uma questão adaptada de Iudícibus (2000), onde no cenário positivo não foi citada a influência de má gestão e incluído que o auditor, na emissão do parecer com ressalva, não analisou a elevação das receitas e resultado operacional de 2008, bem como não tinha avaliado seu plano de investimento estimado em \$ 500 milhões sem estimativa de realização. Então, perguntou-se se o respondente concordaria com a posição da administração e emitiria um parecer diferente da auditoria. No gráfico 3 observa-se que as respostas no cenário otimista são bem maiores para mudança do que no cenário pessimista, evidenciando que, dependendo da forma como é apresentado o problema, o auditor pode ter opiniões diferentes.

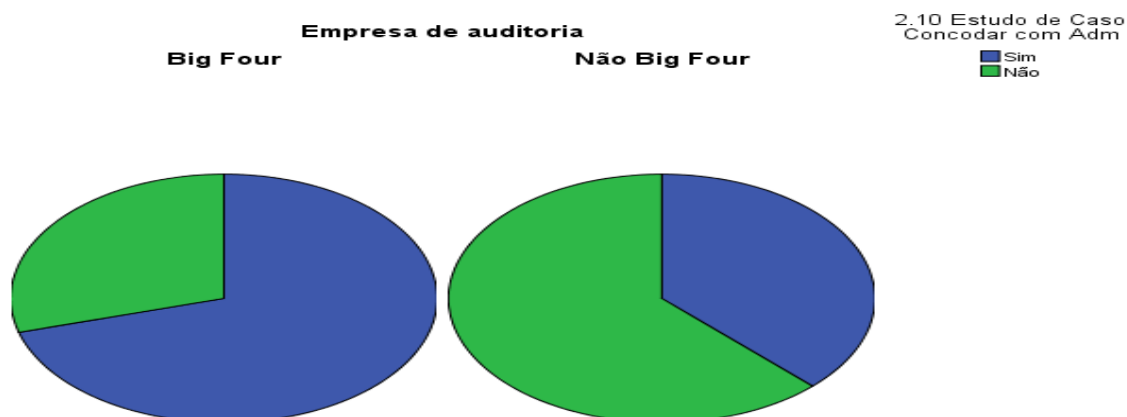
**Gráfico 3 – Estudo de caso questão 2.10**



Fonte: Dados da pesquisa.

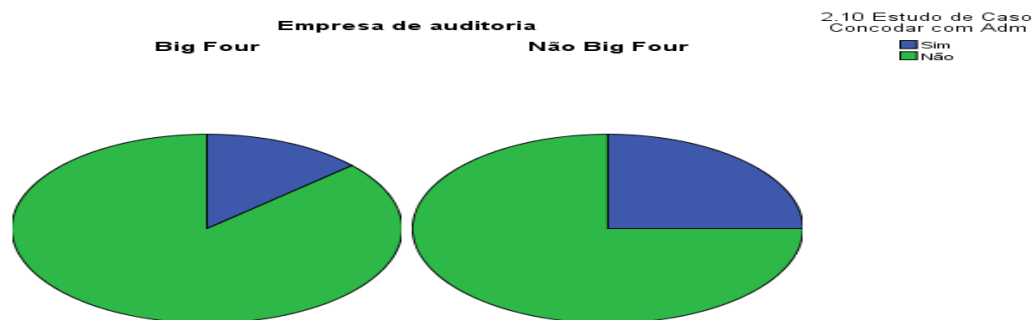
Já nos gráficos 4 e 5, quando comparados às respostas das *Big Four* com as não *Big Four*, evidenciou-se um efeito maior no comportamento para as repostas dos auditores das *Big Four*.

**Gráfico 4 – Estudo de caso questão 2.10 – cenário otimista**



Fonte: Dados da pesquisa.

**Gráfico 5 – Estudo de caso questão 2.10 – cenário pessimista**



Fonte: Dados da pesquisa.

Na questão 2.10 também foi perguntada a justificativa para resposta, onde nem todos os auditores responderam e apresentaram respostas das mais diversas possíveis, sem caracterizar um critério uniforme.

#### 4.2 ANÁLISE DISCRIMINANTE

A análise discriminante foi utilizada buscando explicar estatisticamente que componentes apresentam diferenças entre os auditores pesquisados (cenários otimista e pessimista), bem como a diferença entre as *Big Four* e as não *Big Four*. Segundo Corrar, Paulo e Dias Filho (2009, p. 234) “é uma técnica estatística que auxilia a identificar quais as variáveis que diferenciam os grupos e quantas dessas variáveis são necessárias para obter a melhor classificação dos indivíduos de uma determinada população.”

Para aplicação dessa técnica é necessário atingir alguns pressupostos, conforme Corrar, Paulo e Dias Filho (2009, p. 242): “normalidade multivariada; linearidade; ausência de *outliers*; ausência de multicolineariedade; e homogeneidade das matrizes de variância-covariância”.

O primeiro teste (tabela 21) foi analisar a existência de diferenças entre as médias, pois valores próximos a 0 indicam forte diferença entre as médias e são os desejados, bem como o nível de significância (sig.) sendo menor que 0,05 indica diferença significativa entre as médias do grupo (CORRAR; PAULO; DIAS FILHO, 2009, p. 254). Apenas as variáveis 2.2, 2.3 e 2.10 atenderam à premissa da existência de diferenças entre as médias.

**Tabela 21 – Teste da igualdade de médias dos grupos**

	<i>Wilks' Lambda</i>	F	df1	df2	Sig.
2.1 Substancialmente	,936	3,142	1	46	,083
2.2 Razoavelmente certo	,907	4,735	1	46	,035
2.3 Provável	,908	4,654	1	46	,036
2.4 Remota	1,000	,000	1	46	,983
2.7 Substancialmente – contexto	,928	3,568	1	46	,065
2.8 Estudo de caso parecer	1,000	,005	1	46	,947
2.9 Estudo de caso parecer	,997	,161	1	46	,690
2.10 Estudo de caso – se concordar com administração da empresa	,811	10,752	1	46	,002
Empresa de auditoria	1,000	,000	1	46	,994

**Fonte:** Resultado da análise discriminante pelo software SPSS®

Neste estudo foi realizado o teste da igualdade das matrizes de variância e covariância. Segundo Corrar, Paulo e Dias Filho (2009, pag. 255) “é obtida através do teste denominado Box’s M, que se baseia numa transformação F. Ele testa a  $H_0$  de igualdade de matrizes de covariância através do nível de significância obtido”. O resultado do teste foi 0,231 (sig.) que é maior que o nível de significância de 0,05, assim a hipótese  $H_0$  não foi rejeitada, o que sugere a homogeneidade das matrizes.

**Tabela 22 – Resultados do teste**

<i>Box's M</i>		1,463
<i>F</i>	<i>Approx.</i>	1,432
	<i>df1</i>	1,000
	<i>df2</i>	6316,060
	<i>Sig.</i>	,231

Nota: Testes de hipótese nula de igualdade de matrizes de covariância da população.

**Fonte:** Resultado da análise discriminante pelo software SPSS®

O teste seguinte foi o do Lambda de *Wilks*, com objetivo de não aceitar a hipótese  $H_0$ , que, segundo Corrar, Paulo e Dias Filho (2009, p. 255), “teste U é apresentado ao final para avaliar se o modelo consegue separar e classificar bem os grupos.” O resultado apresentado foi menor que o nível de significância de 0,05, rejeitando a hipótese  $H_0$ , sugerindo que a função discriminante é significativa.

**Tabela 23 – Labda de Wilks**

<i>Test of Function(s)</i>	<i>Wilks' Lambda</i>	<i>Chi-square</i>	DF	Sig.
1	,811	9,557	1	,002

**Fonte:** Resultado da análise discriminante pelo software SPSS®

A tabela 24 apresenta a variável selecionada para a composição da função discriminante canônica.

**Tabela 24 – Coeficientes da função discriminante canônica**

	<i>Function</i>
	1
2.10 Estudo de caso – se concordar com administração da empresa	2,223
( <i>Constant</i> )	-1,343

Nota: Coeficientes não padronizados.

Fonte: Resultado da análise discriminante pelo software SPSS®

A função pode ser descrita conforme equação abaixo:

$$Z = -1,343 + 2,223X$$

Na tabela 25 é possível localizar o Z crítico, objetivando classificação em cada grupo dos elementos a partir da função discriminante. (CORRAR; PAULO; DIAS FILHO, 2009)

**Tabela 25 – Funções nos centroides de grupo**

Cenários	<i>Function</i>
	1
Grupo otimista	-,454
Grupo pessimista	,493

Nota: Funções discriminantes canônicas não padronizadas avaliadas em grupo significância.

Fonte: Resultado da análise discriminante pelo software SPSS®

O ponto de corte é encontrado da seguinte maneira:

$$\text{Ponto de Corte} = 25(-0,454) + 23(0,493)/(25+23) = -0,00023$$

Se o valor calculado pela função discriminante for maior que o ponto de corte (-0,00023), será considerado com cenário otimista e menor que -0,00023 como cenário pessimista.

As observações podem ser classificadas considerando o cenário que apresenta maior escore, conforme a tabela 26.

**Tabela 26 – Coeficientes de função classificação**

	Cenários	
	Grupo Otimista	Grupo Pessimista
2.10 Estudo de caso – se concordar com administração da empresa ( <i>Constant</i> )	1,978 -1,048	4,084 -2,423

Nota: Funções discriminantes lineares de Fisher.

Fonte: Resultado da análise discriminante pelo software SPSS®

A tabela 27 demonstra que 70,8% dos grupos foram corretamente classificados.

**Tabela 27 – Resultados de classificação**

		Cenários	Predicted Group Membership		
			Grupo otimista	Grupo pessimista	Total
Original	<i>Count</i>	Grupo otimista	15	10	25
		Grupo pessimista	4	19	23
	%	Grupo otimista	60,0	40,0	100,0
		Grupo pessimista	17,4	82,6	100,0
Cross-validated <sup>a</sup>	<i>Count</i>	Grupo otimista	15	10	25
		Grupo pessimista	4	19	23
	%	Grupo otimista	60,0	40,0	100,0
		Grupo pessimista	17,4	82,6	100,0

a. Validação cruzada é feita apenas para aqueles casos em análise. Na validação cruzada, cada caso é classificado pelas funções derivadas de todos os outros casos que não aquele.

b. 70,8% do grupo original corretamente classificados.

c. 70,8% dos casos validados cruzados agrupados corretamente classificados.

Fonte: Resultado da análise discriminante pelo software SPSS®

Portanto, verifica-se que a variável que explica estatisticamente as diferenças apresentadas entre os auditores pesquisados foi a questão 2.10, situações validadas na análise do gráfico 3. Isso sugere que o aspecto comportamental interfere no julgamento do auditor.

Não foi possível gerar a análise discriminante para identificar quais as variáveis que diferenciavam o grupo *Big Four* do não *Big Four*, pois não atingiu os pressupostos para aplicar a técnica, possivelmente em função das quantidades reduzidas de respostas.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A auditoria independente como um dos agentes responsáveis pela redução da assimetria da informação entre os usuários que utilizam das demonstrações contábeis, o julgamento das expressões de probabilidade e emissão de parecer podem ocasionar distorções razoáveis nesses demonstrativos, consciente ou inconscientemente, devido aos aspectos comportamentais.

A pesquisa evidenciou que o julgamento do auditor em situações de subjetividade é influenciado por aspectos culturais, a comparação (tabela 16) das médias entre estudos realizados em outros países apresentou diferenças, os quais podem interferir no reconhecimento de ativo, passivos e resultados. Já a análise do julgamento dos auditores em uma mesma situação com cenários diferentes (tabela 18), evidenciou diferenças relevantes e chama atenção para o efeito que poderá ocasionar no reconhecimento de ativos. Em outra situação de influência comportamental (gráfico 1) houve variações significativas na escolha do parecer pelos respondentes. E, quando inserido em uma questão mais objetiva (gráfico 2), não houve variações, fundamentando a influência do cenário. Por fim, quando os auditores foram incluídos em cenários otimista e pessimista (gráfico 3), eles foram direcionados a apresentarem julgamentos bem diferentes, situação corroborada com a análise discriminante.

O presente estudo buscou investigar como se comportam os auditores no julgamento de situações subjetivas, que, conforme análise dos dados, apresentou efeito razoável, caracterizando o aspecto comportamental do auditor como fator importante para ser estudado, bem como para analisar a viabilidade pelos órgãos regulamentadores da padronização das expressões de probabilidade, objetivando reduzir as subjetividades evidenciadas e não interferir no processo de harmonização das normas contábeis.

A pesquisa apresenta algumas limitações para efetuar uma generalização acerca do problema apresentado, em função da utilização de amostra intencional, devido à pouca cultura dos profissionais em responder e colaborar com pesquisas acadêmicas, no entanto apresenta sinalizações importantes acerca do efeito que o aspecto comportamental pode influenciar no julgamento do auditor independente.

O estudo abre caminhos para novas pesquisas envolvendo o aspecto comportamental do auditor:

- a. Se a criação de padrão para as expressões de probabilidade não reduziria o efeito comportamental e contribuiria para um processo mais qualitativo na harmonização das normas contábeis;
- b. Qual seria o efeito do resultado da predominância masculina nos sócios de empresas *Big Four*, onde apenas 6% são mulheres, e se esse perfil prevalece em outros países;
- c. Para analisar a viabilidade quando na obtenção do registro na CVM de exigir uma escolaridade maior, partindo do pressuposto que a formação do mínimo de mestre faz com o que o auditor desenvolva a pesquisa científica, podendo ficar mais técnico e inserido em uma educação continuada mais abrangente, conforme se busca na formação do auditor independente;
- d. Por que é baixa a quantidade de profissionais de auditoria exercendo a docência, fato confirmado nas tabelas 14 e 15, quando questionado se ministram a disciplina de auditoria;
- e. Se a adoção das normas internacionais de auditoria também são influenciadas pelos aspectos comportamentais.



## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Jose Elias F. de; ALMEIDA, Juan Carlos G. de. Auditoria e Earnings Management: Estudo Empírico nas empresas de capital aberto auditadas pelas *Big Four* e demais firmas de auditoria. In: VII CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, São Paulo, 2007. **Anais...** São Paulo: USP, 2007.

AMER, T.; HACKENBRACK, T.; NELSON, M. Between –auditor differences in the interpretation of probability phrases. **Auditing: A Journal of Practice and Theory**. v. 13, n. 1, p.126-136, 1994.

BARBEDO, Claudio Henrique da Silveira; CAMILO-DA-SILVA, Eduardo. **Finanças comportamentais: pessoas inteligentes também perdem dinheiro na bolsa de valores**. São Paulo: Atlas, 2008.

BARTH, Mary E.; LANDSMAN, Wayne R.; LANG, Mark H. International accounting standards and accounting quality. **Journal of Accounting Research**. v. 46, p. 467-498, 2008.

BAZERMAN, Max H. **Processo decisório**. 5. ed. São Paulo: Campus, 2004.

BEAVER, William H. **Financial reporting: an accounting revolution**. 3. ed. New Jersey: Prentice Hall, 1998.

BECKER, Connie L. et al. The effect of audit quality on earnings management. **Contemporary Accounting Research**. Toronto, v. 15, n. 1, p. 1-24, spring, 1998.

BERGAMINI, Cecília W. **Psicologia aplicada à administração de empresas: psicologia do comportamento organizacional**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. Tradução de José Evaristo do Santos. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Lei nº 11.638, de 18 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 5 28 dez. 2007.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Instrução Normativa SRF nº 381, de 30 de dezembro de 2003. Dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e pela prestação de serviços. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 5 jan. 2004.

BURNHAM, Terry. **A emoção é inimiga do dinheiro**: investida com racionalidade e obtenha lucros excepcionais. Tradução Livre de Carlos Szlak. São Paulo: Senac, 2010.

CARLIN, Tyrone M. , Finch, Nigel and Laili, Nur Hidayah, Questioning the Big 4 Audit Quality Assumption: New Evidence from Malaysia (October 8, 2008). **MGSM Working Paper** No. 2008-9. Available at SSRN: <<http://ssrn.com/abstract=1280790>> Acesso em: 30 nov. 2009.

CERVO, Amado L., BERVIAN, Pedro A. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CHRISTENSEN, Hans B.; LEE, Edward; WALKER, Martin. Incentives or standards: What determines accounting quality changes around IFRS adoption. **Working Papers**. Manchester Business School, mar., 2008. Disponível em: <<http://www.ssrn.com>>. Acesso em: 13 mar. 2009.

CVM. **Comissão de Valores Mobiliários**. Disponível em: <[www.cvm.org.br](http://www.cvm.org.br)>. Disponível em: 14 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. **Instrução CVM nº 308, de 14 de maio de 1999**. Dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes, e revoga as Instruções CVM nos. 216, de 29 de junho de 1994, e 275, de 12 de março de 1998. Brasília: CVM, 1993.

\_\_\_\_\_. **Ofício-Circular/CVM/SNC nº 12, de 2 de setembro de 2009**. Demonstrações Contábeis encerradas em 31 de dezembro de 2009: atuação dos Auditores Independentes. Brasília: CVM, 2009.

CORRAR, Luiz J.; PAULO, Edilson; DIAS FILHO, José Maria. **Análise Multivariada**: para os cursos de administração, ciências contábeis e economia. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CUPERTINO, Cesar; MARTINEZ, Antônio. L. Qualidade da auditoria e earnings management risk assessment através do nível de accruals discricionários. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 19, p. 69-93, 2008.

DeFOND, Mark L.; SUBRAMANYAM, K. R. Auditor changes and discretionary accruals. **Journal of Accounting and Economics**. New York, v. 25, n. 1, p. 35-67, feb. 1998.

DOUPNIK, Timothy S.; RICHTER, Martin. The impact of culture on the interpretation of “in context” verbal probability expression. **Journal of International Accounting Research**. v. 3, n. 1, p. 1-20, 2004.

DOUPNIK, Timothy S.; RICCIO, Edson Luiz. The influence of conservatism and secrecy on the interpretation of verbal probability expressions in the Anglo and Latin cultural areas. **The International Journal of Accounting**, v. 41, n. 3, p. 237-261, 2006.

DUCAN, James R.; KNOBLETT, James A. Investigating behavior antecedents of earnings management. Research on Accounting Ethics. **Connection**, v. 6, p. 27-66, 2000.

- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- HEALY, Paul M.; PALEPU, Krisma G. The fall of Eron. **Journal of Economic Perspectives**. Nashville, v. 21, n. 17, p.3-26, spring, 2003.
- HENDRICKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- HOUSTON, Richard W.; PETERS, Michael F.; PRATT, Jamie H. The audit risk model, business risk, and audit planning decisions. **The Accounting Review**, v. 74, n. 3, 1999.
- HUNG, M.; SUBRAMANYAM, K. Financial statements effects of adopting international accounting standard: The case of Germany. **Review of Accounting Studies**. v. 12, n. 4, p.623-657, 2007.
- IBGE. **Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística**. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br>>. Acesso em: 12 dez. 2010.
- IUDICÍBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- LEMES, Sirlei; CARVALHO, L. Nelson. **Contabilidade internacional para graduação**. São Paulo: Atlas, 2010.
- LIBBY, Robert; SEYBERT, Nicholas. Behavioral Studies of the Effects of Regulation on Earnings Management and Accounting Choice. **Working Papers**, Cornell University, mar., 2009. Disponível em: <<http://www.ssrn.com>>. Acesso em: 28 set. 2009.
- LOPES, Alexandro B. MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2005.
- PAULO, Edilson. **Manipulação das Informações Contábeis: Uma análise teórica e empírica sobre os modelos operacionais de detecção de gerenciamento de resultados**. São Paulo, 2007. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- PIOT, Charles; JANIN, Rémi. Auditing quality and earnings management in France. **Working Papers**, Pierre Mendés France University, jul. 2005. Disponível em: <[www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)>. Acesso em: 28 set. 2009.
- RIAHI-BELKAOUI. **Accounting theory**. 4th ed. London: Thomson Learning, 2000.
- RICCIARDI, Victor. Risk perception primer: a narrative research review of the risk perception literature in behavioral accounting and behavioral finance. **Working Papers**, jul. 2004. Disponível em: <<http://www.ssrn.com>>. Acesso em: 28 set. 2009.
- ROBERTS, C.; WEETMAN, P.; GORDON, P. **International financial accounting: a comparative approach**. 2nd ed. London, England: Prentice Hall, 2002.

SCOTT, William R. **Financial accounting theory**. 3rd ed. Toronto: Prentice Hall, 2003.

SIEGEL, G.; RAMANAUSKAS-MARCONI, H. **Behavioral Accounting**. Cincinnati, Ohio: South-Western Publishing CO, 1989.

SUNDER, Shyam. **Theory of accounting and control**. Cincinnati: South-Western Publishing, 1997.

TEIXEIRA, Cláudia; SILVA, Ana Fialho. The Interpretation of Verbal Probability Expressions Used in the IAS/IFRS: Some Portuguese Evidence. **Revista de Estudos Politécnicos**, v. 7, n. 12, p. 57-73, 2009.

VALOR ECONÔMICO. 2010.

# APÊNDICES

## APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO CENÁRIO PESSIMISTA



*Este questionário destina-se a levantamento de dados junto aos Auditores Independentes do Brasil, com o objetivo de obter resposta para o problema da pesquisa de Dissertação.  
Obrigado pela colaboração!*

---

### 1 – DADOS DO RESPONDENTE

---

1.1 Qual sua faixa etária:

- a)  20 – 30 anos
- b)  31 – 40 anos
- c)  41 – 50 anos
- d)  Mais de 50 anos

1.2 Qual o seu sexo?

- Masculino                       Feminino

1.3 Qual a sua escolaridade?

- a)  Cursando Graduação;
- b)  Graduação;
- c)  Especialização;
- d)  Mestrado;
- e)  Doutorado;
- f)  Pós-doutorado;

1.4 Qual a sua formação?

- a)  Administração;
- b)  Economia;
- c)  Ciências Contábeis;
- d)  Outro: \_\_\_\_\_

1.5 Há quanto anos é formado?

- a)  1 – 5 anos
- b)  6 – 10 anos
- c)  10 – 15 anos
- d)  Mais de 16 anos

1.6 Qual o seu Cargo na empresa?

- a)  Sócio;
- b)  Supervisor;
- c)  Gerente;
- d)  Sênior
- e)  Semi-Sênior
- f)  Auditor Junior
- g) Outro: \_\_\_\_\_

1.7 Experiência em auditoria?

- a)  Trabalha na KPMG;
- b)  Trabalha na Deloitte;
- c)  Trabalha na PwC;
- d)  Trabalha na Ernst & Young;
- e)  Já trabalhou em Big Four;
- f)  Não trabalhou em Big Four;

1.8 Quanto tempo de experiência em auditoria?

- g)  Há um ano;
- h)  Entre dois e três anos;
- i)  Entre quatro e cinco anos;
- j)  Entre seis e dez anos;
- k)  Há mais de dez anos;
- l) Outro \_\_\_\_\_

1.9 É Docente em alguma IES?

- Sim       Não

1.10 É Docente da Disciplina Auditoria?

- Sim       Não

1.11 Possui CNAI – Cadastro Nacional dos Auditores Independentes?

- a)  Há um ano;
- b)  Entre dois e três anos;
- c)  Há mais de três anos;
- d)  Não possui.

1.12 É responsável técnico junto a CVM?

- a)  Há um ano;
- b)  Entre dois e três anos;
- c)  Há mais de três anos;
- d)  Não é responsável técnico junto a CVM.

1.13 Possui registro no IBRACON?

Sim       Não

1.14 Foi aprovado em prova para habilitação de auditoria de Instituição Financeira?

- a)  Há um ano;
- b)  Entre dois e três anos;
- c)  Há mais de três anos;
- d)  Não possui habilitação.

1.15 Foi aprovado em prova para habilitação de auditoria de empresas fiscalizadas pela SUSEP?

- a)  Há um ano;
- b)  Entre dois e três anos;
- c)  Há mais de três anos;
- d)  Não possui habilitação.

1.16 Região onde reside:

- a)  Norte
- b)  Sul
- c)  Centro-Oeste
- d)  Sudeste
- e)  Nordeste

1.17 Audita cliente em sua maioria na região:

- a)  Norte
- b)  Sul
- c)  Centro-Oeste
- d)  Sudeste
- e)  Nordeste

1.18 A maioria dos clientes são:

- a)  Companhia Abertas
- b)  Companhia Fechadas
- c)  LTDA.
- d)  Terceiro Setor
- e)  Outras



---

## 2 – ASPECTOS DE AUDITORIA

---

2.1 Qual o percentual considera o termo como “**substancialmente**” para efeito do reconhecimento do ativo – CPC 06 – Arredamento Mercantil, onde descreve que geralmente são classificados com arrendamento mercantil financeiro, aqueles contratos que “no início do arrendamento mercantil, o valor presente dos pagamentos mínimos totaliza pelo menos **substancialmente** todo o valor justo do ativo arrendado”. (a resposta deverá ser uma probabilidade numérica de 0 (zero) a 100 (cem) para expressão)? \_\_\_\_\_

2.2 Qual o percentual considera o termo como “**razoavelmente certo**” para efeito do reconhecimento do ativo – CPC 06 – Arredamento Mercantil. “o arrendatário tem a opção de comprar o ativo por um preço que se espera seja suficientemente mais baixo do que o valor justo à data em que a opção se torne exercível de forma que, no início do arrendamento mercantil, seja **razoavelmente certo** que a opção será exercida”. (a resposta deverá ser uma probabilidade numérica de 0 (zero) a 100 (cem) para expressão)? \_\_\_\_\_

2.3 O CPC 32 – Tributos sobre o Lucro, conforme Deliberação CVM 599/09, prevê condições para o reconhecimento de um Ativo Diferido Fiscal. Entre eles que seja **provável** a ocorrência de lucros tributáveis antes que os saldos dos prejuízos e créditos fiscais expirem. Qual o percentual considera o termo como “**provável**” para efeito do reconhecimento do CPC 32. (a resposta deverá ser uma probabilidade numérica de 0 (zero) a 100 (cem) para expressão)? \_\_\_\_\_

2.4 O CPC 32 – Tributos sobre o Lucro, conforme Deliberação CVM 599/09, prevê condições para o reconhecimento de um Ativo Diferido Fiscal. Entre eles que a natureza dos saldos dos prejuízos fiscais não utilizados decorrem de eventos específicos cuja probabilidade de uma nova ocorrência seja **remota**. Qual o percentual considera o termo como “**remota**” para efeito do reconhecimento do CPC 32. (a resposta deverá ser uma probabilidade numérica de 0 (zero) a 100 (cem) para expressão)? \_\_\_\_\_

2.5 O CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, conforme Resolução CVM 599/09, prevê quando uma transação tiver a aplicação específica de algum pronunciamento, Interpretação ou Orientação, a políticas contábeis aplicadas a esse item devem ser determinadas pela aplicação da norma específica. Na ausência desta, está

previsto no item 10 do CPC 23 que “ a administração exercerá seu julgamento no desenvolvimento e na aplicação de política contábil que resulta em informação que seja: **relevante** para a tomada de decisão econômica por parte dos usuários. Qual o percentual considera o termo como “**relevante**” para efeito do reconhecimento do CPC 23. (a resposta deverá ser uma probabilidade numérica de 0 (zero) a 100 (cem) para expressão)? \_\_\_\_\_

2.6 O CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, conforme Resolução CVM 599/09, prevê quando uma transação tiver a aplicação específica de algum pronunciamento, Interpretação ou Orientação, a políticas contábeis aplicadas a esse item devem ser determinadas pela aplicação da norma específica. Na ausência desta, está previsto no item 10 do CPC 23 que “ a administração exercerá seu julgamento no desenvolvimento e na aplicação de política contábil que resulta em informação que seja: **confiável**, de tal modo que as demonstrações contábeis (i) representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade. Qual o percentual considera o termo como “**confiável**” para efeito do reconhecimento do CPC 23. (a resposta deverá ser uma probabilidade numérica de 0 (zero) a 100 (cem) para expressão)? \_\_\_\_\_

2.7 Uma empresa fechou um contrato de arrendamento mercantil de um equipamento que será utilizado no processo produtivo. O contrato assinado estabelece que o valor das contraprestações mensais do arrendamento mercantil é de X unidades monetárias durante um período de tempo Y. Considerando as taxas de juros praticadas no mercado, verifica-se que o valor presente de todas as contraprestações assumidas no valor de X durante o período Y, equivale ao intervalo diferente entre 0% e 39% do valor justo do bem no início do prazo de vigência do contrato. O item 10 do IAS 17 – *Leases* (no Brasil, regulado pelo Pronunciamento CPC 06 – Arrendamento Mercantil), considera que, normalmente, situações onde no início do arrendamento mercantil, o valor presente dos pagamentos mínimos (contraprestações) atinge pelo menos **substancialmente** todo o valor justo do ativo arrendado, para que arrendamento mercantil seja considerado como arrendamento financeiro e classificado como ativo. Pergunta-se?

- a) Qual o percentual mínimo consideraria como substancialmente para reconhecer o caso acima como ativo? \_\_\_\_\_

- b) Dentro do intervalo atenderia ao normativo para ser considerado como ativo?
- \_\_\_\_\_

2.8 Você audita uma Entidade Filantrópica prestadora de serviço hospitalar infantil, recebendo receitas do Sistema Único de Saúde - SUS e de doações Pessoa Física - PF e Pessoa Jurídica - PJ, o exercício 2009 é o seu **quinto ano consecutivo como responsável técnico**. Considerando essa inicial e situação a seguir, pergunta-se:

O Ativo total da Associação é R\$ 10.000.000, a receita do período foi de R\$ 6.000.000 e um resultado negativo de R\$ 100.000, você executou o serviço de auditoria com sua equipe e identificou que a Entidade possui despesa no valor de R\$ 100.000, sem documento fiscal, nem evidências que ela foi realmente aconteceu, caracterizando fragilidade nos controles internos. Como consequência, o resultado da Associação estava maior em igual valor.

- a) Que tipo de parecer você emitiria para esse estudo de caso?
- I) ( ) sem ressalva
  - II) ( ) sem ressalva com ênfase
  - III) ( ) com ressalva
  - IV) ( ) com abstenção de opinião
  - V) ( ) adverso
- b) A partir de quanto você considera o valor como material para efeito de emissão de ressalva no parecer desse exercício 2009? \_\_\_\_\_

2.9 A empresa Amaral S/A presta serviço hospitalar infantil, recebendo receitas de atendimento particular e Convênios com Planos de Saúde, o seu ativo total é de R\$ 10.000.000, a receita do período foi de R\$ 6.000.000 e um resultado negativo de R\$ 100.000, você executou o serviço de auditoria com sua equipe e identificou que a empresa reconheceu o valor de R\$ 20.000, dos custos com seus serviços em outras despesas operacionais e conclui que a situação não apresenta efeito no resultado. Pergunta-se:

- a) Que tipo de parecer você emitiria para esse estudo de caso?
- I) ( ) sem ressalva
  - II) ( ) sem ressalva com ênfase
  - III) ( ) com ressalva
  - IV) ( ) com abstenção de opinião
  - V) ( ) adverso

b) A partir de quanto você considera o valor como material para efeito de emissão de ressalva no parecer desse exercício 2009? \_\_\_\_\_

2.10 A empresa Box S.A., criada há cerca de dez anos, tem experimentado, nos últimos três anos, um histórico de prejuízos crescentes, devido ao efeito combinado de uma situação desfavorável de mercado (queda de demanda), estrutura de endividamento inadequada para a empresa, gerando encargos financeiros apreçáveis, sem o devido retorno, e, possivelmente, em virtude da má administração. Segue um resumo dos principais itens de receita e despesas nos últimos três anos e a projeção para o próximo exercício dos mesmos itens.

**BOX S.A.**

	Em \$ milhões			Projeção para o próximo exercício
	Resultado dos últimos três exercícios			
	<u>2005</u>	<u>2006</u>	<u>2007</u>	<u>2008</u>
Receitas operacionais	450	428	375	435
(-) Despesas operacionais (exclusive financeiras)	<u>443</u>	<u>448</u>	<u>438</u>	<u>(420)</u>
= Resultado operacional	7	(20)	(63)	15
(-) Despesas financeiras	<u>(14)</u>	<u>(17)</u>	<u>(21)</u>	<u>(20)</u>
= Resultado líquido	(7)	(37)	(84)	(5)

Os balanços e as outras peças contábeis revelam, nos anos analisados, queda dos índices de liquidez corrente, instabilidade dos índices de liquidez geral e índices de rotatividade adequados para a atividade exercida (calçados, fabricação e venda por atacado). O auditor J. B. Arfolder ficou impressionado com o histórico de prejuízos dos anos de 2005 a 2007 e recomendava que, conseqüentemente, os ativos fossem avaliados a valores de realização no próximo balanço, se persistisse o prejuízo. O parecer de 2007 foi emitido parecer com ressalva do efeito de continuidade dos negócios da empresa. O auditor enviou à administração relatório descrevendo o trabalho de auditoria realizado e que, de fato, a empresa havia procedido aos registros e levantamento de peças contábeis de forma contrária com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

A empresa, que mantinha ações em bolsa, concluiu que a divulgação do parecer com ressalva influenciaria na queda das ações e no processo de capitalização da empresa, prejudicando sua imagem e, acreditava que a situação não era tão grave a ponto de justificar o desacordo com as práticas adotadas no Brasil para avaliar a valores de liquidação. A empresa argumenta que o auditor não analisou a elevação das receitas e resultado operacional. Pergunta-se:

Concordar com a posição da administração e emitiria o parecer da auditoria de forma diferente?

a) ( ) Sim

b) ( ) Não

c) Justifique sua resposta? \_\_\_\_\_

## APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO CENÁRIO OTIMISTA



*Este questionário destina-se a levantamento de dados junto aos Auditores Independentes do Brasil, com o objetivo de obter resposta para o problema da pesquisa de Dissertação.  
Obrigado pela colaboração!*

---

### 1 – DADOS DO RESPONDENTE

---

1.1 Qual sua faixa etária:

- a)  20 – 30 anos
- b)  31 – 40 anos
- c)  41 – 50 anos
- d)  Mais de 50 anos

1.2 Qual o seu sexo?

- Masculino                       Feminino

1.3 Qual a sua escolaridade?

- a)  Cursando Graduação;
- b)  Graduação;
- c)  Especialização;
- d)  Mestrado;
- e)  Doutorado;
- f)  Pós-doutorado;

1.4 Qual a sua formação?

- a)  Administração;
- b)  Economia;
- c)  Ciências Contábeis;
- d)  Outro:

1.5 Há quanto anos é formado?

- a)  1 – 5 anos
- b)  6 – 10 anos
- c)  10 – 15 anos
- d)  Mais de 16 anos

1.6 Qual o seu Cargo na empresa?

- a)  Sócio;
- b)  Supervisor;
- c)  Gerente;
- d)  Sênior
- e)  Semi-Sênior
- f)  Auditor Junior
- g) Outro: \_\_\_\_\_

1.7 Quanto tempo de experiência em auditoria?

- a)  Há um ano;
- b)  Entre dois e três anos;
- c)  Entre quatro e cinco anos;
- d)  Entre seis e dez anos;
- e)  Há mais de dez anos;
- f) Outro \_\_\_\_\_

1.8 Experiência em auditoria?

- a)  Trabalha na KPMG;
- b)  Trabalha na Deloitte;
- c)  Trabalha na PwC;
- d)  Trabalha na Ernst & Young;
- e)  Já trabalhou em Big four;
- f)  Não trabalhou em Big four;

1.9 É Docente em alguma IES?

- Sim       Não

1.10 É Docente da Disciplina Auditoria?

- Sim       Não

1.11 Possui CNAI – Cadastro Nacional dos Auditores Independentes?

- a)  Há um ano;
- b)  Entre dois e três anos;
- c)  Há mais de três anos;
- d)  Não possui.

1.12 É responsável técnico junto a CVM?

- a)  Há um ano;
- b)  Entre dois e três anos;
- c)  Há mais de três anos;
- d)  Não é responsável técnico junto a CVM.

1.13 Possui registro no IBRACON?

( ) Sim ( ) Não

1.14 Foi aprovado em prova para habilitação de auditoria de Instituição Financeira?

- a) ( ) Há um ano;
- b) ( ) Entre dois e três anos;
- c) ( ) Há mais de três anos;
- d) ( ) Não possui habilitação.

1.15 Foi aprovado em prova para habilitação de auditoria de empresas fiscalizadas pela SUSEP?

- a) ( ) Há um ano;
- b) ( ) Entre dois e três anos;
- c) ( ) Há mais de três anos;
- d) ( ) Não possui habilitação.

1.16 Região onde reside:

- a) ( ) Norte
- b) ( ) Sul
- c) ( ) Centro-Oeste
- d) ( ) Sudeste
- e) ( ) Nordeste

1.17 Audita cliente em sua maioria na região:

- a) ( ) Norte
- b) ( ) Sul
- c) ( ) Centro-Oeste
- d) ( ) Sudeste
- e) ( ) Nordeste

1.18 A maioria dos clientes são:

- a) ( ) Companhias abertas
- b) ( ) Companhias fechadas
- c) ( ) LTDA.
- d) ( ) Terceiro Setor
- e) ( ) Outras

---

## 2 – ASPECTOS DE AUDITORIA

---

2.1 Qual o percentual considera o termo como “substancialmente” para efeito do reconhecimento do ativo – CPC 06 – Arredamento Mercantil, onde descreve que geralmente



são classificados com arrendamento mercantil financeiro, aqueles contratos que “no início do arrendamento mercantil, o valor presente dos pagamentos mínimos totaliza pelo menos **substancialmente** todo o valor justo do ativo arrendado”. (a resposta deverá ser uma probabilidade numérica de 0 (zero) a 100 (cem) para expressão)? \_\_\_\_\_

2.2 Qual o percentual considera o termo como **“razoavelmente certo”** para efeito do reconhecimento do ativo – CPC 06 – Arredamento Mercantil. “o arrendatário tem a opção de comprar o ativo por um preço que se espera seja suficientemente mais baixo do que o valor justo à data em que a opção se torne exercível de forma que, no início do arrendamento mercantil, seja **razoavelmente certo** que a opção será exercida”. (a resposta deverá ser uma probabilidade numérica de 0 (zero) a 100 (cem) para expressão)? \_\_\_\_\_

2.3 O CPC 32 – Tributos sobre o Lucro, conforme Deliberação CVM 599/09, prevê condições para o reconhecimento de um Ativo Diferido Fiscal. Entre eles que seja **provável** a ocorrência de lucros tributáveis antes que os saldos dos prejuízos e créditos fiscais expirem. Qual o percentual considera o termo como **“provável”** para efeito do reconhecimento do CPC 32. (a resposta deverá ser uma probabilidade numérica de 0 (zero) a 100 (cem) para expressão)? \_\_\_\_\_

2.4 O CPC 32 – Tributos sobre o Lucro, conforme Deliberação CVM 599/09, prevê condições para o reconhecimento de um Ativo Diferido Fiscal. Entre eles que a natureza dos saldos dos prejuízos fiscais não utilizados decorrem de eventos específicos cuja probabilidade de uma nova ocorrência seja **remota**. Qual o percentual considera o termo como **“remota”** para efeito do reconhecimento do CPC 32. (a resposta deverá ser uma probabilidade numérica de 0 (zero) a 100 (cem) para expressão)? \_\_\_\_\_

2.5 O CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, conforme Resolução CVM 599/09, prevê quando uma transação tiver a aplicação específica de algum pronunciamento, Interpretação ou Orientação, a políticas contábeis aplicadas a esse item devem ser determinadas pela aplicação da norma específica. Na ausência desta, está previsto no item 10 do CPC 23 que “ a administração exercerá seu julgamento no desenvolvimento e na aplicação de política contábil que resulta em informação que seja: **relevante** para a tomada de decisão econômica por parte dos usuários. Qual o percentual considera o termo como **“relevante”** para efeito do reconhecimento do CPC 23. (a resposta

deverá ser uma probabilidade numérica de 0 (zero) a 100 (cem) para expressão)? \_\_\_\_\_

2.6 O CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, conforme Resolução CVM 599/09, prevê quando uma transação tiver a aplicação específica de algum pronunciamento, Interpretação ou Orientação, a políticas contábeis aplicadas a esse item devem ser determinadas pela aplicação da norma específica. Na ausência desta, está previsto no item 10 do CPC 23 que “ a administração exercerá seu julgamento no desenvolvimento e na aplicação de política contábil que resulta em informação que seja: **confiável**, de tal modo que as demonstrações contábeis (i) representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade. Qual o percentual considera o termo como “**confiável**” para efeito do reconhecimento do CPC 23. (a resposta deverá ser uma probabilidade numérica de 0 (zero) a 100 (cem) para expressão)? \_\_\_\_\_

2.7 Uma empresa fechou um contrato de arrendamento mercantil de um equipamento que será utilizado no processo produtivo. O contrato assinado estabelece que o valor das contraprestações mensais do arrendamento mercantil é de X unidades monetárias durante um período de tempo Y. Considerando as taxas de juros praticadas no mercado, verifica-se que o valor presente de todas as contraprestações assumidas no valor de X durante o período Y, equivale ao intervalo entre 40% e 80% do valor justo do bem no início do prazo de vigência do contrato. O item 10 do IAS 17 – *Leases* (no Brasil, regulado pelo Pronunciamento CPC 06 – Arrendamento Mercantil), considera que, normalmente, situações onde no início do arrendamento mercantil, o valor presente dos pagamentos mínimos (contraprestações) atinge pelo menos **substancialmente** todo o valor justo do ativo arrendado, para que arrendamento mercantil seja considerado como arrendamento financeiro e classificado como ativo. Pergunta-se?

- c) Qual o percentual mínimo consideraria como substancialmente para reconhecer o caso acima como ativo? \_\_\_\_\_
- d) Fora desse intervalo teria outro percentual que atenderia ao normativo para ser considerado como ativo?

2.8 Você audita uma Entidade Filantrópica prestadora de serviço hospitalar infantil, recebendo receitas do Sistema Único de Saúde - SUS e de doações Pessoa Física - PF e

Pessoa Jurídica - PJ, o exercício 2009 é o seu **quinto ano consecutivo como responsável técnico**. Considerando essa inicial e situação a seguir, pergunta-se:

O Ativo total da Associação é R\$ 10.000.000, a receita do período foi de R\$ 6.000.000 e um resultado positivo de R\$ 100.000, você executou o serviço de auditoria com sua equipe e identificou que a Entidade possui despesa no valor de R\$ 100.000, sem documento fiscal, nem evidências que ela foi realmente aconteceu, caracterizando fragilidade nos controles internos. Como consequência, o resultado da Associação estava maior em igual valor.

- c) Que tipo de parecer você emitiria para esse estudo de caso?
- I) ( ) sem ressalva
  - II) ( ) sem ressalva com ênfase
  - III) ( ) com ressalva
  - IV) ( ) com abstenção de opinião
  - V) ( ) adverso
- d) A partir de quanto você considera o valor como material para efeito de emissão de ressalva no parecer desse exercício 2009? \_\_\_\_\_

2.9 A empresa Amaral S/A presta serviço hospitalar infantil, recebendo receitas de atendimento particular e Convênios com Planos de Saúde, o seu ativo total é de R\$ 10.000. , a receita do período foi de R\$ 6.000.000 e um resultado positivo de R\$ 100.000, você executou o serviço de auditoria com sua equipe e identificou que a empresa reconheceu o valor de R\$ 20.000, dos custos com seus serviços em outras despesas operacionais e conclui que a situação não apresenta efeito no resultado. Pergunta-se:

- a) Que tipo de parecer você emitiria para esse estudo de caso?
- I) ( ) sem ressalva
  - II) ( ) sem ressalva com ênfase
  - III) ( ) com ressalva
  - IV) ( ) com abstenção de opinião
  - V) ( ) adverso
- b) A partir de quanto você considera o valor como material para efeito de emissão de ressalva no parecer desse exercício 2009? \_\_\_\_\_

2.10 A empresa Box S.A., criada há cerca de dez anos, tem experimentado, nos últimos três anos, um histórico de prejuízos crescentes, devido ao efeito combinado de uma situação desfavorável de mercado (queda de demanda). Segue um resumo dos principais itens de receita e despesas nos últimos três anos e a projeção para o próximo exercício dos mesmos itens.

**BOX S.A.**

	<b>Em \$ milhões</b>			<b>Projeção para o</b>
	<b>Resultado dos últimos três exercícios</b>			<b>próximo exercício</b>
	<b><u>2005</u></b>	<b><u>2006</u></b>	<b><u>2007</u></b>	<b><u>2008</u></b>
Receitas operacionais	450	428	375	435
(-) Despesas operacionais (exclusive financeiras)	<u>443</u>	<u>448</u>	<u>438</u>	<u>(420)</u>
= Resultado operacional	7	(20)	(63)	15
(-) Despesas financeiras	<u>(14)</u>	<u>(17)</u>	<u>(21)</u>	<u>(20)</u>
= Resultado líquido	(7)	(37)	(84)	(5)

Os balanços e as outras peças contábeis revelam, nos anos analisados, queda dos índices de liquidez corrente, e estabilidade dos índices de liquidez geral e índices de rotatividade adequados para a atividade exercida (calçados, fabricação e venda por atacado). O auditor J. B. Arfolder devido ao histórico de prejuízos dos anos de 2005 a 2007 e recomendou que os ativos fossem avaliados a valores de realização, se persistisse o prejuízo. O parecer de 2007 foi emitido parecer com ressalva do efeito de continuidade dos negócios da empresa. O auditor enviou à administração relatório descrevendo o trabalho de auditoria realizado e que, de fato, a empresa havia procedido aos registros e levantamento de peças contábeis de forma contrária com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

A empresa, que mantém ações em bolsa, concluiu que a divulgação do parecer com ressalva influenciará na queda do valor das ações e no processo de capitalização da empresa, prejudicando sua imagem e, acreditava que a situação não era tão grave a ponto de justificar o desacordo com as práticas adotadas no Brasil para avaliar a valores de liquidação. A empresa argumenta que o auditor não analisou a elevação das receitas e resultado operacional para o ano 2008, bem como não avaliou seu plano de investimento estimado em \$ 500 milhões sem estimativa de realiza. Pergunta-se:

Concordar com a posição da administração e emitiria o parecer da auditoria de forma diferente?

a) ( ) Sim

b) ( ) Não

c) Justifique sua a resposta? \_\_\_\_\_