

Aspectos Comportamentais no Julgamento Profissional dos Auditores Independentes

Behavioral Aspects in Professional Judgment of Independent Auditors

José Emerson Firmino¹, Edilson Paulo²

RESUMO

Alguns estudos evidenciam que a adoção das *International Financial Reporting Standards* (IFRS) proporcionou melhorias na qualidade das informações contábeis. Mas, o conjunto de procedimentos descritos nas IFRSs é fortemente afetado pelo julgamento profissional dos contábeis. O mesmo fato ocorre com o auditor, que deve avaliar se a aplicação das normas resulta em *fair presentation*. Esse julgamento dependerá da interpretação do auditor sobre o nível de probabilidade associada a determinadas expressões presentes no texto das normas contábeis. Alguns autores evidenciam que existem diferenças significativas na interpretação das expressões verbais de probabilidade entre os auditores e que aspectos comportamentais estão influenciando a emissão do parecer de auditoria. Diante desse cenário, o objetivo deste estudo foi 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. A amostra desta pesquisa é composta por 258 auditores independentes com registro de responsáveis técnicos junto à Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Os resultados obtidos, por intermédio da análise das respostas dos auditores para situações subjetivas, sugerem que o julgamento do auditor em situações de subjetividade é influenciado por aspectos comportamentais, sendo que eles podem apresentar opiniões distintas em seus relatórios.

Palavras-chave: Auditoria. Contabilidade Comportamental. Normas Internacionais de Contabilidade.

ABSTRACT

Studies have shown that adoption of the International Financial Reporting Standards (IFRS) results in improvements in the quality of accounting information. However, the set of procedures described in these standards is strongly affected by the accountant's professional judgment calls. This also occurs with the auditor, who must evaluate whether the application of a given standard results in fair presentation. This judgment call depends on the interpretation given by the auditor to the level of probability associated with certain terms present in the text of the accounting standards, such as 'probable', 'normally', 'substantially'. Some authors have shown that significant differences exist between auditors in the interpretation of such verbal expressions of probability and that behavioral considerations influence the auditing opinion emitted. In view of these findings, this study investigated how auditors behave with respect to the assessment of criteria for revenue recognition and/or measuring in situations calling for subjective judgment, when presented with a pessimistic or optimistic scenario. The study sample was made up of 258 independent auditors registered with the Brazilian Securities and Exchange Commission. Results reveal that under subjective conditions auditors do present differing opinions in their reports, suggesting that behavioral considerations influence their judgment.

Keywords: Auditing. Behavioral Accounting. International Accounting Standards.

¹ Universidade Federal do Rio Grande do Norte - Natal, Rio Grande do Norte, Brasil. - emerson@cassauditores.com.br

² Universidade Federal da Paraíba - João Pessoa, Paraíba, Brasil. - e.paulo@uol.com.br

1 INTRODUÇÃO

O processo de convergência das normas contábeis brasileiras às normas emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) está sendo conduzido, no Brasil, pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), tendo como objetivo melhorar a qualidade das informações contábeis reportadas pelas empresas brasileiras, bem como proporcionar maior comparabilidade com as demonstrações contábeis das firmas localizadas em outros mercados.

Diversos estudos analisam as consequências da adoção das *International Financial Reporting Standards* (IFRS) sobre a qualidade das informações contábeis reportadas pelas empresas. Hung e Subramanyam (2007), Barth, Landsman e Lang (2008) e Christensen, Lee e Walker (2008) apresentam resultados 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 diferentes sobre os critérios de reconhecimento e/ou mensuração contábil, pois os procedimentos descritos utilizam-se de estimativas, previsões e julgamentos subjetivos, como, por exemplo, o reconhecimento de um ativo intangível ou determinação do valor depreciável e vida útil econômica de um ativo imobilizado.

Roberts, Weetman e Gordon (2002) acreditam que existem traduções ambíguas em alguns termos como “provável”, “normalmente”, “usualmente” e “remota”, que os profissionais contábeis podem interpretar 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 (Douppnik & Richter, 2004). Portanto, o processo de convergência das normas contábeis é influenciado pela interpretação diferenciada de uma determinada norma e, conseqüentemente, sua aplicação.

Por exemplo, a *International Accounting Standard* (IAS) 17 estabelece que, normalmente, um contrato de arrendamento deve ser classificado como financeiro, quando o valor presente

dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil for igual, **substancialmente**, a todo o valor justo do ativo arrendado. Os contadores e auditores podem atribuir probabilidades distintas para o termo “substancialmente” contido nesta norma, seja por questões culturais, seja por questões comportamentais.

No que se refere à questão cultural, em ambientes mais conservadores, os profissionais podem considerar que um valor presente dos pagamentos mínimos equivalente a 50% do valor justo do ativo seja substancial, de forma que reconheça o ativo arrendado, mas também o passivo associado ao contrato. Já no aspecto comportamental, diante da mesma situação, mas com o valor presente que representa 75% do valor justo, o contador pode preferir não reconhecer como ativo, para que não se alterem os indicadores econômicos e financeiros da firma, como, por exemplo, o grau de endividamento.

O mesmo fato ocorre com o auditor, que deve avaliar se a aplicação da norma resulta em *fair presentation* (Douppnik & Richter, 2004). Entretanto, esse julgamento também dependerá da interpretação do auditor sobre o nível de probabilidade associada às expressões. Por exemplo, diante de uma situação em que a empresa não reconheça um ativo arrendado com o valor presente dos pagamentos mínimos igual a 75% do valor justo, o auditor, diante da insegurança sobre o procedimento adotado pela firma e com preocupações sobre possíveis litígios futuros, emita uma opinião modificada (parecer com ressalva).

Portanto, o estabelecimento da probabilidade associada às expressões subjetivas da norma interfere na interpretação e no julgamento profissional, por conta dos aspectos culturais e/ou comportamentais, tanto na elaboração das demonstrações contábeis, quanto na emissão de relatório da auditoria independente.

Alguns autores (Amer, Hackenbrack & Nelson, 1994, Douppnik & Richter, 2004, Teixeira & Silva, 2009) 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 as-

sociadas ao ambiente institucional e organizacional, à relação de dependência financeira, à formação profissional, aos valores culturais, à ética, ao monitoramento, à 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.

Diante desse cenário, tem-se o seguinte problema de pesquisa: **O julgamento dos auditores em situações de subjetividade pode ser influenciado por aspectos comportamentais?** Desta forma, o objetivo 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, a fim de emitir sua opinião no relatório de auditoria independente.

Os estudos que objetivam analisar as características dos efeitos comportamentais nos serviços realizados pelas empresas de auditoria independente são relevantes, devido à importância de suas atividades para economia; ao passo que influências comportamentais podem trazer efeitos na emissão de seus julgamentos, comprometendo a qualidade de seus serviços e, conseqüentemente não contribuindo para a redução da assimetria de informação entre os agentes econômicos.

2 REFERÊNCIAL TEÓRICO

2.1 Informação Contábil e Auditoria

Dentro do processo comunicação do desempenho das atividades empresariais, existem alguns agentes, como Contabilidade, auditoria independente, bancos de investimentos e analistas financeiros, chamados de intermediários da informação, que apresentam informações sobre o desempenho da empresa e de seus gestores, contribuindo para a avaliação e/ou to-

mada de decisão de seus usuários. Assim, contadores, auditores e os demais intermediários da informação auxiliam na redução da assimetria informacional e, portanto, têm um papel relevante no sistema de governança corporativa e na eficiência do mercado de capitais.

A informação contábil, observada pela ótica dos custos de contratos, tem o papel de auxiliar no monitoramento e cumprimento dos contratos para reduzir os custos da agência de certos conflitos de interesses. Os problemas de agência geram custos aos principais, representado por meio de custos com monitoramento, bonificação aos agentes e outras perdas residuais. A Teoria da Agência assegura que os indivíduos atuam para maximizar suas próprias utilidades, a ponto de os acionistas esperarem incorrer em custos de monitoramento e de bonificação, que devem ser menores do que as perdas residuais.

Os auditores examinam as demonstrações contábeis da empresa, com o objetivo de verificar se elas foram elaboradas em conformidade com as normas contábeis estabelecidas pelos órgãos reguladores e se representam fielmente a realidade econômica da firma. 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. Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 140), “no caso extremo, as assimetrias de informação podem levar ao colapso completo do mercado.”, o que pode ocasionar um problema de seleção adversa, onde a solução pode ser a contratação de uma auditoria independente.

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

No entanto, a complexidade envolvendo as informações contábeis podem ocasionar divergências de opiniões entres seus usuários. Hendriksen e Van Breda (1999, p. 160) citam que “políticas contábeis 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. Segundo Scott (2003, p. 6):

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.

Assim, considera-se que, os usuários podem ter preferências distintas sobre o critério contábil a ser adotado para um determinado evento econômico, de modo que suas preferências podem ser originadas do fato de terem conhecimento ou não sobre o critério contábil, pela maior confiabilidade no procedimento ou pelo efeito nos resultados da adoção de tal prática.

Portanto, podem existir interesses pessoais que influenciam a qualidade da informação contábil, conforme tratado por Beaver (1998, p. 31), quando cita o problema do risco moral:

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.

Para Healy e Palepu (2003), as firmas de auditoria reagem no ambiente empresarial de

diversas maneiras, pois fazem *lobby* em favor da aprovação ou não de determinadas normas contábeis e de auditoria e desenvolvem procedimentos de trabalho que visam a minimizar os riscos de suas atividades. Esses fatos reduzem os custos da auditoria e fornecem melhores parâmetros nos casos de litígios. Porém, seu vínculo com a empresa auditada torna-se mais estreito e se distanciam do papel de julgador das informações contábeis divulgadas.

Portanto, o papel da Contabilidade e da Auditoria é contribuir para minimizar os problemas de agência, por meio de informações confiáveis e de alta qualidade, de forma a facilitar o processo de tomada de decisão dos usuários da informação. Porém, eles podem ser considerados como intermediários imperfeitos da informação, em parte por causa dos conflitos de interesses e por exercerem pressão excessiva sobre a administração.

2.2 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 sobre o comportamento na área de Finanças, desde o final de 1960, e em Contabilidade, 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 os fatores emocionais. Por outro lado, a contabilidade comportamental pode ser definida como o estudo do comportamento dos contadores ou dos não contadores e como eles são influenciados pelas funções da contabilidade e pelos relatórios contábeis (Ricciardi, 2004).

Barbedo e Camilo-Da-Silva (2008) 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.

Os aspectos comportamentais têm influenciado a tomada de decisões econômicas, independentemente da época ou de ferramentas tecnológicas, pois o ser humano é direcionado para comportamentos com alternativas de maior ou menor risco, sem a percepção deste. Barbedo e Camilo-Da-Silva (2008, p. 55) explicam que:

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 de 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.

Algumas teorias são utilizadas para identificar e explicar os fenômenos, relacionando com contabilidade comportamental, entre 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 consiste em uma alternativa às teorias clássicas que se apoiam 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), 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) ainda afirma que a ciência da irracionalidade chega a conclusões mais pessimistas, relatando que o homem é criado para repetir o que já funcionou. Cita que se os seres humanos fossem robôs frios e racionais da teoria econômica – neoclássicos – alcançariam seus objetivos financeiros facilmente. 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), os seres humanos são melhores com frequência do que com probabilidade. Então, se o objetivo da convergência das normas contábeis é produzir uma informação comparável, sendo que 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 com a frequência do que com a probabilidade, algumas variáveis afetam o comportamento humano, entre elas as variáveis ambientais que são ex-

trínsecas ao indivíduo, como, por exemplo: grupo social, cultura, fatores do ambiente físico e inúmeros outros (Bergamini, 2009). Estudos realizados mostram esses efeitos, como o de Douppnik e Riccio (2006), que pesquisou sobre as características comportamentais entre profissionais contábeis no Brasil e nos 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, Cupertino & Martinez, 2008; Almeida & Almeida, 2009) versam sobre a qualidade dos serviços prestados pelas empresas de auditoria denominadas *Big Four* e demais empresas de auditoria independente (não *Big Four*), porém não se aprofundam nos aspectos comportamentais que norteiam as atividades dos auditores.

2.3 Auditor e Julgamento Profissional

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), sendo que a sua principal contribuição seria a verificação dos sistemas contábeis (Sunder, 1997).

Espera-se que os auditores detectem, corrijam ou revelem qualquer omissão material ou má representação das demonstrações contábeis. Assim, tem-se a expectativa de que os serviços de auditoria adicionem qualidade às demonstrações contábeis; 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, até a procedimentos para reduzir seus custos, riscos, bem como a criação de parâmetros para futuras defesas de possíveis litígios (Healy & Palepu, 2003).

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 supostas fraudes é devida a interesses do auditor ou do cliente, cujas falhas podem ser em função de erros inconscientes e não intencionais de julgamento do auditor (Bazerman, 2004). Isso sugere pesquisas para avaliar como esses fatores podem ser controlados e identificados, objetivando reduzir os riscos e aumentar a qualidade dos serviços.

Sunder (1997) afirma que praticamente todas as decisões dos auditores são feitas com base em suas crenças e julgamentos subjetivos sobre o cliente e o 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. Siegel e Ramanauskas-Marconi (1989) defendem que o fator mais significativo no julgamento do auditor é a sua experiência, ou seja, a lembrança de ter passado por alguma situação semelhante, com sucesso, anteriormente. Assim, Sunder (1997) considera que o entendimento do comportamento dos auditores, quando agem intuitivamente, requer o emprego de métodos e ferramentas da psicologia cognitiva.

A convergência às normas internacionais de contabilidade atribui maior responsabilidade aos profissionais da área contábil, entre eles o auditor, onde a presença do julgamento profissional será necessária em maior nível e exigência de maior conhecimento técnico.

Libby e Seybert (2009) observam que a regulação contábil afeta diretamente o comportamento dos gestores, como, por exemplo, a propensão em manipular as informações contábeis, bem como no comportamento dos auditores, diante de suas responsabilidades no reconhecimento, mensuração e evidenciação dos diferentes elementos das demonstrações contábeis.

Assim, a regulação dos serviços de auditoria tem como objetivo influenciar diretamente os procedimentos de auditoria, de forma a garantir a qualidade dos serviços. Por exemplo, os reguladores acreditam que o rodízio dos auditores independentes reduzirá os conflitos de interesses causados pelo desenvolvimento das re-

lações privadas entre cliente e auditor ao longo do tempo. Houston, Peters e Pratt (1999) apresentam evidências de que o rodízio pode reduzir falhas nos serviços prestados pela auditoria.

Contudo, algumas falhas de representação fiel à realidade da empresa podem ser analisadas por meio do 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 maior comparabilidade das informações contábeis por intermédio de normas mais abrangentes. Entretanto, a comparabilidade não será garantida somente pela adoção ampla das IFRS nos diversos países, pois características, como: valores culturais, tradução para a 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), o uso de expressões de probabilidade nas normas contábeis eo nível de conservadorismo têm afetado a interpretação das normas contábeis.

Portanto, aspectos comportamentais associados com problemas de interpretação de normas, em participar, sobre termos subjetivos, podem afetar significativamente a qualidade dos serviços prestados pela auditoria independente. Conseqüentemente, esses fatores influenciam a formação da opinião do auditor e a emissão do relatório da auditoria independente.

Considerando que a subjetividade no julgamento profissional pode conduzir a interpretações diferentes sobre as expressões verbais de probabilidade entre os contadores e auditores,

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

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O estudo caracteriza-se como uma pesquisa exploratória e descritiva. Exploratória, pois busca obter maiores conhecimentos sobre os aspectos comportamentais, que afetam a interpretação 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”. Os questionários foram respondidos por cenário otimista e pessimista, e entre auditores pertencentes ao quadro das firmas de auditorias, com o objetivo de identificar as características particulares que afetam o julgamento das expressões de probabilidades a interpretação de normas contábeis e na elaboração do relatório de auditoria independente.

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

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, foram selecionadas, para envio dos questionários, as empresas denominadas de *Big Four*, pela sua representatividade e importância para o mercado, e das chamadas neste estudo de não *Big Four*, consideradas as empresas ranqueadas da 5ª à 16ª posição, que detêm 30% das empresas de capital aberto. Considera-se, como firmas de auditoria pertencentes ao grupo das *Big Four*, as empresas PwC, Deloitte Touche Tohmatsu, KPMG e Ernst & Young.

Verificou-se que a quantidade de auditores responsáveis técnicos credenciados na CVM é de 258 profissionais, sendo que 76,4% correspondem aos profissionais das *Big Four* e 23,6% das não *Big Four*.

Com base na amostra, foram catalogados os e-mails de todos os responsáveis técnicos e enviados questionários otimista e pessimista 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. Foram obtidos 19% de respostas sendo 16% *Big Four* e 26% não *Big Four*.

Das respostas obtidas, dois auditores de *Big Four* não responderam os questionários, informando 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*.

Adicionalmente, foi realizada uma análise discriminante com o objetivo de identificar quais das situações apresentadas interferem significativamente na formação da opinião do auditor, de forma a diferenciar os profissionais conforme o julgamento.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Análise Descritiva

As respostas para as questões 2.1 a 2.4 apresentam as probabilidades atribuídas das 4

(quatro) expressões verbais de probabilidade contidas nas normas emitidas pelo IASB, em que 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 (Doupnik & Richter, 2004). A atribuição de probabilidade influencia diretamente o reconhecimento ou não de ativos, passivos e contas de resultado, afetando a comparação entre as demonstrações contábeis das firmas localizadas em diversos países e no próprio país, como exemplo o Brasil.

As médias totais das expressões das questões 2.1 a 2.4 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), Estados Unidos da América (EUA) e Alemanha (Doupnik & Richter, 2004), demonstradas na Tabela 1.

Tabela 1 - 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 1 identifica diferenças quando comparada com a de 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 que se trata de questão qualitativa e não quantitativa. O resultado dessa análise evidencia influência

comportamental nos auditores, devido à contextualização do cenário e às questões serem seguidas de outras com o mesmo perfil, influenciando pelo efeito manada. (Barbedo & Camilo-Da-Silva, 2008)

Na questão 2.7 foi apresentada uma situação que envolve arrendamento mercantil elaborado, a qual pretende confrontar a resposta dela com a questão 2.1, bem como evidenciar o efeito do percentual alocado, para considerar como ativo. Nessa situação, 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 sejam substancialmente transferidos.

Assim, na questão 2.7 foi perguntado qual percentual mínimo consideraria o respondente como substancialmente para reconhecer como ativo, onde, no cenário otimista, dizia a situação, apresentava o valor presente entre o intervalo de 40% a 80% e, para o cenário pessimista, relatava que o valor se encontrava no intervalo diferente entre 0% e 39% do valor justo. O resultado da questão é apresentado na Tabela 2, com valores alocados acima e abaixo de 74%, no qual para os valores abaixo não deveriam ser considerados com ativo.

Os resultados das respostas das questões 2.1 e 2.7, teoricamente, deveriam ser iguais, por cenário. No entanto, apresentam resultados diferentes, podendo ser explicado pelo aspecto comportamental da contextualização das questões.

Nas questões 2.8 a 2.10 foram criadas situações com cenário otimista e pessimista, solicitando o julgamento do auditor referente a qual tipo de parecer representaria adequadamente a situação descrita. 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 resultado da questão 2.8 evidenciou variações significantes nos julgamentos dos auditores.

A questão 2.9 apresenta uma situação com problema identificado pelo auditor, não material, para efeito de citação em parecer. O resultado apresentado mostrava pouca variação, conforme esperado. No entanto, pode-se atribuir às repostas a simplicidade da questão.

Nas questões 2.8 e 2.9 foi perguntado a partir de quanto o auditor consideraria o valor como material para efeito de emissão de ressalva no parecer, onde se observou que nem todos responderam e, aqueles que apresentaram respostas, o fizeram de diversas possíveis, sem caracterizar um critério uniforme. Essa situação pode colaborar com as explicações para as divergências na emissão dos pareceres.

Na análise da situação (questão 2.10) foi elaborada uma questão adaptada de Iudicibus (2000), em cujo cenário positivo não foi citada a influência de má gestão e foi incluído que o auditor, na emissão do parecer com ressalva, não analisou a elevação das receitas e o resultado operacional de 2008, bem como não tinha avaliado seu plano de investimento estimado em \$ 500 milhões sem estimativa de realização. Então,

Tabela 2 – Estudo de caso – Arrendamento Mercantil.

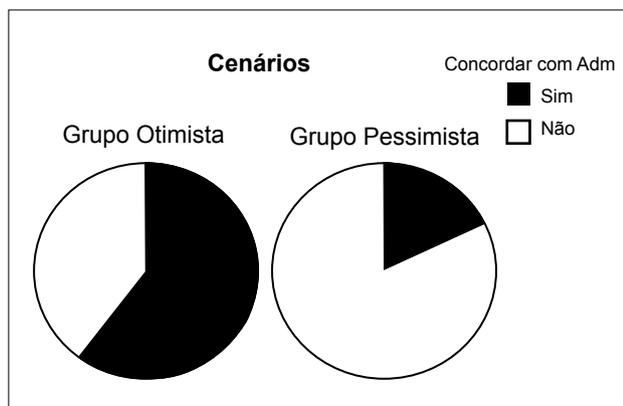
	Cenário otimista		Cenário pessimista		Todos
	Big Four	Não Big Four	Big Four	Não Big Four	
N	25	8	15	8	48
Média	63,8235	76,8750	77,0667	81,2500	73,0417
Mediana	75,0000	80,0000	85,0000	82,5000	80,0000
Moda	40,00	80,00	90,00	70,00	80,00
Desvio-Padrão	21,39870	16,24313	21,24169	9,16125	19,79787
Mínimo	40,00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

Fonte: Dados da pesquisa.

foi perguntado se o respondente concordaria com a posição da administração e emitiria um parecer diferente da auditoria. Como base no gráfico 1, pode-se verificar que as respostas no cenário otimista são bem maiores para a mudança do que no cenário pessimista, sugerido que, dependendo da forma como é apresentado o problema, o auditor pode ter opiniões diferentes.

Já quando comparadas as respostas dos auditores das firmas *Big Four* com as das não *Big Four*, observou-se maior mudança nas respostas dos auditores das *Big Four*, sendo que nas justificativas para resposta, também se observou falta de uniformidade para embasar suas opiniões.

Gráfico 1 - Cenário de mudança no parecer com base nas explicações da administração



Fonte: Dados da pesquisa.

4.2 Análise Discriminante

A análise discriminante foi utilizada buscando identificar quais componentes apresentam diferenças significativas entre os auditores (cenários otimista e pessimista), bem como a diferença entre as *Big Four* e as não *Big Four*. Para tanto, verificou-se primeiramente alguns pressupostos da análise discriminante.

Inicialmente, foi analisado se existem diferenças entre as médias. Apenas nas respostas das questões 2.2, 2.3 e 2.10, as médias foram significativamente diferentes (Tabela 3).

Tabela 3 - Teste da igualdade de médias dos grupos.

	Wilks' Lambda	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
2.5 Relevante	1,000	,000	1	46	,983
2.6 Confiável	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: Dados da pesquisa.

Para verificar o pressuposto da homogeneidade das matrizes de covariância, realizou-se Box's M, que testa a H_0 de igualdade de matrizes de covariância por meio do nível de significância obtido". O teste apresenta um *p-value* de 0,231, sugerindo existência de homogeneidade das matrizes, atendendo assim o pressuposto da análise discriminante.

Tabela 4 - Teste de igualdade das matrizes de covariância.

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

Fonte: Dados da pesquisa.

O teste seguinte foi o do Lambda de Wilks, que tem como objetivo avaliar se o modelo consegue separar e classificar bem os grupos (Corrar, Paulo & Dias Filho, 2009). O resultado apresentado na Tabela 5 indica nível de significância de 0,05, sugerindo que a função discriminante é significativa.

Tabela 5 - Labda de Wilks.

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

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 6 apresenta a variável selecionada para a composição da função discriminante canônica.

Tabela 6 – Coeficientes da função discriminante canônica.

	<i>Function</i>
Mudança de opinião concordando com justificativa da administração da empresa (questão 2.10)	2,223
constante	-1,343

Fonte: Dados da pesquisa.

Observe que somente a questão 2.10 é representativa; assim, conforme os resultados apresentados na Tabela 6, a função discriminante pode ser representada da seguinte forma:

$$Z = -1,343 + 2,223X \quad (1)$$

Com base na tabela 7 é possível localizar o Z crítico, objetivando classificação em cada grupo dos elementos com base na função discriminante.

Tabela 7 – Funções nos centroides de grupo.

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

Fonte: Dados da pesquisa.

O ponto de corte é encontrado da seguinte maneira:

$$\text{Ponto de Corte} = 25(-0,454) + 23(0,493) / (25+23) = -0,00023 \quad (1)$$

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. A partir disso, as observações podem ser classificadas considerando o cenário que apresenta maior escore, conforme a Tabela 8.

Tabela 8 – Coeficientes de função classificação.

	Cenários	
	Grupo Otimista	Grupo Pessimista
Mudança de opinião concordando com justificativa da administração da empresa (questão 2.10)	1,978	4,084
constante	-1,048	-2,423

Fonte: Dados da pesquisa.

Por fim, foi realizada uma verificação se o modelo apresentado discrimina adequadamente os grupos. Na Tabela 9 é demonstrado que 70,8% dos grupos foram corretamente classificados.

Portanto, verifica-se que a variável que explica estatisticamente as diferenças apresentadas entre os auditores pesquisados foi a questão

Tabela 9 – Resultados de classificação.

	Cenários	<i>Predicted Group Membership</i>			
		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 ^a	<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: Dados da pesquisa.

2.10, conforme apresentada na análise do gráfico 1. Esse resultado sugere que o julgamento do auditor é mais fortemente afetado pelos aspectos comportamentais ligados à relação com a empresa, diferenciando esses profissionais com base na formação de suas opiniões.

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

O julgamento de expressões de probabilidade contidas nas normas pode ocasionar distorções significativas, consciente ou inconscientemente, nas informações contábeis elaboradas pelos contadores ou mesmo no parecer emitido pelo auditor.

A pesquisa evidenciou que o julgamento do auditor em situações de subjetividade é influenciado por aspectos comportamentais; a comparação entre as médias dos estudos realizados em outros países apresentou diferenças, as quais podem sugerir diferenças no reconhecimento de ativo, passivos e resultados. Na análise do julgamento dos auditores em uma mesma situação com situações diferentes evidenciaram-

-se diferenças relevantes, o que poderá afetar o reconhecimento e mensuração de ativos. Em outra situação houve variações significativas na escolha do parecer pelos respondentes. Entretanto, quando inserido em uma questão mais objetiva, não houve variações, fundamentando a influência do cenário. Por fim, quando os auditores foram incluídos em cenários otimistas e pessimistas, eles apresentaram julgamentos bem diferentes para mesma situação.

O presente estudo buscou investigar como se comportam os auditores no julgamento de situações subjetivas, nas quais os resultados sugerem que o aspecto comportamental do auditor é fator importante na formação de sua opinião sobre informações prestadas pela empresa. Assim, torna-se oportuno que os órgãos reguladores avaliem a inclusão de expressões de probabilidade, de forma a reduzir as subjetividades evidenciadas e a não interferir no processo de convergência das normas contábeis.

A pesquisa apresenta limitações, como a utilização de amostra intencional. O estudo pode contribuir para novas pesquisas que envolvem o aspecto comportamental do auditor, como por exemplo, se o estabelecimento de parâmetros mínimos para as expressões de probabilidade não reduziria o efeito comportamental e contribuiria para um processo mais qualitativo na harmonização das normas contábeis.

APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO CENÁRIO PESSIMISTA



Este questionário destina-se a levantamento de dados junto aos Auditores Independentes no Brasil, com o objetivo de obter resposta para o problema da pesquisa.

Obrigado pela colaboração!

1 - DADOS DO RESPONDENTE

- | | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>1.1 Qual sua faixa etária:</p> <p>a) <input type="checkbox"/> 20 - 30 anos</p> <p>b) <input type="checkbox"/> 31 - 40 anos</p> <p>c) <input type="checkbox"/> 41 - 50 anos</p> <p>d) <input type="checkbox"/> Mais de 50 anos</p> <p>1.2 Qual o seu sexo?</p> <p><input type="checkbox"/> Masculino <input type="checkbox"/> Feminino</p> <p>1.3 Qual o seu maior grau escolaridade?</p> <p>a) <input type="checkbox"/> Graduação;</p> <p>b) <input type="checkbox"/> Especialização;</p> <p>c) <input type="checkbox"/> Mestrado;</p> <p>d) <input type="checkbox"/> Doutorado;</p> <p>e) <input type="checkbox"/> Pós-doutorado;</p> <p>1.4 Qual a sua formação?</p> <p>a) <input type="checkbox"/> Administração;</p> <p>b) <input type="checkbox"/> Economia;</p> <p>c) <input type="checkbox"/> Ciências Contábeis;</p> <p>d) <input type="checkbox"/> Outro: _____</p> <p>1.5 Há quanto anos é formado?</p> <p>a) <input type="checkbox"/> 1 - 5 anos</p> <p>b) <input type="checkbox"/> 6 - 10 anos</p> <p>c) <input type="checkbox"/> 10 - 15 anos</p> <p>d) <input type="checkbox"/> Mais de 16 anos</p> | <p>1.6 Qual o seu Cargo na empresa?</p> <p>a) <input type="checkbox"/> Sócio;</p> <p>b) <input type="checkbox"/> Supervisor;</p> <p>c) <input type="checkbox"/> Gerente;</p> <p>d) <input type="checkbox"/> Sênior</p> <p>e) <input type="checkbox"/> Semi-Sênior</p> <p>f) <input type="checkbox"/> Auditor Junior</p> <p>g) <input type="checkbox"/> Outro, especificar</p> <p>1.7 Experiência em auditoria?</p> <p>a) <input type="checkbox"/> trabalha na KPMG;</p> <p>b) <input type="checkbox"/> trabalha na Deloitte;</p> <p>c) <input type="checkbox"/> trabalha na PwC;</p> <p>d) <input type="checkbox"/> trabalha na Ernst & Young;</p> <p>e) <input type="checkbox"/> Já trabalhou em Big four;</p> <p>f) <input type="checkbox"/> Não trabalhou em Big four;</p> <p>1.8 Quanto tempo de experiência em auditoria?</p> <p>a) <input type="checkbox"/> um ano;</p> <p>b) <input type="checkbox"/> entre dois e três anos;</p> <p>c) <input type="checkbox"/> entre quatro e cinco anos;</p> <p>d) <input type="checkbox"/> entre seis e dez anos;</p> <p>e) <input type="checkbox"/> mais de dez anos;</p> <p>f) Outro _____</p> <p>1.9 É Docente em alguma IES?</p> <p><input type="checkbox"/> Sim <input type="checkbox"/> Não</p> |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

- 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
- 1.14 Possui registro no IBRACON?
 Sim Não
- 1.15 Foi aprovado em prova para habilitação de auditoria de Instituição Financeira?
a) a um ano;
b) entre dois e três anos;
c) a mais de três anos;
d) Não possui habilitação.
- 1.16 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.
- 1.17 Região onde reside:
a) Norte
b) Sul
c) Centro-Oeste
d) Sudeste
e) Nordeste
- 1.18 Audita cliente em sua maioria na região:
a) Norte
b) Sul
c) Centro-Oeste
d) Sudeste
e) Nordeste
- 1.20 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 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 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 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, as 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 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 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 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, que recebe 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 foi que 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 apreciáveis, 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			
	2005	2006	2007	2008
Receitas operacionais	450	428	375	435
(-) Despesas operacionais (exclusive financeiras)	443	448	438	(420)
= Resultado operacional	7	(20)	(63)	15
(-) Despesas financeiras	(14)	(17)	(21)	(20)
= 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, consequentemente, os ativos fossem avaliados a valores de realização no próximo balanço, se persistisse o prejuízo. O parecer de 2007 foi emitido 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 ao 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 o 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:

- e) 20 - 30 anos
- f) 31 - 40 anos
- g) 41 - 50 anos
- h) Mais de 50 anos

1.2 Qual o seu sexo?

- Masculino Feminino

1.3 Qual a sua escolaridade?

- f) Cursando Graduação;
- g) Graduação;
- h) Especialização;
- i) Mestrado;
- j) Doutorado;
- k) Pós - doutorado;

1.4 Qual a sua formação?

- e) Administração;
- f) Economia;
- g) Ciências Contábeis;
- h) Outro: _____

1.5 Há quanto anos é formado?

- e) 1 - 5 anos
- f) 6 - 10 anos
- g) 10 - 15 anos
- h) Mais de 16 anos

1.6 Qual o seu Cargo na empresa?

- h) Sócio;

- i) Supervisor;
- j) Gerente;
- k) Sênior
- l) Semi-Sênior
- m) Auditor Junior
- n) Outro, especificar _____

1.20 Experiência em auditoria?

- g) trabalha na KPMG;
- h) trabalha na Deloitte;
- i) trabalha na PwC;
- j) trabalha na Ernst & Young;
- k) Já trabalhou em Big four;
- l) Não trabalhou em Big four;

1.21 Quanto tempo de experiência em auditoria?

- m) a um ano;
- n) entre dois e três anos;
- o) entre quatro e cinco anos;
- p) entre seis e dez anos;
- q) há mais de dez anos;
- r) Outro _____

1.22 É Docente em alguma IES?

- Sim Não

1.23 É Docente da Disciplina Auditoria?

- Sim Não

1.24 Possui CNAI - Cadastro Nacional dos Auditores Independentes?

- e) há um ano;
- f) entre dois e três anos;
- g) há mais de três anos;
- h) Não possui.

1.25 É responsável técnico junto a CVM?

- e) há um ano;
- f) entre dois e três anos;
- g) há mais de três anos;
- h) Não é responsável técnico junto a CVM.

1.26 Possui registro no IBRACON?

- Sim Não

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

- e) há um ano;
- f) entre dois e três anos;
- g) há mais de três anos;
- h) Não possui habilitação.

- 1.28 Foi aprovado em prova para habilitação de auditoria de empresas fiscalizadas pela SUSEP?
- e) há um ano;
 - f) entre dois e três anos;
 - g) há mais de três anos;
 - h) Não possui habilitação.
- 1.29 Região onde reside:
- f) Norte
 - g) Sul
 - h) Centro-Oeste
 - i) Sudeste
 - j) Nordeste
- 1.30 Audita cliente em sua maioria na região:
- f) Norte
 - g) Sul
 - h) Centro-Oeste
 - i) Sudeste
 - j) Nordeste
- 1.31 A maioria dos clientes são:
- f) Companhia Abertas
 - g) Companhia Fechadas
 - h) LTDA.
 - i) Terceiro Setor
 - j) Outras

2 - ASPECTOS DE AUDITORIA

2.1 Qual 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 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 percentual considera o

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 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 de que ela 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.

	Em \$ milhões			Projeção para o próximo
	Resultado dos últimos três exercícios			exercício
	2005	2006	2007	2008
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 com ressalva do efeito de continuidade dos negócios da empresa. O auditor enviou à administração relatório, que descreve 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 o 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? _____

REFERÊNCIAS

- Almeida, J. E. F., & Almeida, J. G. (2009). Auditoria e *earnings management*: estudo empírico nas empresas de capital aberto auditadas pelas Big Four e demais firmas de auditoria. *Revista Contabilidade & Finanças*, 20(1), 62-74.
- Amer, T., Hackenbrack, T., & Nelson, M. (1994). Between auditor differences in the interpretation of probability phrases. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 13(1), 126-136.
- Barbedo, C. H. S., & Camilo-Da-Silva, E. (2008). *Finanças comportamentais: pessoas inteligentes também perdem dinheiro na bolsa de valores*. São Paulo: Atlas.
- Barth, M. E., Landsman, W. R., & Lang, Ma. H. (2008). International accounting standards and accounting quality. *Journal of Accounting Research*, 46, 467-498.
- Bazerman, M. H. (2004) *Processo decisório* (5a ed.). São Paulo: Campus.
- Beaver, W. H. (1998). *Financial reporting: an accounting revolution* (3a ed.). New Jersey: Prentice Hall.
- Bergamini, C. W. (2009) *Psicologia aplicada à administração de empresas: psicologia do comportamento organizacional* (4a ed.). São Paulo: Atlas.
- Beuren, I. M. (2009). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Boynton, W. C., Johnson, R. N., & Kell, W. G. (2002) *Auditoria*. São Paulo: Atlas.
- Burnham, T. (2010). *A emoção é inimiga do dinheiro: investida com racionalidade e obtenha lucros excepcionais*. São Paulo: SENAC, 2010.
- Cervo, A. L. & Bervian, P. A. *Metodologia científica* (5a ed.). São Paulo: Prentice Hall.
- Christensen, H. B., Lee, E., & Walker, M. (2008). *Incentives or standards: What determines accounting quality changes around IFRS adoption*. Working papers. Manchester Business School, UK. Recuperado de <http://www.ssrn.com>
- Comissão de Valores Mobiliários (CVM)._____.
- 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.
- Corrar, L. J., Paulo, E., & Dias Filho, J. M. (2009). *Análise multivariada: para os cursos de administração, ciências contábeis e economia*. São Paulo: Atlas.
- Cupertino, C., & Martinez, A. L. (2008). Qualidade da auditoria e *earnings management risk assessment* através do nível de *accruals* discricionários. *Contabilidade Vista & Revista*, 19(1), 69-93.
- DeFond, M. L., & Subramanyam, K. R. (1998). Auditor changes and discretionary accruals. *Journal of Accounting and Economics*, 25(1), 35-67.
- Doupnik, T. S. & Richter, M. (2004). The impact of culture on the interpretation of "in context" verbal probability expression. *Journal of International Accounting Research*, 3(1), 1-20.
- Doupnik, T. S., & Riccio, E. L. (2006). 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*, 41(3), 237-261.
- Ducan, J. R., & Knoblett, J. A. (2000). Investigating behavior antecedents of earnings management. *Research on Accounting Ethics*, 6, 27-66.
- Gil, A. C. (2010). *Como elaborar projetos de pesquisa* (5a ed.). São Paulo: Atlas.
- Healy, P. M., & Palepu, K. G. (2003). The fall of Eron. *Journal of Economic Perspectives*, 21(17), 3-26.
- Hendricksen, E. S., & Van Breda, M. F. (2009). *Teoria da contabilidade* (5a ed.). São Paulo: Atlas.
- Houston, R. W., Peters, M. F., & Pratt, J. H. (1999). The audit risk model, business risk, and audit planning decisions. *The Accounting Review*, 74(3).

- Hung, M., & Subramanyam, K. (2007). Financial statements effects of adopting international accounting standard: the case of Germany. *Review of Accounting Studies*, 12(4), 623-657.
- IFRS. International Financial Reporting Standards. Disponível em: <www.ifrs.org.br>. Disponível em: 28 ago. 2013.
- _____. IAS nº 12 – *Income Taxes*.
- _____. IAS nº 36 – *Impairment of Assets*.
- _____. IAS nº 37 – *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*.
- _____. IAS nº 38 – *Intangible Assets*.
- Iudicibus, S. de. Teoria da contabilidade. (7. ed.). São Paulo: Atlas, 2004.
- Lemes, S., & Carvalho, L. Nelson. (2010). *Contabilidade internacional para graduação*. São Paulo: Atlas, 2010.
- Libby, R., & Seybert, N. (2009). Behavioral Studies of the Effects of Regulation on Earnings Management and Accounting Choice. [Working Papers], Cornell University. Recuperado em 28 set., 2009, de: <<http://www.ssrn.com>>.
- Riahi-Belkaoui. (2000). *Accounting theory* (4th ed.). London: Thomson Learning.
- Ricciardi, V.(2004). Risk perception primer: a narrative research review of the risk perception literature in behavioral accounting and behavioral finance. [Working Papers]. Recuperado em 28 set., 2009, de: <<http://www.ssrn.com>>.
- Roberts, C., Weetman, P., & Gordon, P. (2002). *International financial accounting: a comparative approach*. (2nd ed.). London, England: Prentice Hall.
- Scott, W. R. (2003). *Financial accounting theory* (3rd ed.). Toronto: Prentice Hall.
- Siegel, G., & Ramanauskas-Marconi, H. (1989). *Behavioral Accounting*. Cincinnati, Ohio: South-Western Publishing CO.
- Sunder, S. (1997). *Theory of accounting and control*. Cincinnati: South-Western Publishing.
- Teixeira, C., & Silva, A. F.. (2009). The Interpretation of Verbal Probability Expressions Used in the IAS/IFRS: Some Portuguese Evidence. *Revista de Estudos Politécnicos*, 7(12), 57-73.