

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO TECNOLÓGICO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE
PRODUÇÃO**

Marcelo Haendchen Dutra

**MODELO DE REFERÊNCIA PARA O RELATÓRIO FINAL DA
AUDITORIA INDEPENDENTE BASEADO NA ABORDAGEM
DE *EXPECTATIONS GAP***

Tese submetida ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina para a obtenção do Grau de Doutor em Engenharia de Produção.
Orientador: Prof. Dr. Antonio Cezar Bornia

Florianópolis
2011

Catálogo na fonte elaborada pela biblioteca da
Universidade Federal de Santa Catarina

D978m Dutra, Marcelo Haendchen

Modelo de referência para o relatório final da auditoria independente baseado na abordagem de expectations gap [tese] / Marcelo Haendchen Dutra ; orientador, Antonio Cezar Bornia. - Florianópolis, SC, 2011.

275 p.: il., grafs., tabs.

Tese (doutorado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Tecnológico. Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção.

Inclui referências

1. Engenharia de produção. 2. Auditoria. 3. Auditores - Relatórios. 4. Contabilidade - Finanças. I. Bornia, Antonio Cezar. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção. III. Título.

CDU 658.5

Marcelo Haendchen Dutra

**MODELO DE REFERÊNCIA PARA O RELATÓRIO FINAL DA
AUDITORIA INDEPENDENTE BASEADO NA ABORDAGEM
DE *EXPECTATIONS GAP***

Esta Tese foi julgada adequada para obtenção do Título de “Doutor” e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção.

Florianópolis, 09 de dezembro de 2011.

Prof. Antonio Cezar Bornia, Dr.
Coordenador do Curso

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Antonio Cezar Bornia
(Orientador)
Universidade Federal de Santa Catarina

Prof. Dr. Fernando Dal-Ri Murcia
(Examinador Externo)
Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Waldemar Pacheco Júnior
(Examinador)
Universidade Federal de Santa Catarina

Prof. Dr. Irineu Afonso Frey
(Examinador)
Universidade Federal de Santa Catarina

Prof. Dr. Ernani Ott
(Examinador Externo)
Universidade do Vale do Rio dos Sinos

Prof. Dr. Luiz Alberton
(Examinador)
Universidade Federal de Santa Catarina

AGRADECIMENTOS

À minha família que me apoiou em todos os momentos, mesmo que em detrimento das horas que lhes roubei de atenção e carinho para me dedicar à profissão contábil e à carreira acadêmica. Minha mãe, o mais maravilhoso ser que existe sobre a face da terra, dona Kika. Meus irmãos, Mayessa e Marcos. Minha amiga e esposa, Giovana. Meu pai, Pedro Costa. E, sobretudo, ao mais prejudicado pelo tempo disposto nesta trajetória acadêmica, o Ayrton.

Aos meus avós maternos, que lá de cima continuam me acompanhando no dia-a-dia – seu Marcos Haendchen e a Dona Nena; esta, ser humano maravilhoso e uma segunda mãe que Deus levou para junto dele, em 2010; aquele, um exemplo de caráter humano.

Enfim, a todos os parentes e amigos fraternos que fazem parte da minha vida e que não me estenderei em citar mais nomes para não ser injusto em esquecer alguns deles.

Aos meus amigos que a vida acadêmica me proporcionou: Prof. Antonio Cezar Bornia, orientador deste trabalho, o qual, em todos os momentos que precisei, atendeu-me e orientou-me, mesmo quando chegava repentinamente sem prévio aviso; Prof. Luiz Alberton, que tem sido um parceiro nos estudos sobre a ciência contábil; Prof. Fernando Dal-Ri Murcia, professor da FEA/USP, que iniciou juntamente comigo esta carreira acadêmica de pesquisador e que tem se demonstrado um grande amigo; Prof. Waldemar Pacheco Júnior, professor que contribuiu imensamente neste trabalho, na fase do projeto de pesquisa, sobretudo na parte metodológica; Raphael Vinicius Weigert Camargo e Rita de Cássia Correa Pepinelli, amigos que contribuíram para a conclusão desta pesquisa.

E, finalmente, aos membros da banca examinadora deste trabalho pelas contribuições apresentadas.

Cada sonho que você deixa para trás, é um
pedaço de seu futuro que deixa de existir.

(Steve Jobs)

RESUMO

O presente trabalho teve como objetivo estruturar um modelo de referência para o Relatório dos Auditores Independentes, tendo em vista a eficácia na comunicação com os usuários. Este modelo foi constituído a partir da expansão do modelo normativo vigente, em que se considerou, adicionalmente aos itens técnico-teóricos da estrutura-padrão de relatório, as descrições explicativas dos elementos constitutivos dos estudos de *expectations gap* (uma das abordagens teóricas da auditoria contábil independente). Para investigar a eficácia do Modelo de Referência enquanto instrumento de comunicação com os usuários, desenvolveu-se um estudo de carácter exploratório com uma amostra composta por 106 participantes, por intermédio da aplicação de questionários, subdivididos de acordo com o questionário a que foram submetidos (Modelo de Referência *versus* Modelo Normativo), sendo a seleção para submissão dada aleatoriamente. Dos dados obtidos na pesquisa resultam dois agrupamentos, com representação de valores obtidos pela pontuação das respostas dos participantes da pesquisa, os quais foram submetidos a um ‘Teste-T para duas amostras independentes’. Dentre outras coisas, os resultados obtidos no estudo empírico sinalizam que, em média, os participantes da pesquisa submetidos ao Modelo de Referência proposto neste trabalho demonstram compreensão mais adequada sobre a atividade de auditoria, do que os participantes da pesquisa submetidos ao Modelo Normativo de relatório de auditoria previsto pela norma vigente NBC TA 700 (evidências obtidas tanto com as questões de compreensibilidade quanto com as de expectativas dos usuários). Isto, também, se verifica na questão da percepção destes pesquisados sobre a utilidade do serviço de auditoria. Assim, os resultados deste trabalho são sugestivos para a inferência de que a estrutura do modelo proposto é mais eficaz na comunicação com os usuários do que a do modelo utilizado atualmente.

Palavras-chave: Auditoria Independente. Parecer dos Auditores Independentes. Diferenças de Expectativas. Evidenciação da Informação Contábil. Modelo de Referência.

ABSTRACT

This study aimed to design a reference model for the Auditor's report, with a view to effective communication with users. This model was constructed from the expansion of the existing regulatory model, it was considered, in addition to items of technical and theoretical structure-standard reporting, explanatory descriptions of the constituent elements of the expectations gap studies (one of theoretical approaches to accounting audit independent). To investigate the effectiveness of the Reference Model as a tool for communicating with users, we developed an exploratory study with a sample of 106 participants, through questionnaires, subdivided according to the questionnaire that were submitted (Reference Model versus Normative model), and selection for submission given randomly. From the data obtained in the research result two groups, with representation of values obtained by the score of the responses of survey participants, which were subjected to a 'T-test for two independent samples'. Among other things, the results obtained in the empirical study indicate that, on average, the respondents submitted to the Reference Model proposed in this paper show more adequate understanding of the audit activity, the participants submitted the survey report to the Regulatory Model audit provided by the existing standard ISA 700 (evidence obtained both with issues of comprehensibility and with the expectations of users). This, too, there is the question of the perception of respondents about the usefulness of the audit service. Thus, the present results are suggestive for the inference that the structure of the model is more effective in communicating with users of the model used today.

Keywords: Financial Auditing. Audit Reports. Expectations Gap. Disclosure. Reference Model.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1.1 – Evolução conceitual dos elementos-objetos observados pela Ciência	33
Figura 1.2 – Desenvolvimento investigativo da tese	34
Figura 1.3 – Estratégias de pesquisa	42
Figura 2.1 – Representação sistêmica do serviço de Auditoria Independente	49
Figura 2.2 – Representação gráfica do sistema de controle interno	57
Figura 2.3 – Resumo dos componentes do risco de auditoria	61
Figura 2.4 – Representação sistêmica do tema de pesquisa em relação aos macro-assuntos que o envolvem	97
Figura 2.5 – Informações exigidas pela Lei das S.A. no Brasil	104
Figura 2.6 – Hierarquia das qualidades na informação contábil (FASB/SFAC nº 2)	119
Figura 2.7 – Componentes estruturais das Diferenças de Expectativas	156
Figura 2.8 – Medidas que visam a reduzir as Diferenças de Expectativas	158
Figura 3.1 – Equação: Teste-T para duas amostras independentes ...	190
Figura 3.2 – Desenho da seleção amostral da pesquisa	194

LISTA DE QUADROS

Quadro 2.1 – Modelo de Parecer-Padrão dos Auditores Independentes (Sem Ressalva)	78
Quadro 2.2 – Modelo de Relatório dos Auditores Independentes (Sem Ressalva)	81
Quadro 2.3 – Principais Diferenças entre Modelos de Parecer-Padrão: NBC T 11 x NBC TA 700	84
Quadro 2.4 – Pareceres com Opinião Adversa	86
Quadro 2.5 – Pareceres com Abstenção de Opinião	87
Quadro 2.6 – Quadro sinótico de classificação do parecer da auditoria	88
Quadro 2.7 – Postulados das estruturas conceituais	94
Quadro 2.8 – Classificação da proteção legal dos grupos de interesses conforme a origem das leis	112
Quadro 2.9 – Principais diferenças entre os ordenamentos legais <i>Common Law</i> e <i>Code Law</i> na visão contábil	114
Quadro 2.10 – Usuários da Informação Contábil	128
Quadro 2.11 – Relacionamento dos elementos das Diferenças de Expectativas como itens técnico-teóricos para a estruturação de um parecer-padrão expandido	168
Quadro 2.12 – Comparativo da composição estrutural de itens técnico- teóricos dos modelos de relatórios de auditoria (Modelo Normativo <i>versus</i> Modelo de Referência)	169
Quadro 2.13 – Modelo de Referência	170
Quadro 3.1 – Composição do Sistema Financeiro Nacional	177
Quadro 3.2 – Questões do Instrumento de Pesquisa	180

Quadro 3.3 – Relação das ‘questões de expectativas do usuário’ com o elemento de GAP de origem	183
Quadro 4.1 – Síntese dos Resultados dos Testes de Hipóteses sobre ‘Diferenças de Expectativas’	197
Quadro 4.2 – Síntese dos Resultados dos Testes de Hipóteses sobre ‘Compreensibilidade’	207
Quadro 4.3 – Síntese dos Resultados dos Testes de Hipóteses sobre ‘Utilidade’	208

LISTA DE TABELAS

Tabela 3.1 – Análise comparativa entre as médias de Usuários e Acadêmicos – Modelo Normativo	192
Tabela 3.2 – Análise comparativa entre as médias de Usuários e Acadêmicos – Modelo de Referência	193
Tabela 4.1 – Análise comparativa da compreensão sobre os elementos das ‘Diferenças de Expectativas’ (Modelo de Referência <i>versus</i> Modelo Normativo)	195
Tabela 4.2 – Análise comparativa da percepção dos respondentes sobre ‘compreensibilidade e utilidade’ (Modelo de Referência <i>versus</i> Modelo Normativo)	199

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABEPRO - Associação Brasileira de Engenharia de Produção
ABNT - Associação Brasileira de Normas Técnicas
AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants*
AM - Amostragem
ANEEL - Agência Nacional de Energia Elétrica
ANTT - Agência Nacional de Transportes Terrestres
APB (UK) - *Auditing Practices Board*
ASB (FASB) - *Auditing Standards Board*
ASCPA - *Australian Society of Certified Practising Accountants*
BACEN - Banco Central do Brasil
BNDES - Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
BOVESPA - Bolsa de Valores do Estado de São Paulo
CAPES - Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CFC - Conselho Federal de Contabilidade
Cia - Companhia
CICA - *Canadian Institute of Chartered Accountants*
COSO - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*
CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CRC - Conselho Regional de Contabilidade
CT - Comunicado Técnico
CVM - Comissão de Valores Mobiliários
DFC - Demonstração do Fluxo de Caixa
DLPA - Demonstração do Lucro ou Prejuízo Acumulado
DMPL - Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
DRA - Demonstração do Resultado por Atividade
DRE - Demonstração do Resultado do Exercício
DVA - Demonstração do Valor Adicionado
E-E-E (ou 3E's) - Eficiência, Eficácia e Efetividade
EUA - Estados Unidos da América
FASB - *Financial Accounting Standard Board*
FECAP - Centro Universitário Álvares Penteado
FURB - Fundação Universidade Regional de Blumenau
IASB - *International Accounting Standard Board*
IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IBGC - Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
ICAEW - *Institute of Chartered Accountants in England and Wales*
ICAI - *Institute of Chartered Accountants in Ireland*

IFAC - *International Federation of Accountants*
MPAS - Ministério da Previdência e Assistência Social
NBC - Normas Brasileiras de Contabilidade
NPA - Normas e Procedimentos de Auditoria
OE - Objetivo Específico
PAI - Parecer dos Auditores Independentes
PCAOB - *Public Company Accounting Oversight Board*
PUC/SP - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
RA - Riscos de Auditoria
SAS - *Statement on Auditing Standard*
S.A. - Sociedade Anônima
SCI - Sistema de Controles Internos
SPC - Secretaria de Previdência Complementar
SUSEP - Superintendência de Seguros Privados
UERJ - Universidade do Estado do Rio de Janeiro
UF - Unidade Federativa
UFAM - Universidade Federal do Amazona
UFBA - Universidade Federal da Bahia
UFMG - Universidade Federal de Minas Gerais
UFPB - Universidade Federal da Paraíba
UFPE - Universidade Federal de Pernambuco
UFPR - Universidade Federal do Paraná
UFRJ - Universidade Federal do Rio de Janeiro
UFRN - Universidade Federal do Rio Grande do Norte
UFSC - Universidade Federal de Santa Catarina
UK - *United Kingdom*
UNB - Universidade de Brasília
UNISINOS - Universidade do Vale do Rio dos Sinos
UPM (MACKENZIE) - Universidade Presbiteriana Mackenzie
URL - *Uniform Resource Locator*
USP - Universidade de São Paulo
USP/RP - Universidade de São Paulo/Ribeirão Preto

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	23
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA.....	25
1.2 OBJETIVOS.....	28
1.2.1 Objetivo Geral.....	28
1.2.2 Objetivos Específicos.....	28
1.3 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA.....	28
1.3.1 Tese e Originalidade.....	33
1.4 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	35
1.4.1 Base Filosófica.....	36
1.4.2 Método de Pesquisa.....	37
1.4.3 Caracterização (Tipologia) da Pesquisa.....	38
1.4.4 Técnicas de Pesquisa.....	43
1.5 ESTRUTURA E ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO.....	44
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA E REVISÃO DA LITERATURA.....	45
2.1 A AUDITORIA INDEPENDENTE.....	45
2.1.1 O Processo de Auditoragem – Visão Geral.....	49
2.1.1.1 A relação e influência dos elementos: SCI/RA/AM.....	55
2.1.1.2 Procedimentos de auditoria.....	64
2.1.1.3 As responsabilidades do auditor.....	67
2.1.2 O Parecer dos Auditores Independentes (PAI).....	70
2.1.2.1 Fase pré-normativa do ‘PAI’ (Breve Retrospecto).....	72
2.1.2.2 Normatização do ‘PAI’ (Breve Histórico).....	73
2.1.2.3 Aspectos normativos vigentes do ‘PAI’ (Válidos até 2010).....	76
2.1.3 Convergência das Normas Internacionais de Auditoria.....	80
2.1.3.1 Principais diferenças entre os modelos de parecer-padrão: NBC T 11 x NBC TA 700.....	82
2.1.3.2 Elementos que alteram o conteúdo redacional do parecer-padrão....	84
2.1.4 Matriz Epistemológica da Auditoria Independente.....	89
2.2 AUDITORIA INDEPENDENTE: UM SUBSISTEMA DA CONTABILIDADE FINANCEIRA.....	95
2.2.1 A Evolução (Acadêmica) da Contabilidade Financeira.....	97
2.2.1.1 A premissa de Agency.....	100
2.2.2 A Evidenciação da Informação Contábil.....	103
2.2.2.1 A governança corporativa e a relevância da evidenciação.....	109
2.2.2.2 Das características da informação contábil.....	116
2.2.2.3 A questão da comunicação da informação contábil.....	122
2.3 PESQUISAS SOBRE O ‘PAI’.....	132
2.3.1 Publicadas no Brasil.....	132
2.3.2 Publicadas no Âmbito Internacional.....	145

2.4 AS DIFERENÇAS DE EXPECTATIVAS SOBRE O PAPEL E SIGNIFICADO DA AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	155
2.4.1 Elementos Constitutivos das Diferenças de Expectativas (Quanto à Razoabilidade).....	159
2.4.2 Relacionamento dos Elementos da Abordagem de Diferenças de Expectativas como Itens Técnico-Teóricos para a Estruturação de um Parecer-Padrão Expandido	167
2.5 MODELO DE REFERÊNCIA PARA O RELATÓRIO FINAL DOS AUDITORES INDEPENDENTES	170
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	175
3.1 PLANEJAMENTO DA PESQUISA.....	175
3.2 DO INSTRUMENTO DE PESQUISA	178
3.3 QUANTO AO TRATAMENTO E À ANÁLISE DOS DADOS	182
3.3.1 Consistência e Simplificação no Tratamento da Amostra	191
4ANÁLISE E RESULTADOS DA PESQUISA.....	195
4.1 EVIDÊNCIAS SOBRE ‘DIFERENÇAS DE EXPECTATIVAS’	195
4.2 EVIDÊNCIAS SOBRE ‘COMPREENSIBILIDADE E UTILIDADE’ ...	199
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	213
5.1 CONCLUSÕES.....	213
5.2 RECOMENDAÇÕES	216
REFERÊNCIAS	219

1 INTRODUÇÃO

A auditoria independente das demonstrações contábeis (ou financeiras) consiste em um serviço que é estabelecido em lei como uma exigência a ser cumprida por companhias abertas (e outras com representativo capital e/ou faturamento) visando a assegurar, ainda que parcialmente, aos usuários externos destas organizações, sobretudo, credibilidade e confiança no processo de evidenciação das informações contábeis, informações estas que devem noticiar, dentre outras coisas, a situação econômico-financeira e patrimonial de uma entidade em determinado período.

Todavia, a imposição do que se prega ser um serviço de utilidade pública tem sido alvo de contestações, em função de sua utilidade, papel e significado, em especial após uma série de escândalos contábeis corporativos iniciados com a falência da empresa norte-americana Enron. A este respeito, de um lado a percepção de alguns auditados de que a auditoria não acrescenta valor ao negócio, por não apresentar objetivamente contribuições aos sistemas de gestão e de controle interno (ALMEIDA, 2002) e, de outro lado, a percepção de alguns usuários de que uma empresa auditada, sem restrições contidas no parecer do auditor, é uma entidade que se pode confiar em termos de viabilidade futura e solvência, e, por vezes, de uma organização certificada contra a possibilidade de ocorrência de fraudes (ALMEIDA, 2004).

A investigação minuciosa de tais aspectos críticos tem sido tratada na literatura sob a designação de *expectations gap*, termo utilizado inicialmente por Liggio (1974). As *expectations gap*, que podem ser traduzidas pela expressão ‘Diferenças de Expectativas’¹, podem ser concebidos como as divergências existentes entre o papel e significado do serviço que os auditores independentes têm se proposto a prestar e a forma como os usuários veem a racionalidade e a utilidade deste serviço (DENNIS, 2009).

A abordagem às Diferenças de Expectativas que é comumente encontrada para facilitar a compreensão desta linha de investigação é a proposta por Porter (1993), o qual segregou as diferenças de expectativas em componentes estruturais, a saber: diferenças por razoabilidade e diferenças por desempenho.

¹ Nota metodológica: as transcrições ou sumários de textos originais em inglês e espanhol utilizados neste trabalho são traduzidos livremente para o português pelo autor, exceto quando expressamente indicado em contrário.

As diferenças por razoabilidade surgem fundamentalmente da compreensão inadequada do papel da auditoria independente, dos limites de uma auditoria e das responsabilidades que são assumidas no processo de auditoria independente, ou seja, de expectativas pouco razoáveis dos usuários da informação contábil sobre a atividade de auditoria independente. As diferenças por desempenho surgem em função de comportamento e/ou atuação inadequada da auditoria ou de normas tecnicamente inadequadas.

Deste modo, as Diferenças de Expectativas se formam sob dois pontos de vista: o normativo, que considera as percepções dos usuários acerca do que os auditores devem fazer; e, o positivo, que considera as percepções dos usuários acerca do que os auditores fazem (INNES; BROWN; HATHERLY, 1997).

Sob o ponto de vista normativo, que remete às diferenças por desempenho, o tema Diferenças de Expectativas abrange a abordagem de inúmeros aspectos subjetivos, os quais, segundo Almeida (2004), vão desde a promoção de ações junto aos auditores e a implementação de sanções disciplinares, até a ampliação dos deveres e responsabilidades dos auditores no exercício de sua função.

À luz de uma abordagem científica, tais questões envolvem discussões que transcendem o simples posicionamento de percepções e incluem, invariavelmente, alterações na base estrutural que sustentam teoricamente o modelo de auditoria adotado nos dias atuais (teoria preconizada por Mautz e Sharaf, 1961), resultando, destarte, em uma visão não passível de generalizações; uma contextualização com foco único em que cada questão precisa ser tratada individualmente, como é o caso das responsabilidades por detecção e comunicação de fraudes em auditoria independente, como objeto primário de investigação.

Sob o ponto de vista positivo, que remete às diferenças por razoabilidade, o tema Diferenças de Expectativas torna-se menos subjetivo e pode ser trabalhado com propostas voltadas à clarificação do papel do auditor e os significados de uma auditoria independente, onde a percepção dos envolvidos no sistema (*peopleware*), em especial dos usuários, é o fator predominante de estudo (ALMEIDA, 2004).

Diferentemente de como ocorre no ponto de vista normativo da abordagem às Diferenças de Expectativas, o tratamento implícito é o de reordenação lógica de um sistema concreto, propondo medidas a partir da consideração do mundo real, e não a rediscussão do próprio sistema 'auditoria independente', a partir da destituição da forma como ele é concebido nos dias atuais.

No tocante a esse último ponto de vista, a investigação de questões que possam ser tratadas com a busca de resultados para reduzir a lacuna que existe entre o serviço de auditoria e a percepção inadequada dos usuários sobre este é, pois, a contribuição que se vislumbra tanto pragmática quanto teoricamente nesta abordagem. Com efeito, ao enfatizar ‘as expectativas pouco razoáveis dos usuários’ trabalha-se sobre o componente que mais gera diferenças de expectativas em auditoria, conforme demonstram estudos recentes sobre Diferenças de Expectativas (DIXON; WOODHEAD; SOHLIMAN, 2006; SIDANI, 2007; SAHA e BARUAH, 2008; ALMEIDA e COLOMINA, 2009; SALEHI; MANSOURY; AZARY, 2009).

Surge, assim, no âmbito das discussões sobre a problemática que cerca a referida abordagem, a importância do papel do Parecer dos Auditores Independentes (ou simplesmente ‘parecer’) como instrumento que pode auxiliar na educação dos usuários em auditoria.

A direção que se estabelece para atenuar a problemática é a clarificação do papel e significado da auditoria independente por intermédio deste que é o instrumento de comunicação da auditoria com os usuários (PORTER; SIMON; HATHERLY, 2003 e ALMEIDA, 2004). A perspectiva é que este documento possibilite uma forma de comunicação eficaz com os usuários, mas isto somente ocorre se o conteúdo expresso em sua estruturação for passivo de compreensão por estes agentes (SCHANDL, 1978).

Nos dizeres de Humphrey, Mozier e Turley (1992, p. 37), o relatório final da auditoria independente é significativo no contexto das Diferenças de Expectativas, não só porque figuram como uma fonte direta para distinguir as convicções sobre auditoria, mas, também, por causa da sugestão de que eles devem ser utilizados como uma ferramenta educacional para alterar as expectativas inadequadas.

Nesse sentido, o tema ‘**Conteúdo Educativo do Parecer dos Auditores Independentes**’ torna-se objeto de escrutínio que congrega as relações das seguintes temáticas: evidenciação das informações contábeis; Diferenças de Expectativas em auditoria independente; e, a própria epistemologia do relatório final da auditoria independente.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Parte integrante das informações contábeis que devem ser evidenciadas em conformidade com a legislação societária, o Parecer dos Auditores Independentes, que pode também ser designado de Relatório dos Auditores Independentes, representa a materialização do

único produto gerado pelo trabalho da auditoria independente que se torna público, de acesso irrestrito aos usuários da informação contábil. Assim sendo, a emissão do relatório final da auditoria independente, que encerra as atividades de um processo de auditoria relativamente complexo, envolve, direta ou indiretamente, três grupos de interesses distintos, a saber: auditores, auditados e usuários externos.

O auditor, sujeito ativo na emissão do parecer, que realiza todo um trabalho analítico para gerar um relatório sintético; o auditado (os administradores/gestores e o contador, enquanto, respectivamente, responsáveis e responsável técnico pela elaboração das demonstrações contábeis), sujeito oculto no processo de emissão do parecer, porém, diretamente envolvido no processo de auditoria, podendo ser afetado por conta da decisão dos usuários, dada em virtude do resultado da emissão de uma opinião modificada/qualificada; o usuário externo (investidores e potenciais investidores e/ou credores e potenciais credores, tanto de natureza financeira quanto de natureza social), sujeito passivo na emissão do parecer (destinatário), que pode utilizar este relatório para verificar se as demonstrações contábeis a ele relacionadas são merecedoras de credibilidade.

Em meio a tal contexto, em que o conflito de interesses entre estes agentes se torna eminente e pode levar, dentre outras situações, à assimetria informacional, atribui-se a este documento formal, praticamente de maneira isolada, o vultoso papel de transparecer a confiança que os usuários devem (ou não) ter nas informações contábeis para poder, ainda que parcialmente, tomar decisões de investimento e/ou de concessão ou renovação de crédito (DUTRA; ALBERTON; BORNIA, 2009).

Cerca-se, destarte, a importância de se estudar o tema Parecer dos Auditores Independentes, o qual, desde o trabalho de Baskin (1972), vem sendo explorado com recorrência pela literatura internacional de auditoria, tendo como uma das principais vertentes investigativas os estudos sobre a modelagem estrutural deste relatório (veja Church, Davis e McCracken, 2008), vertente esta que se fundamenta basicamente na possibilidade de utilização deste instrumento para ampliar a capacidade de comunicação da auditoria com os usuários da informação contábil.

No âmbito dos principais escrutínios realizados nesta vertente, alguns pesquisadores centraram a sua investigação na possibilidade da modelagem dos relatórios de auditoria ajudar a minimizar as Diferenças de Expectativas (Kelly e Mohrweis, 1989; Hatherly, Innes e Brown, 1991; Miller, Reed e Strawser, 1993; Monroe e Woodliff, 1994; Innes,

Brown e Hatherly, 1997; Gay, Schelluch e Baines, 1998; Leung e Chau, 2001; Lin e Chen, 2004; Dixon, Woodhead e Sohlman, 2006; Sidani, 2007; Chong e Pflugrath, 2008) e outros não se preocuparam preponderantemente com a redução das Diferenças de Expectativas, centrando seu foco de investigação sobre o grau de compreensibilidade dos usuários acerca do serviço de auditoria (Holt e Moizer, 1990; Humphrey, Mozier e Turley, 1993; Hatherly, Brown e Innes, 1998; Manson e Zaman, 2001; Gómez-Guillamón, 2006).

Esta literatura acadêmica sugere que a evolução das normas de auditoria sobre Parecer dos Auditores Independentes, sustentadas por investigações predominantemente empíricas sobre o tema, tem contribuído para a eficácia na comunicação com os usuários da informação contábil, ainda que alguns estudiosos continuem a atribuir a ele apenas um valor simbólico (CHURCH; DAVIS; MCCRACKEN, 2008).

A ideia central é que a inserção de informações educativas no Parecer dos Auditores Independentes pode ajudar a melhorar a compreensão dos usuários sobre o serviço de auditoria, e isto tende a reduzir naturalmente as Diferenças de Expectativas geradas por expectativas pouco razoáveis dos usuários, o que, em outras palavras, pode auxiliar na busca pela efetividade desta atividade, na medida em que usuários com percepções mais adequadas sobre auditoria tendem a produzir expectativas condizentes com o que este serviço pode proporcionar (CHONG e PFLUGRATH, 2008 e INNES; BROWN; HATHERLY, 1997).

O direcionamento estratégico para investigação da questão que assim se estabelece é trabalhar a estruturação de modelos alternativos de relatórios de auditoria, o que pode ser realizado a partir do próprio modelo de parecer-padrão previsto nas normas de auditoria, promovendo ajustes sobre este para gerar um “parecer-padrão expandido”, que deve ser comparado com o relatório padrão estabelecido pelas normas vigentes.

Pelo exposto, torna-se mister o seguinte problema de pesquisa:

Visando à eficácia na comunicação com os usuários, quais os elementos constitutivos das Diferenças de Expectativas (no que tange às expectativas pouco razoáveis dos usuários) que convergem para a estruturação de um modelo de referência do Relatório dos Auditores Independentes?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Estruturar um modelo de referência para o Relatório dos Auditores Independentes, tendo em vista a eficácia na comunicação com os usuários.

1.2.2 Objetivos Específicos

- OE 1: relacionar, a partir da literatura técnica, os elementos constitutivos das Diferenças de Expectativas, no que tange às expectativas pouco razoáveis dos usuários, como itens técnico-teóricos que devem ser considerados para a estruturação do Relatório dos Auditores Independentes, tendo em vistas a eficácia na comunicação com os usuários;
- OE 2: investigar se a percepção dos usuários sobre a compreensibilidade do relatório da auditoria e sobre a utilidade do serviço de auditoria independente é afetada com a inserção dos elementos constitutivos das Diferenças de Expectativas ao Relatório dos Auditores Independentes, enquanto itens técnico-teóricos que devem ser considerados na estruturação deste relatório.

1.3 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA

No âmbito da Engenharia de Produção e Sistemas, a atividade de auditoria independente pode ser vista sob dois ângulos, ambos compostos na área de Inteligência Organizacional. O primeiro diz respeito ao seu papel no processo de tomada de decisões de investimentos, em que a interação temática decorre pela relação com as Finanças Corporativas. O segundo refere-se à visão sistêmica da auditoria independente como um serviço como outro qualquer, que é prestado por um (ou por vários) profissional, e que, sob a ótica da avaliação de desempenho, pode ser objeto de investigação visando à melhoria da performance do serviço.

Conforme expresso na *homepage* do PPGEP/UFSC (2010), uma das possibilidades de imersão investigativa (linhas de pesquisa) da área de Inteligência Organizacional é a “avaliação de desempenho e tomada de decisão”, em que se preconiza “contextualizar, identificar e mensurar

as causas dos problemas de desempenho de sistemas organizacionais, tendo em vista construir soluções realistas e funcionais”.

De tal modo, dentro da visão primeira exposta anteriormente, ‘Finanças Corporativas’ surge como uma disciplina de relevância para estudos, em que a tomada de decisões a respeito de investimentos no âmbito dos mercados de capitais (e crédito no mercado financeiro) é um dos objetos que compõem o ponto central de observação, de modo que a simetria (e confiança) na evidenciação da informação contábil e a governança corporativa são assuntos que contribuem para o processo de tomada de decisão, dentro de uma abordagem à Análise Fundamentalista² (HEALY e PALEPU, 2001; LEAL e SAITO, 2003; PENMAN, 2004).

Dentro deste contexto, um dos fatores preponderantes na relação da simetria da evidenciação contábil e governança corporativa é a auditoria independente, que justifica-se, sobretudo, pelo risco de *agency* (Teoria da Agência) e qualidade da informação. Vista sob esta ótica de segurança e credibilidade, a auditoria independente torna-se um dos pilares para o bom funcionamento dos mercados de capitais, ao lado das informações fidedignas sobre as entidades, liquidez das bolsas e orientações aos investidores (papel geralmente desempenhado pelos analistas). Isto implica em afirmar que informações contábeis devidamente auditadas podem fundamentar o processo decisório do usuário investidor (PINHEIRO, 2005; LOPES e MARTINS, 2005).

No Brasil, o papel da auditoria independente no âmbito do mercado de capitais é reconhecido pelo seu próprio órgão regulador e fiscalizador, a Comissão de Valores Mobiliários – CVM, que descreve, através da Instrução CVM nº 308/99, as seguintes características fundamentais: a importância de um sistema de auditoria independente como suporte indispensável ao órgão de regulamentação e a figura do auditor como elemento imprescindível de credibilidade do mercado e de proteção ao investidor, quanto à fidedignidade e confiabilidade das informações contábeis, no que tange à sua evidenciação³.

Assim, enquanto parte de um sistema pautado em credibilidade e confiança, o estudo da efetividade da auditoria independente (eficácia na

² Segundo Pinheiro (2005, p. 223), a Análise Fundamentalista é aquela em que o analista utiliza, em seu estudo, “de toda a informação disponível no mercado sobre determinada empresa, com a finalidade de obter seu verdadeiro valor, e assim formular uma recomendação de investimento”.

³ Com base em pesquisas anteriores, Murcia (2009, p. 05) explica que evidências empíricas apontam que empresas com melhor evidenciação possuem menor custo de capital próprio, menor custo de capital de terceiros e são mais acompanhadas por analistas. Isto denota a importância da evidenciação no âmbito das finanças das organizações.

comunicação é parte do estudo da efetividade da auditoria) é imperativo para que esta seja parte efetiva no processo de satisfação de demandas informacionais dos seus usuários. Isto contribui para o estudo das Finanças Corporativas, dentro da abordagem de Análise Fundamentalista.

Sob a visão segunda exposta no início desta seção, é necessário considerar que a complexidade técnica do serviço de auditoria independente é algo reconhecido na literatura contábil (SCHANDL, 1978). A dificuldade de compreensão deste serviço pode conduzir usuários a uma visão distorcida do seu real significado, resultando, por consequência, numa desconsideração dos usuários quanto à necessidade deste serviço, em razão de uma percepção inadequada da utilidade desta atividade, que é parte de um processo de tomada de decisões. Isto, em outras palavras, significa que o grau de efetividade da auditoria independente depende da eficácia na comunicação que o referido relatório atinge junto aos usuários da informação contábil.

A redução deste distanciamento é importante à medida que a adequada compreensão do serviço de auditoria independente pode levar os usuários a disporem de maior entendimento do conjunto de informações contábeis evidenciadas, de modo que a tomada de decisões sobre investimento (e/ou de concessão/renovação de crédito) seja pautada em informações dotadas de maior confiança.

Dentro desta concepção, no que se refere a melhorias de sistemas produtivos (de serviços neste caso), a avaliação de desempenho das organizações possui como uma de suas formas de sustentação teórica três dimensões conceituais que possibilitam a maximização da utilização dos recursos em busca da melhoria do produto, quais sejam, eficiência, eficácia e efetividade⁴ (SINK e TUTTLE, 1993).

Assim sendo, estes conceitos podem ser assim interpretados (SANDER, 1995):

- **Eficiência:** “é o critério econômico que revela a capacidade administrativa de produzir o máximo de resultados com o mínimo de recursos, energia e tempo” (SANDER, 1995, p. 43). Este critério remete ao uso econômico e racional dos recursos e/ou insumos, cuja contribuição é incorporada ao processo produtivo de um bem ou serviço. Seu alcance é, destarte, ligado à aptidão, capacidade, sagacidade e competência para proceder/agir, de modo que o fator preponderante é a ‘Habilidade’;

⁴ As siglas ‘E-E-E’ ou ‘3E’s’ são geralmente utilizadas para expressar esses três conceitos.

- **Eficácia:** “é o critério institucional que revela a capacidade administrativa para alcançar as metas estabelecidas ou os resultados propostos” (SANDER, 1995, p. 46). Em geral, tal critério é associado ao grau com que um objetivo (meta/requisito/cronograma) programado é (ou não) cumprido, independentemente do mérito intrínseco ou da finalidade que o objetivo possui, enquanto parte de um planejamento e/ou programa. Seu alcance é, portanto, ligado ao “modo de proceder/agir”, ou seja, afetado pelo comportamento e procedimento do propósito, de maneira que o fator preponderante é a ‘Atitude’;
- **Efetividade:** “é o critério político que reflete a capacidade administrativa para satisfazer as demandas concretas feitas pela comunidade externa (...) refletindo a capacidade de resposta às exigências da sociedade” (SANDER, 1995, p. 47). A efetividade está intimamente ligada à satisfação do usuário, presente e/ou potencial, tanto quando se refere à extensão da oferta de bens e/ou serviços, como pela sua qualidade. Seu alcance é, em geral, ligado à relação que se estabelece entre um sujeito e um objeto, de modo que o fator preponderante é o ‘Conhecimento’.

A abordagem de desempenho pautada nestas dimensões conceituais torna-se, pois, fundamental, dentro de uma visão voltada à melhoria de desempenho, tendo em vista a observação sistêmica da Engenharia de Produção.

Neste contexto, em ambas as visões, pode-se notar que a riqueza da interdisciplinaridade da Engenharia de Produção está presente, interdisciplinaridade esta que possibilita o desenvolvimento de conhecimento prático com temas de áreas de afinidade, conforme explicitam Silva e Menezes (2005, p. 45-46, grifos nosso):

A Engenharia de Produção caracteriza-se como uma engenharia de métodos e de procedimentos, em que o objetivo é o estudo, o projeto e a gerência de sistemas integrados de pessoas, materiais, equipamentos e ambientes, com fins de melhorar a produtividade do trabalho, a qualidade do produto e a saúde das pessoas (no que se refere às atividades de trabalho).

A área de Engenharia de Produção tem uma abordagem interdisciplinar como suporte da sua construção cognitiva. Nesse sentido está envolvida com diversas Ciências Humanas, em particular com a **Economia** e as **ciências da organização** (que envolvem temas ligados à Administração, à Sociologia, às Ciências Ambientais, à Psicologia e à Matemática Aplicada).

Visto que a Engenharia de Produção é uma área interdisciplinar, as fontes de informação para pesquisa podem ser de outras áreas do conhecimento. Tais fontes serão utilizadas (...) para identificar referências e possibilitar a recuperação de textos que irão dar fundamentação teórica a sua pesquisa.

Percebe-se, desse modo, que o desenvolvimento de conhecimento prático em áreas de afinidade, como é o caso dos conhecimentos construídos pela relação dos estudos com a área contábil, no que se refere à gestão e às finanças das organizações, é foco da abordagem interdisciplinar da Engenharia de Produção. Em especial, estudos sobre as finanças das organizações, com uma perspectiva de investimentos no âmbito dos mercados de capitais, é um assunto de intersecção destas áreas, advindos, no caso da ciência contábil, dos estudos sobre Contabilidade Financeira, e, no caso da Engenharia de Produção, das Finanças Corporativas.

Assim sendo, a investigação proposta pode ser vista como uma contribuição ao ramo da Engenharia de Produção voltado aos estudos da Inteligência Organizacional, posto que a auditoria independente está diretamente relacionada a esta linha de pesquisa do ponto de vista das temáticas de Finanças Corporativas, sob o aspecto de tomada de decisão dos investidores.

Igualmente, não se pode desconsiderar que, quanto ao ponto de vista do estudo dos 3E's das organizações, há também interação do tema no âmbito da Engenharia de Produção, sob o aspecto da eficácia na comunicação enquanto parte integrante de uma busca pela efetividade do serviço de auditoria independente. De tal modo, acredita-se que o uso destes conceitos em sentido de potencializar o desempenho desta atividade constitui-se em uma razão lúdima, sob a ótica científica, que revela a contribuição dentro da área da Engenharia de Produção e Sistemas.

1.3.1 Tese e Originalidade

A ciência, de acordo com Pacheco Jr, Pereira e Pereira Filho (2007, p. 08), pode ser entendida como “o conjunto de conhecimentos gerados a partir de hipóteses acerca de objetos/fenômenos, obtidos por meio de procedimentos sistemáticos, lógicos e racionais, e passíveis de verificação para comprovar sua valia”. De tal maneira, um trabalho acadêmico, que se possa designar ‘científico’, deve ser caracterizado pelo aumento das fronteiras do conhecimento.

Nesse sentido, Pacheco Jr, Pereira e Pereira Filho (2007) propõem uma figura, desenhada em forma de escada (com degraus), que analogamente demonstra uma “escalada” dos elementos-objetos observados pela ciência, de modo a exprimir seus níveis e, sobretudo, os estágios em que podem ser enquadrados os trabalhos acadêmicos de conclusão de curso, em especial uma tese de doutorado⁵.

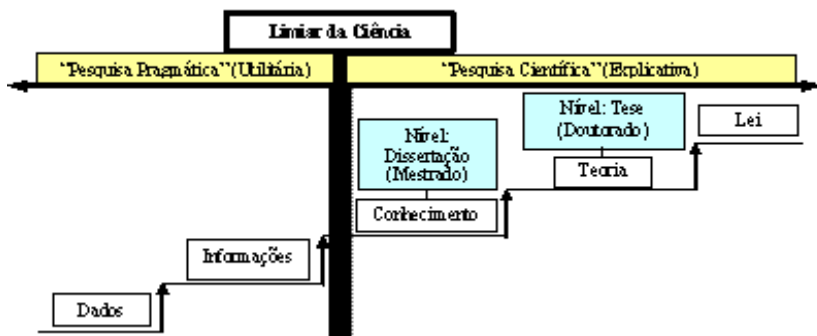


Figura 1.1 - Evolução conceitual dos elementos-objetos observados pela ciência

Fonte: Adaptado de Pacheco Jr, Pereira e Pereira Filho (2007, p. 07).

Sobre a Figura 1.1 observar que: os dados representam elementos-objetos em seu estado mais bruto que, individual e/ou isoladamente, não possuem sentido científico, porém, quando relacionados criam ‘informação’; as informações, num segundo estágio,

⁵ Segundo Pacheco Jr, Pereira e Pereira Filho (2007, p. 11), uma tese “trata-se de um estudo de grande profundidade técnico-teórica e alto grau de rigor metodológico científico, caracterizando-se pela originalidade do estudo sobre o objeto, ou seja, uma inovadora forma de pesquisa conduzida nos procedimentos ou em um novo objeto de investigação, possibilitando trazer à tona novos conhecimentos. Assim, exige-se do autor não apenas ousadia no estudo, mas também grande capacidade de raciocínio lógico e análise dos resultados”.

são entendidas como a etapa em que os elementos já não mais estão em estado bruto, tendo algum potencial sentido científico, entretanto, dependem ainda de demonstrarem seu significado para receber o status de científico, ou seja, à informação deve se estabelecer o seu significado, em termos de relevância, para galgar o degrau de ‘conhecimento’; o conhecimento é o estágio em que se atinge o “saber” usar da informação para algum fim (sabedoria em sentido erudito, e não em sentido popular), abstrato ou concreto, e, se comprovado seu valor científico⁶, pode gerar uma ‘teoria’; a teoria é uma parte “especulativa” da ciência, gerada pela experiência legítima do conhecimento; e, a lei, do ponto de vista científico, constitui-se no estágio máximo a se atingir em estudos, dado quando uma teoria pode ser generalizada, ou seja, adotada como válida dentro de um determinado contexto (PACHECO JR; PEREIRA; PEREIRA FILHO, 2007).

Com efeito, pode-se expressar que a presente tese está construída em uma escalada que compõem os seguintes elementos-objetos, que pode ser observada na Figura 1.2.

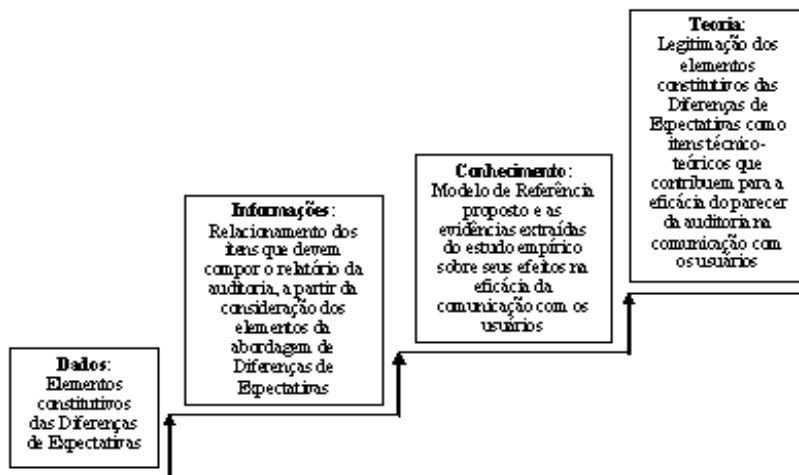


Figura 1.2 – Desenvolvimento investigativo da tese

⁶ Comprovação, sob a ótica dos critérios científicos, dá-se pela soma de quatro fatores, a saber: Formal, que é o ato de escrever o trabalho, dentro das normas técnicas (ABNT), com vistas a torná-lo formalizado; Factual, que é a premissa de que os trabalhos são baseados em fatos concretos ou abstratos, os quais devem estar contextualizados e não devem considerar juízo de valores; Racional, que é a abordagem lógica empreendida no método científico; e, Lógico/Sistemático, que é o ordenamento lógico das ideias visando a replicabilidade/verificabilidade do estudo, em geral verificada nos procedimentos metodológicos declarados no trabalho (PACHECO JR; PEREIRA; PEREIRA FILHO, 2007).

A Figura 1.2, correlata com os objetivos da tese, apresenta as etapas evolutivas que são desenvolvidas neste trabalho, relativamente à sua construção teórica e investigação empírica, de modo a possibilitar que se investigue a eficácia do modelo de referência de relatório final da auditoria independente.

Dentro deste contexto, entendendo-se que uma tese deva ser conduzida pela teorização de um assunto, de maneira, no mínimo, original (podendo ser inédita⁷), pode-se notar que esta tese atende ao requisito da formulação teórica. Nos dizeres de Richardson (1999, p. 17), em pesquisas realizadas para formular teorias, “os pesquisadores estudam um problema cujos pressupostos teóricos não estão claros ou são difíceis de encontrar. Nessa situação, faz-se uma pesquisa não apenas para conhecer o tipo de relação existente, mas, sobretudo, para determinar a existência de relação”.

Sem embargo, considerando-se a contextualização do fenômeno em estudo, a originalidade deste trabalho está na existência de uma proposta para a atenuação da problemática de ineficácia na comunicação e de compreensão inadequada sobre o significado e papel da auditoria independente por parte dos usuários, consubstanciada em um modelo referencial construído a partir do relacionamento das duas abordagens teóricas em questão (Diferenças de Expectativas e modelagem do parecer). Tal proposta é algo ainda não existente na literatura de auditoria e tem como intento evoluir a abordagem investigativa de relatórios de auditoria preconizada por Church, Davis e McCracken (2008).

1.4 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Uma pesquisa científica deve conter a apresentação e a justificativa dos preceitos metodológicos adotados, os quais se constituem nos elementos que a caracterizarão como tal. Tais preceitos devem ter uma coerência racional e, via de regra, possuem um alinhamento lógico já estabelecido no ambiente científico; fatos estes que são atributos da racionalidade científica.

Neste sentido, as técnicas empregadas em uma pesquisa derivam da tipologia do estudo, que, por sua vez, depreende do método científico

⁷ O ineditismo é um estágio em que se tem um objeto de estudo inexplorado. A originalidade refere-se à singularidade da pesquisa, no sentido de não haver resposta a contento para o problema proposto, ou ainda por se utilizarem de procedimentos metodológicos que permitam a investigação de um objeto de uma maneira ainda não realizada.

utilizado como a forma de raciocínio empregada para conhecer o fenômeno em estudo, o qual, necessariamente, estará alinhado a pelo menos uma das bases filosóficas reconhecidas pela ciência.

Deste modo, em ordem de enquadrar metodologicamente esta pesquisa, utilizando-se da estrutura de elementos proposta por Pacheco Jr, Pereira e Pereira Filho (2007), apresenta-se, nas subseções seguintes, respectivamente, a base filosófica, o método científico, a tipologia e as técnicas adotadas na pesquisa, justificando-se, pois, o seu emprego do ponto de vista da racionalidade científica.

1.4.1 Base Filosófica

Do ponto de vista sistêmico, a evolução do raciocínio empreendido pelo autor deste trabalho está centrada no Processo, enquanto parte explicativa para a reorganização lógica do sistema. Considerando-se a interação anteriormente descrita neste trabalho, as abordagens de Diferenças de Expectativas em auditoria e modelagem do Parecer dos Auditores Independentes denotam que o modelo de parecer-padrão adotado em conformidade com as normas de auditoria vigentes é insuficiente para reduzir as expectativas pouco razoáveis dos usuários, de maneira que a ineficácia na comunicação está baseada na falta de compreensão dos usuários, dada em função de um Processo não organizado de maneira adequada.

Daí a percepção de que a causa (*input*) é originada de relatórios que não incluem todos os itens que deveriam conter para permitir aos usuários a adequada compreensão do que significa e qual o papel da auditoria independente e o efeito (*output*) resulta em expectativas que não são condizentes com a prática da atividade, ou seja, em expectativas pouco razoáveis dos usuários sobre a auditoria independente.

De tal modo, o processo de comunicação eficaz, em que a composição dos elementos que o compõem seja ordenada de forma lógica (reajuste organizacional dos elementos do Processo - *Orgware*)⁸, pode auxiliar na redução das diferenças de expectativas dos usuários, o que, em outras palavras, seria uma forma de maximizar a efetividade da auditoria independente, enquanto serviço de utilidade pública.

⁸ Segundo Pacheco Jr, Pereira e Pereira Filho (2007, p. 48), os elementos essenciais que compõem o processo, dentro de um sistema, são: Material (*hardware*), elementos de constituição física do processo; Funcional (*software*), elementos de constituição funcional/lógico do processo; Humano (*peopleware*), elementos de operacionalização humana do processo; e, Controle (*orgware*), forma de organização dos elementos do processo.

Dito de outra maneira, a lógica é de que os principais elementos constitutivos das Diferenças de Expectativas, no que tange às expectativas pouco razoáveis dos usuários, quando descritos analiticamente no relatório do auditor independente produzem maior clarificação do papel de uma auditoria independente e, de tal modo, o entendimento dos usuários da informação contábil altera-se significativamente em favor da compreensibilidade deste papel, conduzindo a auditoria independente, na percepção dos usuários, a um maior nível de efetividade.

No sentido oposto desta lógica, pode-se dizer que, se a percepção dos usuários sobre a auditoria independente torna-se mais efetiva pela inserção dos referidos elementos constitutivos ao parecer dos auditores, é possível a inferência de que a eficácia deste relatório na comunicação junto a estes usuários foi atingida.

Nesse sentido, verifica-se que o processo de raciocínio lógico seguido pelo autor, ao procurar resposta para o problema de pesquisa através do estabelecimento de relações entre abordagens teóricas, assimila-se, em essência, com a concepção adotada pelo Estruturalismo, a qual, conforme Richardson (1999), tem como preocupação fundamental a descrição do sistema em termos relacionais, independente de evoluções e relações externas.

Corroborando deste entendimento, observe-se que na base filosófica Estruturalista pressupõe-se que o conhecimento científico seja gerado para o “conhecer” das relações entre os elementos que compõem um dado Processo, sendo as causas (entradas/*input*) e os efeitos (saídas/*output*) partes já conhecidas dentro de um sistema aberto. Isto é, nos dizeres de Pacheco Jr, Pereira e Pereira Filho (2007, p. 47), o Estruturalismo consiste, do ponto de vista sistêmico, na investigação das “relações entre os elementos que compõem um processo na explicação dos fenômenos”.

1.4.2 Método de Pesquisa

Para Silva e Menezes (2005, p. 25), o método científico, ou método de pesquisa como pode ser também designado, traduz-se em um “conjunto de processos ou operações mentais que se devem empregar na investigação”. Em outras palavras, o método de pesquisa constitui-se na própria linha de raciocínio adotada no processo de estudo, consubstanciada num conjunto de procedimentos do qual as investigações desta natureza (científica) dependem para alcançar seus objetivos (GIL, 1993).

Nesse sentido, em linha com a base filosófica adotada, a racionalidade científica do presente trabalho conduz ao entendimento de que os métodos de raciocínio utilizados são o dedutivo e o descritivo, uma vez que, no caso do método dedutivo, conforme principiam Pacheco Jr, Pereira e Pereira Filho (2007, p. 55), “se parte de teorias e leis no predizer a ocorrência de fenômenos específicos do objeto de estudo (...), com o objetivo de explicar o conteúdo das premissas de pesquisa”, e, no caso do método descritivo, parte-se “da premissa de que os fenômenos para serem compreendidos em suas especificidades devem ser objeto de estudo, com a subsequente descrição para possibilitar o conhecimento em relação aos elementos envolvidos e respectivos relacionamentos”.

Com efeito, ao se partir do conhecimento existente e reconhecido pela literatura de auditoria, ou seja, de uma estrutura conceitual geral já concebida, para buscar a resposta do problema de pesquisa, voltada à contextualização do fenômeno específico, tem-se uma forma de pensamento dedutivo (do geral para o particular). Não obstante, considerando que a descrição das características do fenômeno é condição para a obtenção da resposta, o que ocorre **a partir do relacionamento** das abordagens teóricas já existentes, pode-se verificar que esta pesquisa é também caracterizada por um processo de lógica descritiva.

1.4.3 Caracterização (Tipologia) da Pesquisa

Quanto à Abordagem ao Problema (Natureza)

Uma complexa e controvertida questão dentre as caracterizações de uma pesquisa diz respeito à abordagem ‘qualitativa e/ou quantitativa’. Segundo Richardson (1999, p. 79), “o método qualitativo difere, em princípio, do quantitativo à medida que não emprega um instrumental estatístico como base do processo de análise de um problema. Não pretende numerar ou medir unidades ou categorias homogêneas”.

Nesta conceituação observa-se o apelo pela própria concepção técnica do método, não se referindo, contudo, à premissa para sua adoção. Sob esta ótica, Silva e Menezes (2005, p. 20), em adição aos preceitos de eminência técnica postos por Richardson, abordam a questão da premissa para a adoção do método da seguinte maneira:

Do ponto de vista da forma de abordagem do problema (*uma pesquisa*) pode ser:

Pesquisa Quantitativa: considera que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las. Requer o uso de recursos e de técnicas estatísticas (percentagem, média, moda, mediana, desvio-padrão, coeficiente de correlação, análise de regressão, etc.).

Pesquisa Qualitativa: considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa. Não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave. É descritiva. Os pesquisadores tendem a analisar seus dados indutivamente. O processo e seu significado são os focos principais de abordagem. (grifos nosso).

Dentro deste contexto, cabe notar que, embora por vezes sejam tratadas como mutuamente exclusivas, estas abordagens não implicam, necessariamente, em um posicionamento da pesquisa por uma ou outra direção. Isto é, não é uma questão de optar por uma e, automaticamente, excluir-se a outra; a questão é de ênfase no tratamento dos dados e informações para gerar conhecimento e/ou responder ao problema de pesquisa.

Assim, ainda que possa parecer, à primeira vista, uma questão meramente antagônica, a adoção de uma destas concepções, ou mesmo pelo uso conjunto, não é algo que tem sido percebido por unanimidade na literatura acadêmica sobre metodologia científica.

Em face deste aspecto, sem que se queira discutir o mérito destas abordagens no que se refere à sua epistemologia, utiliza-se a concepção proposta por Richardson (1999), o qual explicita que uma pesquisa pode ser qualitativa e/ou quantitativa, dependendo da abordagem requerida, implicitamente, no problema de pesquisa, para a compreensão de um dado fenômeno/objeto; ou seja, a forma com que se “deve” realizar a investigação (enfoque adotado no exame).

Nesse sentido, considerando o problema da presente pesquisa, em que se preceitua, de um lado, uma abordagem que trate o tema buscando estabelecer relações conceituais, técnico-teóricas, e de outro, a

necessidade de quantificação do nível de compreensão (e percepção de utilidade), torna-se notório a eminência da natureza quali-quantis (mista) nesta pesquisa.

Sem embargo, o uso de uma abordagem qualitativa remete ao imperativo de se verificar a relação dinâmica dos elementos intrínsecos e extrínsecos do problema de pesquisa, de modo a descrever esta relação. Por sua vez, a abordagem quantitativa remete ao imperativo da mensuração, o que se verifica no objetivo específico número 2, gerado a partir de raciocínio dedutivo. Tais fatos denotam o alinhamento da abordagem empreendida para o problema de pesquisa com o método de pesquisa e a base filosófica, e converge para a característica de pesquisa descritiva e exploratória do presente estudo.

Quanto ao Tipo de Pesquisa (Objetivos)

Quanto ao tipo de pesquisa, que se dá em função dos procedimentos adotados para investigação do fenômeno, este trabalho pode ser enquadrado tanto como descritivo quanto exploratório. É descritiva ao identificar e definir (descrevendo) as relações existentes entre os itens que compõem o tema de pesquisa, aspectos que podem ser observados no objetivo específico 1, e que são trabalhados, essencialmente, no capítulo 2 desta tese. É exploratória por buscar explorar a legitimação (validação parcial) da estrutura proposta, na percepção dos usuários da informação contábil, o que pode ser observado no objetivo específico 2 e é trabalhado, substancialmente, por intermédio dos capítulos 3 e 4 da tese.

Assim sendo, verifica-se que, na parte teórica deste trabalho, em linha com a abordagem qualitativa ao problema de pesquisa, utilizam-se procedimentos típicos da pesquisa descritiva, a qual, segundo Gil (1995, p. 45), tem como objetivo primordial a descrição das características de determinado fenômeno.

Na parte empírica, por sua vez em linha com a abordagem quantitativa ao problema de pesquisa, adotam-se procedimentos típicos da pesquisa exploratória, que, de acordo com Pacheco Jr, Pereira e Pereira Filho (2007, p. 81), é apropriada para os primeiros estágios de investigação, o que, no caso deste trabalho, ocorre após a elaboração do Modelo de Referência proposto, que é empiricamente investigado em seu estágio bruto.

A este respeito, Gil (1995, p. 46) explica que o uso da pesquisa descritiva conjuntamente com a exploratória mostra a preocupação dos pesquisadores com a atuação prática do que está sendo abordado teoricamente. Isto é, nesse tipo de pesquisa o trabalho não se encerra na

abstração realizada para teorizar o tema. Geralmente, ao final da teorização volta-se ao fato concreto, ou seja, à prática, para verificar a “valia” da reflexão realizada no âmbito abstrato.

Com efeito, observa-se que a pesquisa tem perspectiva de se margear com o realismo do contexto e no ambiente natural do sistema, fatores estes que denotam a estratégia de pesquisa a ser seguida. Se não, veja-se a Figura 1.3, que expõe o “circumplexo” proposto por McGrath (1982 *apud* SOUZA, 2002), em que se consideram oito estratégias metodológicas, subdivididas em quatro quadrantes, por pares estratégicos.

Note-se que, dentro do espaço circular do gráfico, é possível identificar, também, três estágios de maximização de objetivos, a saber: uma pesquisa envolve uma população (A = autores), fazendo algo (B = *behavior* - comportamento), em algum cenário/tempo/lugar (C = contexto); a opção pela ênfase em um desses objetivos implica, naturalmente, em adotar uma estratégia que privilegia certos aspectos, em detrimento dos outros dois objetivos.

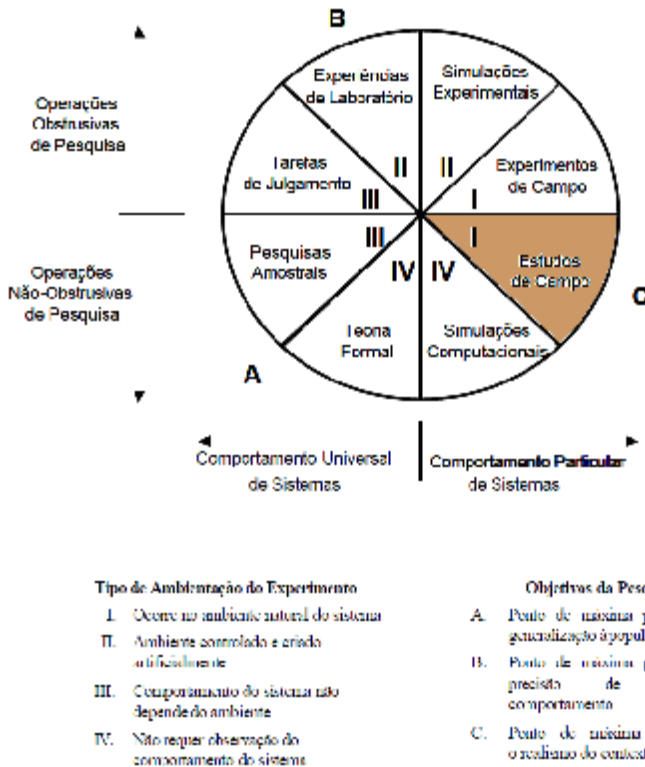


Figura 1.3 – Estratégias de pesquisa (grifo nosso)

Fonte: Adaptado de McGRATH (1982, p. 73 *apud* SOUZA, 2002, p. 44).

Observar na Figura 1.3 que a adoção da estratégia técnico-metodológica voltada ao Estudo de Campo (grifado na figura gráfica) torna imperativo de se considerar que o atendimento do objetivo de estudo, sob este aspecto, está em maximizar o foco na realidade do contexto em que se insere o tema da pesquisa, bem como, do ponto de vista sistêmico, que este ocorre no ambiente natural/real do sistema ‘auditoria independente’.

Quanto à Profundidade e Amplitude da Pesquisa (Procedimentos)

A partir da proposta de contextualização da estratégia de pesquisa, considerando a tipificação exposta anteriormente (quali-quantitativa e descritiva/exploratória), associada à base filosófica e aos métodos científicos assumidos, tem-se o indicativo de que a amplitude e

profundidade desejada no trabalho não poderia ser outra se não a de um Estudo de Campo. O Estudo de Campo é uma opção que denota a disposição do pesquisador em equalizar a profundidade e a amplitude da pesquisa, diferentemente do Estudo de Caso que prioriza o aprofundamento e da Pesquisa de Campo que dá ênfase à amplitude.

A sua adoção pressupõe que já se conheça, pelo menos minimamente, aspectos gerais que envolvam o assunto, não sendo necessário um procedimento eminentemente exploratório, que seria, em geral, atendido por 'Estudo de Caso'. Outro pressuposto é que não existem, ainda, no atual estágio de pesquisa, condições para buscar a generalização das evidências obtidas, não cabendo um procedimento explicativo, a rigor, foco das 'Pesquisas de Campo'.

Nesse sentido, considerando que o tema em estudo não se encontra em estágio incipiente de conhecimento, mas, também, não atingiu condições suficientes, do ponto de vista teórico, para subsidiar generalizações, o estágio de evolução do pensamento/conhecimento proposto fez mister um Estudo de Campo, com o qual se buscou a legitimação da estrutura teórica proposta, podendo, só a partir deste estágio, realizar-se proposições para futuros trabalhos voltados à validação de modelos teóricos construídos com base nesta estrutura, ou ainda de modelos que, se for o caso, trabalhem a partir das inconsistências identificadas nesta estrutura.

1.4.4 Técnicas de Pesquisa

Com base nos objetivos declarados e em harmonia com o enquadramento metodológico deu-se suporte ao estudo com as seguintes técnicas de pesquisa:

- **BIBLIOGRÁFICA:** Elaboração de um referencial teórico que leva em conta um levantamento de dados bibliográficos para a consolidação das abordagens teóricas, que são relacionadas com base no tema e fenômeno em estudo, de modo a sustentar as premissas do estudo;
- **BIBLIOGRÁFICA/DOCUMENTAL:** Construção de um instrumento de pesquisa (Questionário) com base nos fundamentos técnicos e teóricos;
- **INSTRUMENTAL:** Aplicação do instrumento de pesquisa na amostra que foi selecionada para investigação, com abordagem de Estudo de Campo;

- ANÁLISE QUALITATIVA E QUANTITATIVA: Avaliação dos resultados para a resposta ao problema de pesquisa mediante análise qualitativa, sendo o estudo empírico desenvolvido por intermédio de medições quantitativas através de sistema comparativo de pontuação (Teste-T).

1.5 ESTRUTURA E ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

Esta tese está organizada da maneira que se segue, fundamentalmente estruturada sob cinco capítulos, que são:

- capítulo 1 - capítulo em que se explicitam os fundamentos científicos da pesquisa;
- capítulo 2 - que representa a base teórica do trabalho realizado. Neste é apresentada a fundamentação teórica do contexto que cerca o fenômeno observado e a revisão da literatura sobre o tema em estudo;
- capítulo 3 - o qual trata dos procedimentos metodológicos adotados para o estudo empírico. Neste é demonstrado o delineamento metodológico empregado, levando em conta a coleta, o tratamento e a análise dos dados da pesquisa;
- capítulo 4 - em que são apresentados a descrição e a análise dos dados do estudo empírico;
- capítulo 5 - que apresenta as conclusões desta tese e as recomendações para futuros trabalhos.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA E REVISÃO DA LITERATURA

Neste capítulo é apresentada uma fundamentação teórica sobre o contexto temático que cerca o assunto central desta tese, bem como uma revisão da literatura. A fundamentação é construída para destacar, crítica e reflexivamente, o papel da auditoria independente no contexto da evidenciação da informação contábil, aliado à função essencial do Parecer dos Auditores Independentes, que é a de comunicação formal com os usuários, pautada pela compreensibilidade e utilidade da informação.

Por sua vez, a revisão da literatura apresenta estudos sobre o tema de pesquisa que foram obtidos a partir de um levantamento que levou em consideração os achados das revistas constantes do ‘Portal Capes’ e ainda pelo acesso às páginas dos programas de pós-graduação em contabilidade do Brasil.

Assim sendo, o capítulo se inicia com a contextualização da auditoria independente, debruçando-se, mais especificamente, sobre o processo de auditagem, as responsabilidades inerentes à atividade, o Parecer dos Auditores Independentes, a convergência das normas de auditoria e a matriz epistemológica da auditoria independente.

Em seguida, enfatiza-se a auditoria independente como um subsistema da contabilidade financeira, destacando a evolução desta área de estudo, e inserindo a auditoria independente dentro das teorias que a cercam enquanto parte integrante do processo de evidenciação da informação contábil, em especial a abordagem positivista.

Na continuação, a revisão dos principais estudos sobre o tema de pesquisa, tanto nacional quanto internacionalmente, destacando-se os principais achados, evidências e conclusões destes trabalhos.

Para encerrar o capítulo são tratadas as diferenças de expectativas sobre o papel e significado da auditoria independente das demonstrações contábeis, expondo em relevo as questões que entravam a efetividade deste serviço, com foco de abordagem na extração de elementos que constituem as diferenças geradas a partir de ‘expectativas pouco razoáveis dos usuários’ (diferenças por razoabilidade).

2.1 A AUDITORIA INDEPENDENTE

Embora o primeiro parecer da auditoria independente expedido formalmente no Brasil tenha sido emitido, segundo Kanitz (1979), no ano de 1903 pela Clarkson & Cross (atual Ernst & Young), a auditoria

foi implantada de fato no Brasil com a chegada da Arthur Andersen (na época com a denominação de Mc-Auliffe Davis Vell & CO) no ano de 1909; da Deloitte Touche Tohmatsu (naquela época, Deloitte, Plender, Griffiths & Company), em 1911; e da Price Waterhouse Coopers (na época, Price Waterhouse & Peat Marwick), em 1915 (ALMEIDA, 2003 e RICARDINO e CARVALHO, 2004).

Essas firmas de auditoria deram início à atividade no país e isso influenciou a adoção de um modelo por elas trazido, o modelo anglo-saxônico. De acordo com Niyama (2005, p. 11), até mesmo o modelo de parecer adotado no Brasil segue, essencialmente, o modelo adotado nos pronunciamentos do *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), instituição de origem norte-americana.

Dessa maneira, pela simetria, a auditoria independente, no Brasil, pode ser definida como a auditoria contábil realizada por profissionais não ligados à empresa (devidamente registrado na Comissão de Valores Mobiliários - CVM) e que visa, sobretudo, expressar uma opinião sobre a adequação das demonstrações contábeis. Geralmente, a auditoria independente é feita para atender à exigência legal, a qual se fundamenta no interesse dos usuários externos à entidade auditada, que, por sua vez, não possuem acesso nem controle dos atos e fatos ocorridos na entidade gerados a partir de decisões tomadas pela administração.

Observe-se, entretanto, que, apesar de desenvolver seus exames com o objetivo de atender primordialmente aos usuários externos, o auditor independente tende a não deixar de atender também aos usuários internos no uso de suas atribuições. Na verdade, ao passo que analisa e apresenta um *feedback* sobre o ambiente de controle interno, esta auditoria externa pode auxiliar os usuários internos com suas sugestões e recomendações, realizadas a partir de um relatório mais detalhado sobre seu trabalho, o qual é denominado relatório circunstanciado (ou relatório de recomendações).

Ao assumir tais características, e até mesmo por questões de ordem jurídica derivada de um modelo cultural impositivo (*Code Law*)⁹, a auditoria independente, no Brasil, é reconhecida por ser, fundamentalmente, suportada por regras pré-estabelecidas, desde sua obrigatoriedade até os testes e procedimentos a serem aplicados em campo. Dentro desse contexto, o parágrafo 3º, do artigo 177, da Lei das S.A., que delibera que “as demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela CVM, e serão

⁹ Sobre ‘ordenamento jurídico’, ver seção 2.2.2.1 (A Governança Corporativa e a Relevância da Evidenciação).

obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão”, tornou-se a exigência predominante de auditoria independente das demonstrações contábeis neste país¹⁰.

No entanto, embora seja esta a exigência predominante para auditoria independente, outras entidades são obrigadas a submeterem-se a essa mesma exigibilidade, independentemente de serem ou não companhias abertas. Nesses casos, os destaque são: os Bancos Comerciais e de Investimentos (órgão regulamentador, Banco Central do Brasil - BACEN), as Financeiras (BACEN), Distribuidoras de Títulos e Valores Mobiliários (BACEN), as Administradoras e Grupos de Consórcios de Vendas (BACEN), as Corretoras de Câmbio e Valores Mobiliários (BACEN), as Sociedades de Arrendamento Mercantil (BACEN), as Sociedades de Créditos Imobiliários (BACEN), as Entidades Fechadas de Previdência Privada (Secretaria de Previdência Complementar do Ministério da Previdência e Assistência Social - SPC/MPAS), as Companhias e Sociedades Seguradoras (Superintendência de Seguros Privados - SUSEP), as Empresas Estatais Federais enquadradas à luz do Decreto nº 3.735/2001, entre outras que se utilizam deste serviço por exigências indiretas, como, por exemplo, as entidades controladas pelas empresas elencadas.

Como efeito, o trabalho de auditoria independente, em determinados casos, poderá abranger ainda as regulamentações específicas emanadas pelos órgãos mencionados, reguladores da atividade econômica das entidades auditadas. Cabe lembrar que a expressão “regulamentações específicas” está contextualizada dentro do que se consideram as práticas contábeis adotadas. Para ilustrar, vale citar o caso do setor elétrico, no qual existe uma regulamentação específica que institui um manual, o Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica. Esta norma (Resolução ANEEL nº 444/2001) é emitida pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) e contempla o plano de contas do setor, que deverá ser observado na elaboração e divulgação das demonstrações contábeis.

Além destas, tem-se ainda a exigência relativa ao próprio profissional auditor. Para exercer a atividade no Brasil, o auditor independente deve ser: Contador devidamente registrado no Conselho Regional de Contabilidade; possuir registro junto à Comissão de Valores Mobiliários (conforme Instrução CVM nº 308/99); e, atender aos

¹⁰ Com a introdução da Lei nº 11.638/07, passou-se a exigir auditoria independente das empresas, mesmo que não companhias abertas, que no exercício social anterior tenham apurado um Ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 ou Receita Bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00.

requisitos mínimos exigidos pela NBC P 1 e pela NBC P 5 (Normas Brasileiras de Contabilidade – Profissional, do Conselho Federal de Contabilidade – CFC), principalmente, àquele que se refere à Independência do auditor¹¹.

Assim sendo, pode-se notar que a auditoria independente no Brasil constitui-se em um serviço altamente regulamentado (autoregulamentação) em que o auditor que deseja evitar problemas relacionados com responsabilidade legal, deve seguir as normas do exercício da profissão na execução de seus trabalhos. Isso inclui considerar um planejamento adequado, avaliação e exames completos das evidências encontradas, elaboração de papéis de trabalho organizados, supervisão ativa dos trabalhos, aplicação de procedimentos adequados, relatórios redigidos com cuidado e zelo, entre outras recomendações previstas pelas normas de auditoria vigentes.

Não obstante a tal ponderação, considerando-se que a auditoria independente é fundamentalmente uma modalidade de auditoria contábil, deve-se perceber que o processo de auditagem envolve um conjunto de sistemáticas de testes e procedimentos especializados que, ademais, requerem do profissional responsável pela sua realização: conhecimento de leis, normas e práticas que regem a atividade; avaliação dos controles internos por meio de observação; exames nos registros contábeis e documentos de suas operações; verificação física dos bens e valores; confirmação de débitos e créditos com terceiros; e outros procedimentos que visam à obtenção de evidências que lhe permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados à luz das práticas contábeis e se as demonstrações contábeis tomadas em conjunto refletem adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição econômico-financeira e patrimonial da entidade (ATTIE, 1998).

Em conformidade com o discorrido nesta seção, a auditoria independente das demonstrações contábeis, da maneira que é atualmente concebida, pode ser sucintamente expressa, dentro de uma abordagem sistêmica, conforme a Figura 2.1.

¹¹ Sobre exigibilidades da independência do auditor, ver Resolução CFC nº 1.311/10 e Instrução CVM nº 308/99.

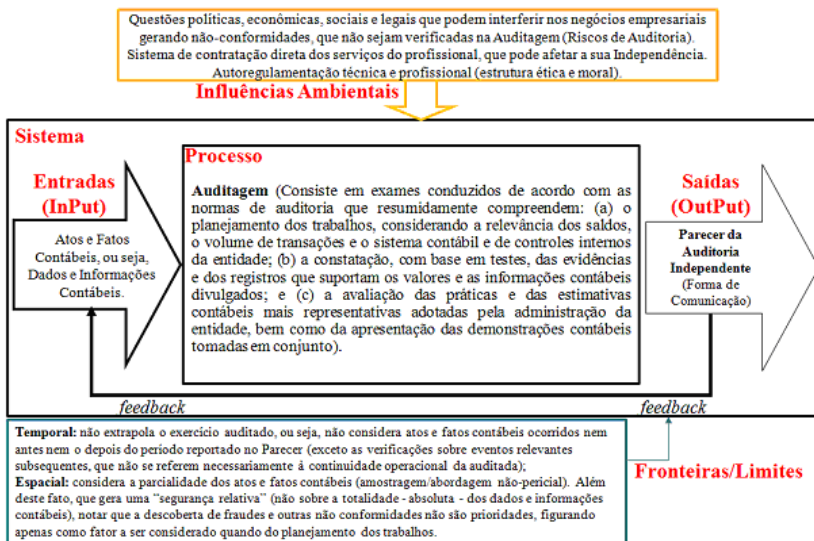


Figura 2.1 – Representação sistêmica do serviço de Auditoria Independente

Observando-se a Figura 2.1, na qual o objetivo do sistema descrito é o de ‘opinar sobre a adequação das informações contábeis, tanto em termos de forma quanto de conteúdo’, constata-se que dentro do trabalho de auditoria independente das demonstrações contábeis existe um processo de auditoragem, processo que pode ser relativamente complexo e que é geralmente reportado de uma maneira genérica no parecer. Nesse sentido, a seção seguinte traz uma visão geral deste processo.

2.1.1 O Processo de Auditoragem – Visão Geral

Na atividade da auditoria independente, os trabalhos de auditoragem propriamente ditos ocorrem, na prática, de maneira específica, onde cada firma de auditoria (ou auditor independente pessoa física) possui sua metodologia de trabalho, ou seja, uma sistemática peculiar de organização para se realizar o processo de auditoragem. No entanto, cabe notar que o processo de auditoragem, ainda que se dê de um modo particular, deve levar em consideração um modelo geral, que é o padrão convencional e estabelecido em normas de auditoria.

Isto é, embora se tenha uma estrutura genérica a se seguir, dada a partir das exigências normativas para a execução dos trabalhos de auditoria, na prática os trabalhos tendem a se desenvolver conforme as

orientações da organização que realiza a auditoria, a qual, embora tenha relativa liberdade para estabelecer a metodologia empregada, não pode deixar de atender aos padrões gerais estabelecidos em norma.

Neste contexto, para uma noção do processo de auditoria pode-se dizer, com base nas exigências normativas, que as fases gerais de um trabalho de auditoria independente costumam englobar algumas etapas (adaptado a partir de Porter, Simon e Hatherly, 2003, p. 588), a saber:

- **fase de reconhecimento empresa/auditor** - que envolve entrevistas, observações, pré-avaliações, entre outras formas de contato inicialmente estabelecidas entre potencial auditado e auditor;
- **aceitação ou rejeição do trabalho** - após a fase de reconhecimento, o auditor deve decidir, com base em aspectos éticos e moral, se aceita ou não executar o trabalho. Ao aceitar o trabalho, dá-se início a relação auditado/auditor. (A rejeição do trabalho, no caso de companhias abertas, deverá ser comunicada ao órgão regulador deste mercado; no Brasil, à Comissão de Valores Mobiliários - CVM);
- **planejamento dos trabalhos** - aceito o trabalho, antes de iniciar as atividades, o auditor deve planejar detalhada e cuidadosamente sua atuação. Um planejamento inicial é concebido para um primeiro contato com os trabalhos de campo. Este planejamento inicial norteia as primeiras investigações (basicamente: revisão e avaliação do sistema de controles internos; análise e avaliação dos riscos de auditoria; e, definição da amostra a ser utilizada). As observações realizadas nestas investigações, além de já constituírem ‘papéis de trabalho’, orientarão a base de um planejamento maior, que, por sua vez, dará origem aos programas (e ao plano de ação) da auditoria. Conforme Jund (2001), o planejamento em auditoria (bem como os programas de trabalhos dele derivados) deve ser objeto de revisão e atualização constante; nele deverão estar considerados todos os fatores relevantes que poderão impactar na auditoria independente, sendo os principais: práticas contábeis adotadas pela auditada, com base em exercícios anteriores; nível de confiabilidade dos sistemas contábil e de controle interno; nível dos riscos de auditoria; procedimentos de auditoria que devem ser usados; uso dos trabalhos de outros auditores

internos e externos (das filiais, controladas, partes relacionadas e outras empresas subsidiárias em que a auditada possua influência); uso dos trabalhos de especialistas ou técnicos de outras áreas; natureza, conteúdo e tempestividade dos relatórios a serem emitidos; e, prazos dos trabalhos. (As normas de auditoria, em linha com o modelo ortodoxo concebido, preveem que é nesta etapa que se deve considerar a possibilidade de fraudes e outras não-conformidades);

- **revisão e avaliação do sistema de controles internos** - etapa em que o auditor deve verificar as normas e manuais da entidade auditada, o organograma e as funções das seções nele contidas, entre outras questões que cercam o ambiente de controle. De uma maneira geral, os procedimentos de auditoria que o auditor irá aplicar nesta etapa são os testes de compreensão e os testes de observância, sendo que toda evidência obtida deve ser documentada como 'papel de trabalho'. Os testes de compreensão são utilizados para a obtenção de dados e informações que darão base para o auditor entender o funcionamento da entidade auditada, bem como os procedimentos que esta adota para controle e registro de suas transações; em geral, entrevistas estruturadas e não-estruturadas, questionários, fluxogramas de processos, entre outros. Os testes de observância servem, basicamente, para verificar se os procedimentos descritos estão sendo adotados na prática, ou, em caso não estejam, se os procedimentos alternativos inspiram confiança. A partir destes testes o auditor formará sua percepção fundamentada sobre o sistema de controles internos (que inclui o sistema contábil). Se este não inspirar confiança, o auditor deverá contactar a administração da empresa para discutir o fato, visando providências corretivas. Mantendo-se a situação de desconfiança, a tendência é de que o parecer do auditor já se encaminhe para uma opinião ressalvada ou mesmo para uma abstenção desta. Por outro lado, se o sistema se demonstrar confiável, isto trará maior conforto para o auditor na emissão de sua opinião, porém, não significa que ele pode deixar de aplicar os demais procedimentos de auditoria previstos em norma, tendo em vista que a opinião do auditor repousa sobre as demonstrações contábeis e não sobre o sistema de controle;

- **análise e avaliação dos riscos de auditoria e definição da amostra** - a partir da sua concepção formada quanto ao sistema de controle da entidade auditada, o auditor deve analisar e avaliar os riscos de auditoria existentes no trabalho que será executado, e, com base nisto, verificar o volume de testes a ser realizado, de maneira a definir uma amostra para auditoragem;
- **elaboração (definição) dos programas de auditoria**¹² - considerados os aspectos mencionados, levando em conta o que se comentou na fase de 'planejamento dos trabalhos', o auditor encerra sua etapa de planejamentos ao definir os programas de auditoria. Conforme Franco e Marra (2000, p. 292), os programas de auditoria consistem no próprio plano de execução dos trabalhos de campo (em sentido de verificação da escrituração e registro contábil, bem como das contas patrimoniais e de resultado) em que serão aplicados os procedimentos de auditoria, mormente os testes substantivos. Para que possa ser utilizado por vários auditores de forma concomitante, os programas deverão ser elaborados por área específica (caixa, duplicatas, imobilizado, etc.). Para Jund (2001, p. 252), a finalidade maior dos programas de auditoria é a de fazer com que as ideias e decisões do auditor (responsável pelo planejamento)¹³, relativas ao 'que fazer', 'como fazer' e 'por que fazer', sejam traduzidas em procedimentos de auditoria explícitos por escritos; funcionam, ao mesmo tempo, como guia e meio de controle na execução dos trabalhos de campo;
- **análise e avaliação das evidências de auditoria coletadas** - aplicados os programas de auditoria, evidências de auditoria surgem e devem ser analisadas e avaliadas. Se as evidências forem suficientes, a auditoria pode iniciar um processo de

¹² Para exemplos práticos de programas de auditoria, ver Franco e Marra (2000).

¹³ A auditoria pode ser realizada por apenas um profissional individualmente contratado - uma pessoa física que realiza os trabalhos de auditoria e emite o parecer. No entanto, o mais comum é a contratação de pessoas jurídicas (firmas de auditoria). Exceto para pequenas firmas de auditoria, não é incomum a formação de equipes para a prestação do serviço de auditoria independente, de maneira que a equipe de campo (*Trainee*, Auditor Junior, Auditor Pleno, Auditor Sênior, Auditor Supervisor e/ou Gerente de Auditoria) seja geralmente supervisionada por um 'Gerente de Auditoria', tendo, extra-campo, como responsável geral pelo serviço prestado, um 'Auditor Responsável' que deve se envolver com o planejamento, coordenação e supervisão dos trabalhos. Para mais sobre estrutura organizacional e carreiras das firmas de auditoria, ver Alberton (2002).

encerramento das atividades; caso não, deve-se rever o processo de auditoria (esta revisão pode ocorrer apenas parcialmente; ex.: uma revisão no nível de amostragem aplicado);

- **“fechamento” e organização dos papéis de trabalho** - todas evidências que são coletadas, bem como todas as anotações significativas realizadas devem ser documentadas na forma de ‘papéis de trabalhos’. Ao encerrar os trabalhos, estes papéis devem estar organizados em uma sequência lógica, recomendando-se que sejam, no mínimo, segregados pela natureza da informação do seu conteúdo, sendo: os de uso permanente (que são utilizados por mais de um período de auditoria e contêm informações que dizem respeito à organização e as atividades da entidade auditada; ex.: estatuto social; plano de contas, organograma funcional, etc.) e os de uso corrente (que são aqueles relacionados a um período específico de auditoria e que dificilmente servirão para formar a opinião do auditor em período subsequente; ex.: cópias das demonstrações contábeis; programas de trabalhos e evidências em anexo, correspondências, etc.). De acordo com Jund (2001, 343), os papéis de trabalhos se destinam a: ajudar no planejamento e execução no primeiro período de auditoria quando da contratação de “novos” auditores, pela análise dos documentos de auditorias anteriores (fator este que, dentre outras coisas, pode reduzir a necessidade de horas-trabalhadas e, como consequência, o custo com a auditoria independente); facilitar a revisão dos trabalhos realizados pela auditoria; e, registrar as evidências do trabalho executado (inclusive como prova de que o trabalho foi de fato executado), para fundamentar o parecer dos auditores;
- **revisão dos trabalhos pelo ‘auditor responsável’**¹⁴ - quando a auditoria for conduzida por uma equipe de auditores em campo, mas supervisionada por um profissional que não atua diretamente na execução dos trabalhos, o processo de auditoria precisa passar por revisão daquele que será o responsável técnico pelo parecer (auditor responsável);

¹⁴ Quando a auditoria independente for realizada apenas por uma pessoa física individualmente contratada, ou mesmo quando for realizada por uma pequena equipe coordenada e supervisionada diretamente pelo auditor responsável, esta etapa tende a ser fracionada dentre as anteriores.

- **últimas discussões com o auditado** - após encerrados os trabalhos de campo (investigações), eventuais questões remanescentes podem ser objeto de discussão com os auditados. Antes que o parecer seja emitido, o auditor deve buscar o diálogo com o auditado, visando solução para os problemas detectados. (Ainda que todas as etapas deem-se dentro da normalidade e não haja nenhuma não-conformidade detectada pelo auditor, ao final dos trabalhos o auditor deverá solicitar ao auditado a 'carta da administração', que consiste, basicamente, numa declaração formal da administração da entidade auditada em que os gestores declaram diretamente ao auditor que nada omitiram no processo de auditoria que pudesse afetar significativamente as informações contábeis, tendo estas sido elaboradas em obediência às práticas contábeis);
- **emissão do Parecer dos Auditores Independentes** - encerrados os trabalhos de campo e discutidas todas as divergências relevantes apontadas pela auditoria, o auditor emite a sua opinião formal - o Parecer dos Auditores Independentes. (Geralmente um relatório circunstanciado - relatório de recomendações - é, também, emitido formalmente para fins internos, o qual contém um nível maior de detalhes sobre as questões que foram observadas no processo de auditoria, questões estas que, na avaliação do auditor, merecem ser tratadas de maneira adequada, porém, não são suficientemente relevantes para afetar a adequação das informações contábeis);
- **acompanhamentos pós-emissão do parecer** - após emitir o seu relatório final, o auditor deve acompanhar as transações e fatos relevantes surgidos entre a data da emissão do parecer e a data em que efetivamente são publicadas as demonstrações contábeis, de modo a verificar se surgiram novos fatos relevantes que possam afetar a situação econômico-financeira e patrimonial da entidade auditada. Outro acompanhamento que deve ser feito é o da publicação, em que o auditor se certifica de que a publicação das informações contábeis auditadas e do seu parecer ocorreram dentro do que foi estabelecido/auditado.

Observada esta descrição generalizada do processo de auditoria, torna-se mister notar que, dentre todo o processo surgem três elementos em relevo que são determinantes para qualificar a auditoria independente: o sistema de controles internos (SCI), os riscos de auditoria (RA) existentes e o nível de amostragem (AM). A influência e o inter-relacionamento desses elementos são cruciais para a percepção do auditor sobre a extensão dos procedimentos de seu trabalho, quantidade de evidências a se colher para formação da opinião e, principalmente, o nível de responsabilidade que terá que assumir ao emitir o seu parecer. Neste sentido, a seção seguinte dedica-se a abordar estes três elementos.

2.1.1.1 A relação e influência dos elementos: SCI/RA/AM

Nos primórdios da auditoria, os exames eram procedidos em todos (ou quase todos) os atos e fatos contábeis, permitindo, inclusive como objetivo do trabalho, a descoberta de erros e fraudes. No entanto, as transações econômicas foram se sofisticando e se dando em escala maior, de modo que, aproximadamente por volta dos anos 1960, iniciou-se uma nova abordagem à auditoria contábil.

A abordagem antiga tornou-se impraticável à luz da relação custo/benefício e do fator tempo (tempestividade da apresentação do relatório). Surge a partir daí a figura do enfoque aos controles internos para a auditoria, que aos poucos foi sofrendo mutações, até chegar neste modelo que trata os erros e fraudes materiais como foco de planejamento dos trabalhos, e que se utiliza da avaliação da eficiência dos controles internos para verificar os riscos de auditoria e determinar a amostra necessária para obtenção de evidências (PORTER; SIMON; HATHERLY, 2003, p. 19).

Esta “nova” abordagem inclui também a modificação de percepção, que não mais suportava a simples revisão dos registros contábeis e dos documentos que dão origem a estes, mas que estabelece que o foco se dá na verificação da adequação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto. A este respeito, cumpre enfatizar que a verificação das demonstrações contábeis sobrepõe-se à simples investigação de registros contábeis, incluindo outros fatores e fontes que causam reflexos nas informações contábeis como é o caso, por exemplo, da avaliação jurídica como base para a estimativa dos processos judiciais (níveis: remoto, possível ou provável).

Nesse sentido, perceber a relação que é estabelecida num processo de auditoria entre o sistema de controle interno, os riscos de

auditoria e o nível de amostragem é, se não o principal, um dos fatores básicos para compreender como se dá uma auditoria independente e até que nível ela adentra nos negócios da organização auditada. Ademais, compreender estes elementos permite também notar a influência que as convicções do profissional auditor exercem sobre a execução dos trabalhos.

Sistema de Controle Interno

O AICPA define o sistema de controle interno como “o plano da organização e todos os métodos e medidas coordenados, adotados dentro da empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e a confiabilidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e fomentar o respeito e obediência às políticas administrativas fixadas pela gestão” (GALLORO, 2000, p. 61).

Nesta definição transparecem as funções de proteção do patrimônio, de exatidão e fidedignidade das informações contábeis, de promoção da eficiência operacional (que consiste em garantir que as operações sejam executadas de acordo com as melhores condutas, mantendo a motivação do pessoal e estimulando a comunicação e o cumprimento das regras adotadas, visando à otimização dos recursos e ao alcance das metas estabelecidas) e de estimulação à obediência das diretrizes estabelecidas pela alta administração (que significa garantir a adesão às políticas adotadas, de maneira que os participantes da empresa rumem juntos em uma mesma direção).

Nesse sentido, os controles internos podem ser caracterizados como: 1) administrativos, que são aqueles ligados principalmente à eficiência operacional e à obediência às diretrizes administrativas; e 2) contábeis, que têm como objetivos diretos a proteção patrimonial e a qualidade da informação contábil. A Figura 2.2 denota esta divisão.

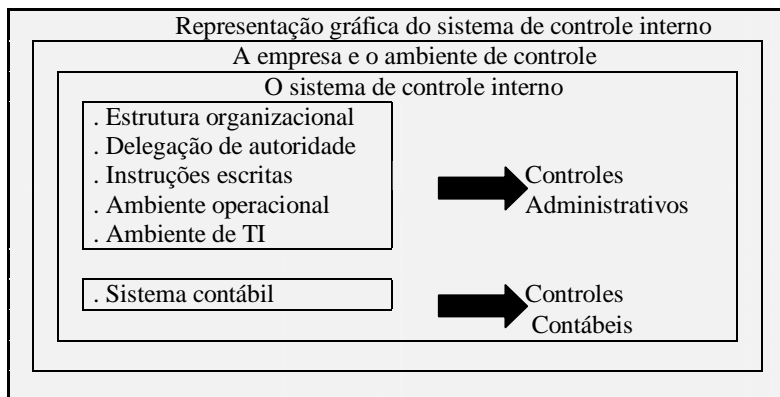


Figura 2.2 – Representação gráfica do sistema de controle interno

Fonte: Adaptado de Peleias (2003, p. 09).

Observando-se os aspectos que envolvem um sistema de controle interno, torna-se possível notar que a investigação dos controles é o ponto de partida lógico para o exame das informações contábeis. O estudo dos controles internos proporciona ao auditor a base para confiança nos registros e para a determinação da natureza, extensão e época dos testes que devem ser aplicados no processo de auditoria (CARVALHO, 1996, p. 05).

Segundo Araújo (1997, p. 78-80), alguns dos princípios fundamentais que um sistema de controle deve atender e o auditor avaliar, à luz de sua efetividade, são:

- fixação de responsabilidades: em um sistema de controle deve haver delimitação de responsabilidades;
- segregação de funções: em um sistema de controle a pessoa que realiza uma operação não poderá efetuar o registro e controle contábil;
- ciclo das transações: em um sistema de controle a realização de todas as fases existentes em uma transação comercial não devem estar a cargo de uma única pessoa, seja ela funcionário ou mesmo administrador;
- rodízio de pessoas e mapeamento de processos: em um sistema de controle a entidade deve promover, periodicamente, o rodízio dos funcionários visando, inclusive, que cada empregado possa desenvolver novas tarefas. O mapeamento de processos, aliado ao rodízio, pode atenuar os problemas ligados com a perda de funcionários

imprescindíveis e pode, também, gerar motivação ao quadro funcional com novos desafios;

- tarefas e funções descritas e manuais: em um sistema de controle as instruções para o desempenho de tarefas e funções atenuam a existência de erros e aumenta a eficiência operacional.

Tendo por base estes princípios, ao realizar a sua investigação sobre os controles internos o auditor deve estar atento em considerar a possibilidade de existência de limitações que podem afetar negativamente o sistema, quais sejam as principais: i) a existência de conluio: ocorre quando indivíduos agem conjuntamente, visando fraudar os controles internos de maneira que não possam ser detectados; ii) o julgamento incorreto de informações: que pode gerar decisões equivocadas; iii) a existência de falhas: interpretações equivocadas de manuais de instruções e procedimentos (sem que haja a intenção de burlar), que geralmente ocorrem por distração, cansaço ou descuido em geral (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002).

Mediante à familiarização com os controles da organização, o auditor poderá verificar o nível de eficiência e eficácia destes mecanismos. Conforme sintetiza Carvalho (1996, p. 105),

a literatura nacional e internacional sobre o trabalho dos auditores remete, inegavelmente, à imperiosa necessidade de conhecimento (familiarização) de auditores com os controles internos vigentes na instituição auditada e, mais ainda, com o exercício do julgamento profissional de tais auditores ao avaliar os controles vigentes como mecanismos eficazes para eliminar ou reduzir riscos. Conhecimento de controles e eliminação ou redução de riscos implicam análise de probabilidade de ocorrência/não-ocorrência de eventos, o que exige tipificá-los nas categorias aplicáveis, com foco na área das transações ou das demonstrações contábeis sob exame.

Assim, torna-se notório que as evidências que fundamentam a opinião do auditor são coletadas levando em consideração a confiabilidade do sistema de controle interno da entidade auditada, de onde se obterá um entendimento do volume necessário destas para se chegar a uma conclusão fundamentada, isto porque se presume que a

eficiência de um sistema de controle interno legitima um grau adequado de informações contábeis¹⁵.

De tal maneira, um sistema de menor confiabilidade que a média geral levará a necessidade de um número de evidências maiores que o geralmente, em média, utilizado. E, numa situação mais extrema, um sistema de controle interno deficiente e inconfiável resultará em um parecer em que o auditor terá dificuldades de emitir uma opinião sustentada em fatos, levando, na hipótese mais negativa, a um parecer com abstenção de opinião (considerando que o auditor tenha aceitado o trabalho).

Riscos de Auditoria

O parecer da auditoria independente em que o auditor manifesta-se favorável à adequação das informações contábeis apresentadas tem como pressuposto que o trabalho realizado pelo profissional para emitir sua opinião final foi desenvolvido sob a condição de uma razoável segurança de que não existem não-conformidades materiais nas demonstrações contábeis. A compreensão de 'riscos de auditoria' é necessária à medida que essa segurança é tratada como razoável, portanto, não absoluta como seria o ideal. Ou seja, do ponto de vista teórico, a segurança razoável não assegura a exatidão das demonstrações contábeis.

Segundo Jund (2001, p. 241), a auditoria é um trabalho complexo, que envolve a aplicação de variados e sofisticados procedimentos para sua consecução. Em decorrência dessa complexidade e sofisticação, é inevitável que em todos os trabalhos de auditoria haja um certo grau de risco de que erros ou irregularidades existentes nos registros e nas demonstrações contábeis possam não ser detectados durante o procedimento auditorial.

Em outras palavras, o modelo de auditoria adotado atualmente no Brasil admite que possam existir algumas incorreções contidas nas demonstrações contábeis que o profissional da auditoria não tenha conseguido detectar no decorrer do seu trabalho. Nesse sentido, risco de auditoria, conforme define a norma vigente (Resolução CFC nº 1.211/09), consiste na possibilidade de o auditor vir a emitir uma

¹⁵ Na tentativa de reestabelecer a confiança dos investidores por meio da precisão e confiabilidade das informações evidenciadas pelas corporações, o Congresso dos EUA criou a SOX (lei Sarbanes-Oxley), a qual, por intermédio da seção 404, estabelece o manifesto da auditoria sobre o sistema de controle interno, sobre dois aspectos: uma opinião sobre a avaliação da efetividade da gestão de controles internos e uma opinião sobre a eficiência dos próprios controles internos.

opinião tecnicamente inadequada sobre as demonstrações contábeis significativamente incorretas.

A avaliação dos riscos em auditoria serve, assim, para identificar, medir (e até mesmo quantificar) e definir prioridades no tratamento dos riscos que expõem o negócio empresarial, ou de maneira mais localizada, as áreas dentro da entidade que oferecem o maior risco de a empresa não atingir suas metas e objetivo. A avaliação dos riscos e o entendimento do sistema de controle interno permitem ao auditor: identificar os tipos de erros relevantes que poderiam ocorrer nos registros e nas demonstrações contábeis; considerar os fatores que afetam o risco de erros relevantes; e, projetar procedimentos de auditoria adequados (NIYAMA; SILVA; PISCITELLI, 2001).

A importância de se conhecerem os riscos para subsidiar a ação do auditor surge ante ao planejamento e ao direcionamento dos trabalhos. A própria norma de auditoria exige do auditor, por meio da Resolução CFC nº 1.211/09, que, na fase de planejamento, efetue-se a avaliação dos riscos de auditoria, para que os trabalhos sejam programados adequadamente, evitando a apresentação de informações errôneas nas demonstrações contábeis.

Para Boynton, Johnson e Kell (2002), risco de auditoria é uma função de três componentes básicos: risco inerente, risco de controle e risco de detecção. De acordo com Jund (2001), esses três componentes podem se manifestar da seguinte maneira:

- quando a não-conformidade ocorre nos registros ou nas demonstrações contábeis, em função da suscetibilidade do saldo de uma conta ou classe de transações a uma distorção que pode ser relevante, individualmente ou quando considerada em conjunto com distorções em outros saldos ou classes, presumindo que não existam controles internos correlatos, dá-se origem ao chamado risco inerente ou implícito;
- quando a não-conformidade não for detectada pelo sistema de controle interno da entidade auditada, que deixou de prevenir ou detectar e corrigir em tempo hábil uma distorção no saldo de uma conta ou classe de transações que pode ser relevante individualmente ou quando considerada em conjunto, com distorções em outros saldos ou classes, surge o chamado risco de controle;

- quando, ao aplicar os procedimentos de auditoria, o auditor também não detecta uma distorção no saldo de uma conta ou classe de transações que pode ser relevante, individualmente ou quando considerada em conjunto, com distorções em outros saldos ou classes, advém daí o chamado risco de detecção.

A Figura 2.3 ilustra a relação existente entre estes riscos e sua inserção em um modelo de risco de auditoria.

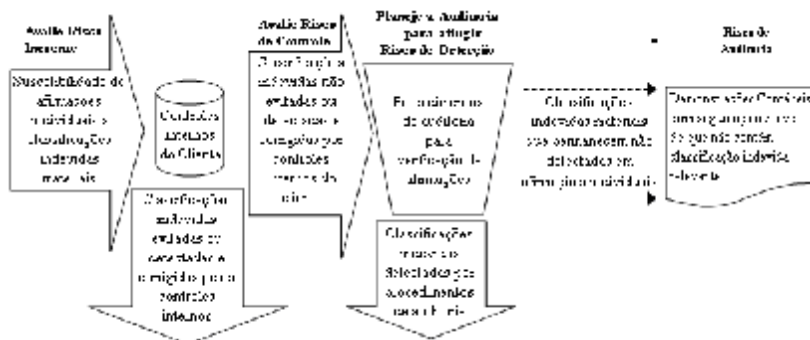


Figura 2.3 - Resumo dos componentes do risco de auditoria

Fonte: Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 182).

Com base na relação existente entre tais riscos (outros podem surgir com outra roupagem, mas, em geral, tendem a estar classificados dentro destes), o risco de auditoria pode ser determinado por meio de um ordenamento lógico, existindo para tal alguns modelos recomendados¹⁶, e deve ser considerado como base do auditor para a tomada de suas decisões acerca da extensão e dos procedimentos necessários para formação da sua opinião final.

Em resumo, a relação existente entre riscos de auditoria e evidências da auditoria torna possível inferir que quanto mais alto for o nível de risco de auditoria sinalizado, maior será o volume necessário de evidências para fundamentar o parecer do auditor. Há que se notar, portanto, que, considerando que o modelo de auditoria adotado no Brasil sustenta-se em revisões parciais dos atos e fatos contabilizados, definidas por amostragem, e não com base em um levantamento integral, o relatório final da auditoria independente resulta de um

¹⁶ Sobre matriz e modelos de risco de auditoria ver Boynton, Johnson e Kell (2002).

trabalho que envolve riscos (incertezas), sejam eles observados ou não (e mensurados ou não) na emissão deste documento.

Amostragem

Em auditoria independente, a amostragem é usada para determinar a extensão de um teste de auditoria e/ou dos itens que devem ser testados. Isto porque a investigação do universo dos atos e fatos contábeis que compõem as transações empresariais é impraticável, sob as óticas da relação custo/benefício e do fator temporal, conforme mencionado anteriormente neste trabalho. Surge, destarte, a percepção de que a amostragem precisa ser representativa do universo do qual foi selecionada.

De acordo com a Resolução CFC nº 1.222/09, os fatores a serem considerados na amostragem em auditoria são: população objeto da amostra (que é a totalidade dos dados e/ou informações do qual o auditor deseja tirar a amostra para chegar a uma conclusão); estratificação da amostra (processo de dividir uma amostra em subpopulações, cada qual contendo um grupo de unidades de amostragem com características homogêneas ou similares); tamanho da amostra (em que o auditor deve considerar o risco da amostragem - que surge da possibilidade de que a conclusão do auditor, com base em uma amostra, possa ser diferente da conclusão que seria alcançada se toda a população estivesse sujeita ao mesmo procedimento - e os erros toleráveis e esperados).

Sobre amostragem, cabe enfatizar que dois são os métodos gerais que podem ser empregados em auditoria, a saber: amostragem com base estatística e a amostragem sem base estatística. No primeiro o auditor vale-se de metodologias desenvolvidas pelo raciocínio matemático/estatístico para determinar sua amostra. No segundo, o auditor vale-se de sua experiência para definir uma amostra considerada, por ele, de representatividade (*feeling*)¹⁷.

Florentino (1988, p. 148 *apud* Araújo, 1997, p. 99) destaca que ao primeiro método, geralmente, é dada maior credibilidade por uma pessoa externa ao processo, enumerando, como vantagens, os seguintes aspectos:

¹⁷ Da Cunha e Beuren (2006) realizaram pesquisa que evidenciou, dentro da amostra estudada, que as firmas de auditoria não costumam aplicar técnicas de amostragem estatísticas, sendo comum o uso da subjetividade na apuração da amostra ou do julgamento baseado na experiência do auditor. Ou seja, o *feeling* do profissional tem, por vezes, substituído a amostragem estatística.

- a) a escolha ao acaso retira a subjetividade ou preconceitos do auditor;
- b) torna-se fácil, por processos estatísticos, determinar o tamanho ou volume da amostra a ser examinada que proporcione os melhores resultados para a auditoria;
- c) os cálculos estatísticos determinarão o risco que poderá ocorrer no sentido da amostra não representar completamente o conjunto;
- d) o exame da amostra, podendo ser mais processado com mais vagar e atenção, tornar-se-á muito mais acurado e analítico que o exame do conjunto;
- e) o exame por amostragem sairá muito mais econômico e muito mais rápido que o exame de todo o conjunto; e,
- f) a amostragem, quando processada pela utilização de métodos estatísticos, proporcionará a confiança de que os resultados obtidos no exame da amostra correspondem aos resultados que se obteriam se fosse examinado todo o conjunto.

Contudo, nem sempre é possível de se adotar a abordagem estatística, de modo que situações ou circunstâncias podem exigir que o imperativo da experiência do profissional seja aplicado na definição da amostra, ou ainda que uma determinada população seja por completo investigada. Na verdade, em auditoria, o importante é a suficiência das evidências confiáveis encontradas, sendo a amostragem um procedimento secundário deste aspecto. Nesse sentido, necessário é que se note que o termo ‘evidência’ é mais abrangente que o termo ‘amostragem’ em auditoria, pois as evidências são o fim, que inclui procedimentos para que sejam obtidas, sendo um dos procedimentos a amostragem.

Assim sendo, se o grau de eficiência do sistema de controle possibilita analisar e avaliar os riscos de auditoria, em especial os riscos inerentes, o nível de risco define o papel da amostragem (ex.: se os riscos inerentes forem considerados altos, o papel da amostragem é extremamente determinante e expressivo), a qual deverá denotar o nível de evidências necessário para suportar a opinião do auditor.

Pelo exposto nesta seção, há que se verificar que a clareza e a legitimidade da opinião da auditoria independente dependem da compreensão dos fatores principais que o auditor leva em consideração

no processo de auditoria, em que os elementos determinantes são: adequação dos controles internos da empresa; nível de profundidade de exames e tamanho, alcance e objetividade da amostragem; e, nível de riscos assumidos pelo auditor. Com base no relacionamento destes, é possível notar que quanto maior o nível de eficiência, menor os riscos de auditoria; por conseguinte, menor o número de evidências necessárias para formar/sustentar a opinião do auditor e, assim, menor o volume de testes (nível de amostragem). E, o inverso é igualmente verdade.

Note-se, assim, que a forma do auditor relacionar estes elementos determina a base lógica do processo de auditoria. Isto leva ao entendimento de que estes elementos influenciam na percepção do auditor quanto às necessidades que norteiam a execução dos trabalhos, e, por outro lado, são também influenciados pela experiência e orientação do profissional responsável pelo trabalho.

A respeito da ênfase da auditoria no sistema de controle, vale destacar que, num caminho de evolução contínua, o gerenciamento de riscos das entidades auditadas (forma de lidar com os riscos dos negócios) tem recebido bastante atenção por parte dos auditores-pesquisadores (estudiosos do desenvolvimento profissional da atividade)¹⁸ e, principalmente, dos usuários das informações contábeis. A forma com que a entidade auditada trata os riscos dos negócios (nesta terminologia englobando todos os riscos, sejam financeiros, operacionais, de crédito, etc.) permite vislumbrar não só o grau de comprometimento dos gestores, mas, sobretudo, a continuidade dos negócios, o que, em outras palavras, remete ao entendimento da segurança das operações e o nível de sucesso empresarial.

Conforme se depreende dos ensinamentos de Carvalho (1996, p. 62 e 110), talvez o desenvolvimento da auditoria independente passe por considerar a gestão de riscos nas empresas, buscando aproximar o seu entendimento de riscos ao do tomador de decisões (usuários externos).

2.1.1.2 Procedimentos de auditoria

Em meio ao processo de auditoria, a parte mais prática que se pode referenciar é a que se refere à aplicação dos procedimentos de

¹⁸ A admissão, por parte dos estudiosos da auditoria, da importância do gerenciamento de riscos como fator expressivo de um sistema de controle interno no âmbito das organizações, pode ser expressa pela reconsideração do modelo de estrutura integrada de controles internos do COSO. O primeiro modelo (COSO I) não previa nada a este respeito. O COSO II (ou COSO ERM) consiste basicamente na revisão do COSO I, pela inclusão deste aspecto. Sobre estruturas de controle e COSO, ver Dutra et al. (2009).

auditoria. 'Procedimentos de auditoria' é uma designação utilizada para referir-se ao conjunto de verificações e averiguações que irão permitir ao auditor obter e analisar as informações necessárias à formulação da sua opinião. Os procedimentos de auditoria figuram como procedimentos técnicos reconhecidos que o auditor pode usar para a realização dos seus trabalhos, ou seja, em outras palavras, são as próprias 'técnicas de auditoria' (FRANCO e MARRA, 2000; SOUZA e PEREIRA, 2004).

Dessa forma, o desenvolver do processo de auditoria, no que se refere aos trabalhos de campo, se dá por intermédio da aplicação dos procedimentos de auditoria, que irão auxiliar o profissional na coleta e avaliação das evidências. Estes procedimentos podem ser: testes de observância, que visam à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento e sendo cumpridos; testes substantivos, divididos em testes de transações e saldos e procedimentos de revisão analítica, os quais visam à obtenção de evidências quanto à suficiência e fidedignidade dos dados produzidos pelo sistema contábil da entidade auditada (JUND, 2001, p. 257).

Na prática, os procedimentos/técnicas de auditoria mais frequentemente citados são: a revisão analítica; a inspeção; a confirmação; o questionamento; a contagem; o rastreamento; o *vouching*; a observação; e, a repetição/reconciliação (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002, p. 209).

De acordo com Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 210 - 212):

- **revisão analítica:** compreende o estudo e comparação de relação entre dados e informações. Envolvem o cálculo e utilização de índices financeiros simples, inclusive análise vertical de demonstrações contábeis, comparação de quantias reais com os dados históricos e/ou orçados e a utilização de modelos matemáticos/estatísticos, tal como análise de regressão. Este tipo de procedimento geralmente é utilizado em auditorias para desenvolver expectativas sobre determinada conta de demonstrações de resultado contábeis e avaliar a razoabilidade das demonstrações contábeis, dadas às circunstâncias presente;
- **inspeção:** é um procedimento que envolve exames atentos e minuciosamente detalhados de documentos e registros contábeis, além do exame físico de recursos tangíveis. Em geral, as inspeções são utilizadas intensamente em auditorias;
- **confirmação:** também conhecida como circularização, trata-se de um procedimento em que a forma de investigação capacita o

auditor a obter informações diretamente com uma fonte externa à entidade auditada. Geralmente, o procedimento dá-se com a solicitação à parte externa, por escrito, pelo auditado, e o auditor tem o papel de controlar o como e a quem a solicitação deve ser dirigida;

- **questionamento:** o questionamento, ou inquérito, envolve a colocação de questões pelo auditor, verbalmente ou por escrito. Geralmente, dirigem-se à administração ou a empregados da empresa auditada, como no caso de questões de acompanhamento de problemas identificados na realização de procedimentos de revisão analítica os de obsolescência de estoques ou possibilidade de cobrança de conta a receber;

- **contagem:** as duas aplicações mais usuais de contagem são: contagem física de recursos tangíveis, tais como o caixa em tesouraria ou estoque em mãos, e a localização de todos os documentos pré-numerados;

- **rastreamento:** ocorre quando o auditor investiga a relação, através da seleção de documentos criados quando das transações executadas, com a sua existência adequadamente registrada nos livros contábeis (mormente, Livro Diário e Razão). A direção do teste são os documentos para registros contábeis, de maneira a se refazer o fluxo original dos dados no sistema contábil;

- **vouching:** procedimento que envolve a seleção de lançamentos nos registros contábeis e a obtenção e inspeção da documentação com base na qual os lançamentos foram efetuados, com fins de determinação da validade e exatidão das transações contabilizadas;

- **observação:** relacionado ao acompanhamento e/ou ao testemunhar da realização de algumas atividades ou processos;

- **repetição/reconciliação:** é a repetição, pelo auditor, de conciliações e cálculos realizados pelo auditado, tais como: totais de lançamentos contábeis, cálculos de depreciação, de juros, entre outros.

Observando-se os procedimentos de auditoria descritos, e considerando que ao planejar e programar seu trabalho o auditor faz uso destes e de outros procedimentos, levando em conta a relação existente (por ele vislumbrada) entre SCI/RA/AM, pode-se concluir a respeito que, ainda que se tenha uma razoável percepção do que significam as técnicas/procedimentos de auditoria, em não se conhecendo a extensão em que elas foram aplicadas num trabalho de auditoria (sobretudo o

nível da amostragem e de relevância), torna-se realmente difícil compreender o processo de auditoria em nível específico, e, por consequência, complicado de se confiar num sistema no qual não se conhece a base utilizada para determinar sua realização/consecução.

Por outra parte, há que se considerar também a complexidade da descrição destes procedimentos, em nível analítico, num relatório de auditoria, o que pode tornar o relatório final dos auditores independentes ainda mais repleto de expressões técnicas, tendo em vista a natureza dos referidos procedimentos.

2.1.1.3 As responsabilidades do auditor

Outra forma de buscar compreender a auditoria independente é se conhecendo as responsabilidades que envolve a atividade. Ao auditor é atribuída a responsabilidade de emitir uma opinião sobre a adequabilidade das informações contábeis, tendo por base as práticas contábeis convencionadas. Esta responsabilidade não deve ser confundida com a de elaboração das demonstrações contábeis, que recai sobre a administração da organização corporativa que está sendo auditada, a qual, por sua vez, tem o contador como o responsável técnico para esta finalidade.

Para Cavalcanti (1994), embora possa parecer, à primeira vista, algo de pouca expressão, a opinião do auditor pode ter o poder de “validar ou invalidar” as informações contidas nas demonstrações contábeis, levando a uma “boa” ou a uma “má” imagem moral da entidade que reporta sua situação econômico-financeira e patrimonial. Dessa maneira, a opinião do auditor não deve ser tida como algo que é expresso como mero e desprezado juízo de valores sobre um assunto vago, mas, sim, como uma posição formalizada que deve resultar de um trabalho técnico, rígido e orientado.

Dentro deste contexto, Cavalcanti (1994, p. 35) pondera que as responsabilidades dos auditores independentes “derivam da opinião que for expressa no parecer, isto é, eles devem responder sempre que expressarem uma opinião incorreta”. O autor (CAVALCANTI, 1994, p. 44) explicita que, em “ocorrendo de a opinião não refletir de maneira adequada aquilo que expressam os demonstrativos contábeis, o auditor, então, poderá ser chamado a responder pelo seu erro, ou seja, poderá ser responsabilizado”.

Todavia, admite o autor que, no Brasil, não existe caso, de conhecimento público, em que o auditor tenha perdido um litígio por descumprimento de responsabilidades, situação esta que não é similar a

de países com maior cultura de mercado de capitais, como, por exemplo, EUA e Inglaterra.

Ainda assim, apesar de que no caso brasileiro não tenha surgido nenhuma discórdia judicial que tenha levado à cobrança de responsabilidades dos auditores, há que se assumir que a partir da emissão do parecer, o auditor passa a se sujeitar, por regra, a responsabilidades de ordem civil, criminal e técnico-profissional.

Do ponto de vista prático, Niyama, Silva e Piscitelli (2001, p. 361) enumeram a responsabilidade civil como sendo a prevista no artigo 26, da Lei nº 6.385/76 (lei do mercado de capitais), que explicita:

Art. 26 - Somente as empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes, registrados na Comissão de Valores Mobiliários poderão auditar, para os efeitos desta Lei, as demonstrações financeiras de companhias abertas e das instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários.

§ 2º As empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes responderão, civilmente, pelos prejuízos que causarem a terceiros em virtude de culpa ou dolo no exercício das funções previstas neste artigo.

§ 3º Sem prejuízo do disposto no parágrafo precedente, as empresas de auditoria contábil ou os auditores contábeis independentes responderão administrativamente, perante o Banco Central do Brasil, pelos atos praticados ou omissões em que houverem incorrido no desempenho das atividades de auditoria de instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil.

§ 4º Na hipótese do parágrafo anterior, o Banco Central do Brasil aplicará aos infratores as penalidades previstas no art. 11 desta Lei.

As principais responsabilidades criminais que podem advir de um exercício da auditoria independente inadequado, segundo Niyama, Silva e Piscitelli (2001), são previstas nos artigos 29 e 171, do Decreto-lei nº 2.848/40 (Código Penal), que prescrevem:

Art. 29º - Quem, de qualquer modo, concorre para o crime incide nas penas a este cominadas, na medida de sua culpabilidade.

(...)

Art. 171º - Obter, para si ou para outrem, vantagem ilícita, em prejuízo alheio, induzindo ou mantendo alguém em erro, mediante artifício, ardil, ou qualquer outro meio fraudulento: Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa.

Além das responsabilidades civil e criminal, o auditor sujeita-se às responsabilidades técnico-profissionais, as quais podem ser sintetizadas pela observação dos preceitos contidos no Código de Ética Profissional do Contador (Resolução CFC nº 803/96) e na NBC TA 290 (Resolução CFC nº 1.311/10).

Observadas estas responsabilidades que cercam os auditores num trabalho de auditoria independente, Franco e Marra (2000) ponderam que a única garantia, razoável, que o profissional poderá ter contra eventuais litígios judiciais e problemas de ordem ético-profissional é realizar seu trabalho rigorosamente dentro das normas de auditoria, atentando, sobretudo, na constituição dos documentos que irão sustentar sua opinião (os papéis de trabalho) e analisando cautelosamente as afirmações contidas no seu parecer, antes da sua emissão.

Assim sendo, conforme explica Cavalcanti (1994, p. 63), as normas de auditoria surgem como a macro-orientação do trabalho dos auditores independentes, estabelecendo-se, de maneira a evitar quaisquer problemas advindos de ordem de responsabilidade técnico-profissional, civil e criminal, como o padrão “que este trabalho deve alcançar, ficando a escolha dos procedimentos capazes de levar o trabalho ao atingimento dessa qualidade sob o julgamento do auditor”.

Em sentido outro, isto significa dizer que as responsabilidades dos auditores, desde que atuem mantendo a sua independência, são limitadas ao cumprimento e execução das normas de auditoria.

De tal maneira, pode-se notar que as normas de auditoria funcionam como um “porto seguro” dos profissionais para a atuação em auditoria, isto independentemente da racionalidade e legitimidade destas (legitimidade em sentido da autenticidade do que se propõe a atividade de auditoria, e não no sentido de sobreposição dos ditames das normas de auditoria sobre as regras legislativas - hierarquia constitucional das leis). Tendo em vista que esta atividade é auto-regulamentada (normas produzidas pelos próprios profissionais da auditoria), é possível notar

que emerge um conflito de interesses, na medida em que as normas podem ser usadas para atenuar ou amenizar as responsabilidades dos auditores.

2.1.2 O Parecer dos Auditores Independentes (PAI)

Observados os elementos que a auditoria independente considera num processo de auditoragem que visa levar a formulação de uma opinião, torna-se possível notar, tendo por base a visão sistêmica proposta na Figura 2.1, que o trabalho do auditor é concretizado pela emissão do seu relatório final, intitulado Parecer dos Auditores Independentes. Assim, este relatório representa a materialização de todo o trabalho do profissional auditor, posto que é a única parte de todo o seu trabalho que se tornará pública (DUTRA, 2006).

No tocante à questão é preciso notar que, levando-se aos extremos lógicos, duas são as possíveis naturezas que podem caracterizar a essência de um parecer de auditoria, a de um relatório de fins opinativo ou de um documento de fins certificatórios. Certificar ou atestar significa afirmar que um conjunto de regras foi seguido ou não. Enquanto que opinar pressupõe que, observando-se esse conjunto de regras estabelecidas, alcança-se ou não o melhor resultado, sob o ponto de vista de um profissional independente com experiência no assunto (CARVALHO, 1989).

Assim, tendo em vista que o parecer é o fim maior da atividade de auditoria independente, o modelo certificatório conduz a auditoria a um padrão de verificação única e exclusivamente baseado em conformidade ou não das regras estipuladas para a escrituração e registro dos atos e fatos contábeis, levando, independentemente de quem seja o profissional auditor, a uma posição única acerca das demonstrações contábeis auditadas. Ou seja, as demonstrações contábeis estarão ou não em conformidade com as regras estabelecidas para a escrituração e registro contábil.

O modelo opinativo, por sua vez, permite que existam opiniões diversas entre auditores acerca do mesmo conjunto de demonstrações contábeis, na medida em que o auditor passa a ser tido como o formador do juízo da adequação (ou não) das informações contábeis constantes das demonstrações. Observe-se que o fato de ser o relatório final do auditor um documento de natureza opinativa não o exime de obter evidências para chegar a uma conclusão. Conforme exigido pelas normas de auditoria, o auditor deverá ter obtido evidências suficientes e

apropriadas para poder chegar às conclusões que deram base à formação de sua opinião final, sendo a base para tal, as práticas contábeis.

Malgrado o ordenamento jurídico e a cultura legal brasileira seja o do direito romano, que se alinha, em tese, ao modelo certificatório de parecer/auditoria, o modelo predominante no Brasil é, desde o início da adoção de modelo de parecer-padrão definido por norma, o modelo anglo-saxônico, ou seja, em que o parecer é de natureza opinativa.

A respeito, Carvalho e Pinho (2004) asseveram que, no Brasil, as distorções de uma sistemática impositiva permitiram, a alguns segmentos de usuários, a interpretação equivocada do papel da auditoria independente, reduzindo-o à condição de mera atestação de demonstrações contábeis. Na realidade, o modelo de auditoria independente adotado no Brasil tem como resultado um parecer de natureza opinativa, e não de certificação.

Dáí o fato de se poder afirmar que, ao emitir sua opinião, o auditor estará expressando o seu entendimento global quanto à adequabilidade das informações contábeis, e não uma afirmação sobre a conformidade (ou não) de regras gerais, o que se constitui no objetivo maior da auditoria independente à luz da teoria predominante nos dias atuais.

Conquanto seja verdadeira a premissa da manifestação (fundamentada) de opinião do auditor, a estrutura de relatório padronizada acaba resultando num documento essencialmente hermético, e gera apenas sentido conclusivo neste relatório, sem tratar ou considerar a essência da opinião manifestada pelo profissional. Isto faz com que o Parecer dos Auditores Independentes não seja consistente enquanto instrumento de comunicação e parte integrante da evidenciação da informação contábil, mas apenas um laudo que tem por finalidade última transmitir aos usuários das demonstrações contábeis se as informações contidas nele em anexo são merecedoras (ou não) de credibilidade e confiança.

Nesse sentido, os pareceres emitidos pelas auditorias independentes, em conformidade com o padrão normativo, tornaram-se relatórios codificados, sintéticos e pré-estruturados, em que os auditores manifestam, sucintamente, sua opinião formal sobre as demonstrações contábeis, em detrimento de possibilitar aos usuários a compreensão da auditoria – serviço prestado – (dimensão educativa), e, também, em detrimento de um relatório minucioso em que sejam detalhadas as questões norteadoras e os aspectos verificados no decorrer dos trabalhos de auditoria (dimensão informativa).

2.1.2.1 Fase pré-normativa do 'PAI' (Breve Retrospecto)

Segundo Kanitz (1979), a primeira norma que regulamentou uma estrutura para servir de parecer-padrão para o Parecer dos Auditores Independentes foi emitida em 1972, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a saber: Resolução CFC nº 321/72. De acordo com Cardoso (1987), o relatório final da auditoria, no cenário nacional, já vinha sendo utilizado no processo de comunicação com os usuários antes mesmo da adoção da modelagem por via normativa, mas, possivelmente, em razão da falta de um modelo padronizado, observava-se que havia disparidades significativas entre as redações utilizadas nos relatórios emitidos por firmas de auditoria distintas.

Até então, os auditores independentes utilizavam-se de diferentes redações na divulgação de sua opinião, posto que não existia, no Brasil, nenhuma norma que o regulamentasse; muito embora grupos de trabalhos e pesquisadores já discutissem o assunto mesmo antes do marco regulamentar, cabendo destacar o trabalho do Prof. Ernesto Marra, publicado em 1962 (RICARDINO e CARVALHO, 2004).

O trabalho de Marra (1962) apresentou um estudo desenvolvido pelo Instituto dos Contadores Públicos de São Paulo, que, segundo Ricardino e Carvalho (2004), viria a se constituir, mais tarde, no primeiro modelo de parecer normatizado/padronizado adotado no Brasil, inspirado nos padrões utilizados pelas empresas de auditoria norte-americanas. Ao preconizar o modelo americano (essa importação de modelo, sem ser precedida de uma avaliação e discussão para, no mínimo, uma adaptação à realidade nacional, é criticada por Carvalho, 1989) torna-se inevitável a adoção de um modelo de parecer-padrão para o relatório final da auditoria independente.

Kanitz (1979) conta que o primeiro parecer de auditoria independente expedido no Brasil foi emitido no ano de 1903 pela Clarkson & Cross (atualmente Ernst & Young). Deste marco até a data da primeira norma que estabeleceu um padrão para este relatório, passaram-se aproximadamente 70 anos. Nesse intervalo de tempo, com a evolução da atividade no país, esforços foram empreendidos no sentido de buscar a padronização das atividades de auditoria, inclusive, o relatório final emitido pelo auditor. Destaque para as normas do BACEN (Resoluções nº: 39/66, 88/68 e 220/72) que foram as precursoras na exigência de auditoria independente para companhias sob sua responsabilidade regulamentar, em geral as instituições financeiras (RICARDINO e CARVALHO, 2004).

Cardoso (1987) utiliza-se do exemplo da Companhia Goitacás para demonstrar a evolução do texto utilizado nos pareceres de auditoria, ante ao período normativo. O autor demonstra o relatório emitido para a empresa relativamente ao ano de 1920, em que os auditores expressam sucintamente que: “certificamos que, em nossa opinião, o balanço em anexo reflete corretamente as condições financeiras (...)”. Sobre este relatório, Cardoso (1987) enfatiza a confusão da natureza opinativa/certificativa que se costuma fazer. Para o autor, o uso do termo “certificar” pode confundir o usuário, de maneira a levá-lo a falsa impressão de que todos os registros foram verificados e estão corretos.

Cardoso (1987) destaca, também, os pareceres emitidos pelos auditores da Companhia Goitacás relativamente ao ano de 1933 e 1941. O autor enfatiza mudanças significativas em relação à redação utilizada anteriormente, e verifica que nestes relatórios não há mais o uso do termo “certificar”; e, ainda, observa que outras questões foram consideradas no relatório, a saber: descrição genérica de que foram revisados o sistema de controles internos e os procedimentos contábeis; descrição de que foram observados os padrões normativos de auditoria; posição quanto à fidedignidade das demonstrações contábeis, com base em princípios contábeis, aplicados em bases consistentes em relação ao exercício anterior.

Assim, verifica-se que entre o marco inicial datado de 1903 até a adoção definitiva de um modelo padrão de parecer (1972) foram utilizadas indiscriminadamente distintas formas de descrição das informações nos relatórios de auditoria, em que a redação se dava conforme o desejo dos auditores responsáveis. Havia nesta época notória confusão da natureza dos pareceres, pois alguns destes relatórios surgiam com a utilização de termos como ‘atestar’ e ‘certificar’ e outros de termos como ‘posição’ e ‘opinião’, isto sem falar de outros aspectos que surgiram pela falta de uniformidade deste documento (KANITZ, 1979).

2.1.2.2 Normatização do ‘PAI’ (Breve Histórico)

No que se refere à regulamentação do Parecer dos Auditores Independentes, o marco inicial deu-se no ano de 1972. Nessa data, o Conselho Federal de Contabilidade resolveu instituir, por meio da Resolução CFC nº 321/72, um modelo padrão a ser adotado pelo auditor independente na divulgação de seu relatório final. Desta data em diante passou a ser de uso obrigatório pelo auditor um modelo

padronizado/normatizado de relatório. A norma introduzida à época estabeleceu um padrão de parecer de auditoria que foi inspirado na redação recomendada pelo AICPA (órgão norte-americano), em 1948.

De acordo com Cardoso (1987, p. 21), o padrão de parecer utilizado no Brasil era uma réplica do modelo utilizado pelos norte-americanos; sua redação era muito parecida com a redação do modelo instituído naquele país em 1948. Carvalho (1989) lembra a este respeito que, esforços já vinham sendo feitos muito antes desta norma entrar em vigor, principalmente pelo órgão que é nos dias atuais designado de IBRACON (na época IAIB – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil).

Neste modelo era previsto o uso de dois parágrafos, algo relativamente parecido com o que se tinha no modelo de parecer-padrão vigente no Brasil até o ano de 2010, sem considerar a segregação das responsabilidades auditor/administração e o parágrafo intermediário, que contém, grosso modo, a explicação resumida do processo de auditoria, fatores estes que surgiram a partir da primeira modificação normativa do modelo de parecer-padrão.

A primeira modificação normativa ocorreu em junho de 1991, em que, através da Resolução CFC nº 700/91, o Conselho Federal de Contabilidade promoveu a inserção dos itens descritos no parágrafo anterior. Novamente, o modelo estabelecido não foi resultante de necessidades que haviam sido constatadas, tão pouco fruto de estudos direcionados à qualidade da informação, mais sim, nada mais foi do que a adequação ao novo modelo adotado pelos norte-americanos, dado pela norma SAS 58/88, do ASB/AICPA¹⁹.

Este padrão, construído com base no que se estabelecia no SAS 58/88, segundo Kneer, Reckers e Jennings (1996), trata-se da maior alteração produzida nos modelos de pareceres de auditoria já existente. O SAS 58/88, dentre outras questões, inseriu no modelo de parecer-padrão a menção de que a elaboração das demonstrações contábeis é de responsabilidade da administração da empresa auditada, e que aos auditores cabe a responsabilidade sobre a emissão da opinião quanto à adequabilidade destas, com base nos padrões contábeis e, para o desenvolvimento do trabalho, utilizando-se dos padrões exigidos normativamente para a auditoria. O SAS 58/88 marca o início das

¹⁹ O *Statement on Auditing Standard* (SAS) número 58 é uma norma norte-americana emitida pelo *Auditing Standards Board* (ASB), do *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA). Vide referência AICPA, 1988.

discussões sobre a adoção de relatórios mais explicativos, não baseado apenas na abordagem clássica de emitir puramente uma opinião²⁰.

Em abril de 1997, através da Resolução CFC nº 820/97 (e também da Resolução CFC nº 821/97, que se refere ao profissional da auditoria independente), o Conselho Federal de Contabilidade reformulou significativamente as normas de auditoria no Brasil estabelecendo procedimentos de auditoria menos subjetivos, mas, contudo, promovendo poucas alterações no modelo que havia sido instituído em 1991, mantendo-se, em essência, um padrão similar ao utilizado pelos norte-americanos.

Apesar de não promover alteração de grande impacto no modelo de parecer-padrão, essa norma produziu efeitos relevantes à atividade de auditoria e representou a norma brasileira de auditoria vigente relativamente à atividade auditoria independente das demonstrações contábeis até o final do ano de 2009, a NBC T 11 (Norma Brasileira de Contabilidade Técnica número 11). Assim, a norma foi alterada, porém, em essência, o modelo continuou o mesmo.

A reformulação das normas de auditoria deu margem a novos padrões de auditoria, mais analiticamente exigidos por regulamentação. Esta abertura deu origem, no caso da norma sobre parecer da auditoria, a uma resolução que buscou explicar mais cuidadosamente como o auditor deveria proceder na emissão de sua opinião formal. Esta foi a Resolução CFC nº 830/98, editada em dezembro de 1998, que tratava da NBC T 11 – IT 05 (norma brasileira de contabilidade técnica número 11 – interpretação técnica número 05), norma que vigorou até 2010, que contemplava a interpretação técnica do parecer do auditor, prevendo orientações que deveriam ser seguidas na redação do documento quando ocorressem situações que promovessem alterações no modelo de parecer-padrão definido pela Resolução CFC nº 820/97 (alterado posteriormente pela Resolução CFC nº 953/03).

Em janeiro de 2003, com a edição da Resolução CFC nº 953/03, o conselho promoveu a penúltima alteração no Parecer dos Auditores Independentes, no âmbito brasileiro. Nesse ato, a última expressão da opinião do auditor: “de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade”; foi substituída pelos dizeres: “de acordo com as práticas

²⁰ Vários foram os estudos realizados sobre o SAS 58/88 (como: HATHERLY; INNES; BROWN, 1991; ELLIOTT e JACOBSON, 1987; KELLY e MOHRWEIS, 1989; SPIRES e WILLIAMS, 1990) versando sobre as terminologias empregadas no relatório previsto nesta norma (uso do termo “sujeito a”; excesso de terminologia sem sentido ou com sentido dúbio no parágrafo de explicação do processo de auditoria; uso do termo “princípios contábeis geralmente aceitos”, entre outros).

contábeis adotadas no Brasil”; partindo do pressuposto de que esta nova expressão engloba os próprios Princípios Fundamentais de Contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação pertinente.

Esta alteração, que, segundo Koliver (2003), é altamente discutível à luz da teoria contábil, tanto em termos lógicos como em termos semânticos, nada mais foi do que a adoção da recomendação feita pelo Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (IBRACON), resultante de um estudo divulgado no Comunicado Técnico IBRACON nº 01/03. Embora o parecer vigente seja o previsto na NBC TA 700, esta terminologia permanece valendo no modelo de parecer-padrão.

Em dezembro de 2009, concomitante ao processo de convergência de normas contábeis ao padrão internacional, o CFC implantou novas normas de auditoria, as designadas NBC TA (Normas Técnicas de Auditoria Independente). Diante do contexto, destaca-se que, atualmente no Brasil, as normas de auditoria vigentes relativas ao parecer referem-se às seguintes: NBC TA 700 (parecer-padrão); NBC TA 705; NBC TA 706; e, NBC TA 710.

Ademais, há que se atentar também para as normas da própria CVM a respeito dos pareceres emitidos para as companhias abertas. São Pareceres de Orientações (PO) e Ofícios Circulares (OC) que levantam questões fundamentais sobre os pareceres das auditorias, os quais estão disponíveis na *homepage* do órgão.

2.1.2.3 Aspectos normativos vigentes do ‘PAI’(Válidos até 2010)

Na etapa que se inicia discorre-se sobre questões básicas relativas às exigências normativas para o parecer da auditoria independente no Brasil, visando dar condições à compreensão do que se pretende discutir na pesquisa propriamente dita. A interação do leitor ao estudo realizado pende desse conhecimento básico e, com esse intento, o presente tópico é construído, tendo como base a norma de auditoria NBC T 11, mais especificamente o item 11.3 e a Interpretação Técnica (IT) nº 05.

De acordo com Attie (1998, p.66), em respeito às exigências normativas vigentes, o Parecer dos Auditores Independentes deve possuir os seguintes elementos básicos:

- título e destinatário;
- parágrafos (parecer-padrão): o primeiro denominado parágrafo inicial (ou introdutório, ou ainda parágrafo de abertura), o segundo, parágrafo de extensão (alcance ou

intermediário) e o terceiro intitulado de parágrafo de opinião. Esta é a estrutura padrão, que deve ser composta, em essência, da seguinte maneira: i) o primeiro parágrafo deverá conter a identificação das demonstrações contábeis auditadas e a definição da responsabilidade da administração e do auditor, ou seja, onde se determina e referencia o propósito do trabalho do auditor e a responsabilidade por ele assumida; ii) no segundo parágrafo, uma descrição concisa dos trabalhos executados, ou seja, onde se determina a abrangência do trabalho de auditoria e a forma pelo qual o trabalho foi direcionado; iii) no terceiro parágrafo, a expressão da opinião do auditor sobre a adequabilidade das demonstrações contábeis;

- local e data, sendo essa correspondente ao dia do encerramento dos trabalhos de auditoria realizados na entidade;
- nome do auditor responsável técnico, assinatura e a identificação de Contador com o número de registro no Conselho Regional de Contabilidade (CRC);
- o nome da empresa de auditoria e o número de registro cadastral no CRC, caso o trabalho tenha sido realizado por uma empresa de auditoria.

No Quadro 2.1, apresenta-se o modelo de parecer-padrão²¹ previsto pela norma NBC T 11, que consiste no parecer sem ressalva e sem nenhum parágrafo adicional.

²¹ Com a introdução da Lei nº 11.638/07, a Demonstração de Origens e Aplicações dos Recursos (DOAR) foi substituída pela Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC), de modo que este ponto do parecer dos auditores independentes foi ajustado para atender ao “novo” contexto normativo.

PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

DESTINATÁRIO

(1) Examinamos os balanços patrimoniais da Empresa ABC, levantados em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

(2) Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e (c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

(3) Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com as Práticas Contábeis Adotadas no Brasil.

Local e data.

Assinatura

Nome do auditor-responsável técnico

Nome da firma de auditoria

Contador Nº de registro no CRC

Nº de registro cadastral no CRC

Quadro 2.1 – Modelo de Parecer-Padrão dos Auditores Independentes (Sem Ressalva)

Fonte: Item 11.3.2.3 da NBC T 11 do CFC (Resolução CFC nº 820/97).

Observe-se, assim, que, pela decomposição lógica desta estrutura, os itens técnico-teóricos²² que compõem a estruturação do modelo de parecer-padrão em vigência até 2010, respectivamente, são: **identificação do objeto de auditoria; segregação das responsabilidades do auditor e da administração da auditada;**

²² O emprego do termo 'itens técnico-teóricos' neste trabalho refere-se à designação dos elementos que podem, com base no conhecimento formalizado sem proposições contraditórias (teórico) e no contexto prático/empírico peculiar das normas de auditoria (técnico), contribuir para a obtenção do resultado perseguido na pesquisa, qual seja, maximizar a eficácia do parecer da auditoria na comunicação com os usuários acerca do papel e significado da auditoria independente.

descrição sucinta do processo de auditoria; e, manifestação da opinião.

Deste modelo de parecer-padrão, notadamente a questão mais complexa é o conteúdo do segundo parágrafo. Este parágrafo é considerado extremamente genérico e evasivo, além de permitir distintas formas de interpretação sobre o texto. A maneira com que o auditor obteve suas conclusões, ou seja, como foram procedidos os seus trabalhos e o que pautou sua opinião final, é uma questão que deveria ser melhor apresentada nos relatórios da auditoria independente (ALMEIDA, 2006).

Outra questão que merece ser comentada é o parágrafo de opinião, que é representado pelo terceiro parágrafo. Araújo (1997, p. 38) explica, a respeito, que o fato do parecer da auditoria iniciar com a expressão “em nossa opinião” (ou termo semelhante), deve-se ao fato de querer-se designar que, por mais experiente que seja o auditor, inexistem solidez de garantia da fidedignidade das informações contábeis, devido a forma de obtenção das evidências que deriva, além da subjetividade dada pela interpretação do auditor no processo de análise e avaliação do sistema de controle da empresa auditada, de um processo de amostragem.

O autor comenta que a expressão “representam adequadamente”, conforme adotada no modelo norte-americano (traduzindo para língua portuguesa), deve ser visto como o julgamento do auditor a respeito da apresentação das informações contábeis, tendo por referência os princípios contábeis, que é um padrão com base teórica consistente, sem o qual o auditor não teria em que se apoiar objetivamente. Na sequência, a expressão “em todos os aspectos relevantes é utilizada para declarar que o auditor somente se apega ao que pode impactar significativamente a situação patrimonial e econômico-financeira.

A expressão “Práticas Contábeis Adotadas no Brasil” é talvez a mais complexa de se buscar explicação. Dentre outras expressões, os termos que já foram utilizados nesta parte do relatório da auditoria foram: “princípios contábeis geralmente aceitos”, “práticas contábeis emanadas da legislação societária brasileira” e “princípios fundamentais de contabilidade”. Tais expressões remetem a discussão que pode parecer simplesmente semântica, mas na verdade é o mais profundo dos aspectos constantes do parecer do auditor, do ponto de vista da teoria contábil, haja vista que consiste base de fundamentação para sua opinião. A expressão atualmente utilizada, segundo Koliver (2003), é altamente discutível à luz da teoria contábil, tanto em termos lógicos

como em termos semânticos, não encontrando nesta, nenhuma explicação lógica, técnica ou teórica²³.

Uma questão que também precisa ser explicitada é a da data. Utilizar a data do dia correspondente ao término da realização dos trabalhos serve para que os usuários possam compreender que foram considerados os efeitos de transações e eventos ocorridos entre a data de encerramento do período e a data do parecer. Caso ocorra algum acontecimento que mereça destaque dentro do período que compreende a conclusão dos trabalhos de auditoria e a emissão efetiva do parecer, o auditor deve: estender os trabalhos até a data do novo evento, de modo a emitir o parecer com a data mais atual; ou, emitir parecer com data dupla, sendo uma para as demonstrações contábeis e a outra para determinado assunto específico opinando quanto à sua adequada divulgação em nota explicativa.

De tal modo, considerando este modelo de parecer-padrão, deve-se notar que é a partir de tal estrutura que o auditor independente moldava seu relatório final (até 31/12/2010), ou seja, os itens técnico-teóricos anteriormente elencados constituíam o designado parecer-padrão. Caso fossem identificadas não-conformidades na auditoria realizada, surgia a necessidade de alterar este modelo, adicionando-se, a partir daí, os elementos que desviavam o parecer do seu padrão estrutural.

2.1.3 Convergência das Normas Internacionais de Auditoria

No Brasil, em linha com a convergência das normas internacionais de contabilidade, a convergência normativa atingiu em 2010, também, a auditoria independente. O efeito da convergência, a partir de janeiro de 2010, deu-se pela substituição da NBC T 11 por 38 normas gerais para o exercício da auditoria, sendo 37 Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica de Auditoria Independente de Informações Contábeis Históricas (NBC TA) e 1 Norma Brasileira de Contabilidade Profissional do Auditor Independente (NBC PA), todas estas convergidas ao padrão normativo internacional estabelecido pelo IFAC (federação internacional de contadores).

No Quadro 2.2, o “novo” modelo de parecer-padrão, conforme a NBC TA 700.

²³ O modelo de parecer-padrão vigente prevê o uso apenas desta terminologia. O “novo” modelo de parecer-padrão, previsto pelas normas advindas do processo de convergência, expõe duas outras possibilidades, fora a terminologia idêntica a usada no modelo vigente, de base técnica-teórica para sustentar a opinião. Sobre estes, ver o ‘Apêndice à NBC TA 700’.

**RELATÓRIO DO(S) AUDITOR(ES) INDEPENDENTE(S) SOBRE
AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

DESTINATÁRIO

(1) Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia ABC, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1 e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis

(2) A administração da Companhia é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Responsabilidade dos auditores independentes

(3) Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis com base em nossa auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Essas normas requerem o cumprimento de exigências éticas pelos auditores e que a auditoria seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante. Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da Companhia para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles internos da Companhia. Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

Opinião

(4) Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Entidade ABC em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Local e data.

Assinatura

Nome do auditor-responsável técnico
Contador N° de registro no CRC

Nome da firma de auditoria
N° de registro cadastral no CRC

Quadro 2.2 – Modelo de Relatório dos Auditores Independentes (Sem Ressalva)

Fonte: Adaptado do ‘Exemplo 1’ do Apêndice da NBC TA 700 (Resolução CFC n° 1.231/09).

Observe-se, assim, que, pela decomposição lógica desta estrutura, os itens técnico-teóricos que compõem a estruturação do modelo de parecer-padrão em vigor, respectivamente, são: **identificação do objeto de auditoria; segregação das responsabilidades do auditor e da administração da auditada; descrição sucinta do processo de auditoragem; e, manifestação da opinião.**

Notar, entretanto, que, em comparação ao modelo vigente até 2010, o fator **descrição sucinta do processo de auditoragem** foi reformulado, tendo menos apelo às expressões técnicas e uma abordagem mais explicativas. E, ainda, o fator **segregação das responsabilidades do auditor e da administração da auditada** vem expostos separadamente, inclusive precedidos de sub-título, visando deixar mais enfática a distribuição das responsabilidades no processo de evidenciação da informação contábil.

Assim como no modelo anteriormente vigente, considerando este como o “novo” modelo de parecer-padrão, deve-se notar que é a partir de tal estrutura que o auditor independente deve moldar seu relatório final, ou seja, os itens técnico-teóricos anteriormente elencados constituem o designado parecer-padrão. Caso sejam identificadas não-conformidades na auditoria realizada, surge a necessidade de alterar este modelo, adicionando-se, a partir daí, os elementos que desviam o parecer do seu padrão estrutural, isto é, os elementos que alteram o conteúdo redacional do parecer-padrão.

2.1.3.1 Principais diferenças entre os modelos de parecer-padrão: NBC T 11 x NBC TA 700

Conforme transcrito em seções anteriores, com advento da padronização das normas de auditoria em linha com os normativos internacionais do IFAC, os normativos para a elaboração e emissão do parecer da auditoria, no modelo internacional com designação de Relatório dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis, passaram a ter nova estrutura de composição.

Anteriormente, a NBC T 11 e sua IT 05 prescreviam, respectivamente, o parecer-padrão e as possíveis alterações neste modelo, decorrentes de elementos que trouxessem a necessidade de alterar o conteúdo redacional do parecer-padrão. De maneira similar, no novo contexto o parecer-padrão passa a ser objeto normatizado pela NBC TA 700, e as possíveis alterações neste modelo são objeto normatizado pelas NBC TA 705 e 706.

Todavia, importa verificar que este “novo” contexto de normas é mais amplo do que anterior, sendo assim recomendável considerar, neste comparativo, aspectos da NBC TA 200 e NBC TA 800, que denotam questões de auditoria que poderão ocorrer em situações específicas.

Como o centro das discussões desta tese refere-se ao modelo de parecer-padrão, o foco está em trazer as principais diferenças que decorrem da substituição deste, dado pelo primeiro modelo estabelecido na NBC TA 700, que trata da ‘Formação da opinião e emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis’.

A NBC TA 700 está estruturada em cinco tópicos, a saber: Introdução, Objetivo, Definições, Requisitos e Aplicação e Outros Materiais Explicativos. Destaque para o tópico ‘Definições’, em que se pode encontrar as definições que possibilitam a elaboração de 3 modelos de relatórios. Esta norma contém, ainda, um ‘Apêndice’, que contém os três exemplos para a modelagem dos relatórios finais da auditoria independente.

Vale enfatizar que, embora possa ser extensivo aos outros dois modelos, a presente tese considera o primeiro modelo como sua referência, em função da linha de padronização ser a mais próxima do parecer-padrão anteriormente vigente e, dessa forma, a que tende a ser a mais utilizada pelos auditores independentes (estrutura de apresentação adequada/práticas contábeis adotadas no Brasil).

Assim, em relação ao modelo de parecer-padrão estabelecido na NBC T 11 (Quadro 2.1), o primeiro modelo de parecer-padrão estabelecido na NBC TA 700 (Quadro 2.2) traz consigo algumas alterações, que podem ser verificadas pela síntese exposta no Quadro 2.3²⁴.

²⁴ Nos Anexos A e B desta tese, dois pareceres de auditoria que ajudam a visualizar tais diferenças, sendo, respectivamente, o Parecer emitido para a empresa Petrobrás relativamente às demonstrações publicadas em 2010 e em 2011.

Tópico do Parecer	Síntese da Alteração Realizada
Título	De ‘Parecer dos Auditores Independentes’ passa a ser designado ‘Relatório dos Auditores Independentes’.
Destinatário	Embora o modelo anterior, nas suas últimas alterações, já previa a destinação aos interessados (acionistas, conselheiros...), que é o que estabelece a NBC TA 700, na época da introdução da NBC T 11 era exigido que o parecer fosse destinado a quem contratou o serviço (direção, administração...).
Parágrafo Introdutório	Basicamente, a novidade é a necessidade de fazer referência ao “resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas” como menção às informações auditadas. Embora seja válido enfatizar as notas explicativas, o “resumo das principais práticas contábeis” seria desnecessário elencar, tendo em vista ser esta uma das poucas notas explicativas de natureza compulsória, conforme Normas Brasileiras de Contabilidade.
Parágrafo (s) Intermediário (s)	O modelo anterior trazia na mesma seção a segregação das responsabilidades da administração e auditoria no primeiro parágrafo (parágrafo introdutório), de modo sintético. No modelo vigente esta segregação dá-se em parágrafos específicos, contendo sub-títulos próprios para identificar cada grupo de responsabilidade. Também, o modelo vigente traz uma descrição dos trabalhos de auditoria realizados com menor emprego de termos técnicos, se comparado ao modelo anterior. Tais modificações são fruto de sugestões advindas de estudos sobre o parecer.
Parágrafo de Opinião	Basicamente, uma única alteração significativa, podendo manter-se inclusive o uso do termo bastante contestado: ‘práticas contábeis adotadas no Brasil’. A inclusão do termo ‘desempenho de suas operações’ é tão contraditória quanto à daquele termo, tendo em vista que pode remeter a ideia de avaliação da gestão, o que não consiste em um fato verdadeiro. Tal termo derive, talvez, de uma tradução pouco adequada da norma internacional.

Quadro 2.3 – Principais Diferenças entre Modelos de Parecer-Padrão: NBC T 11 x NBC TA 700

2.1.3.2 Elementos que alteram o conteúdo redacional do parecer-padrão

Conforme anteriormente descrito, alguns são os elementos que alteram o conteúdo redacional do parecer-padrão, sendo que as opções (naturezas) de opinião formal que o auditor possui são: Parecer sem

Ressalva; Parecer com Ressalva; Parecer Adverso; e, Parecer com Abstenção de Opinião.

No Parecer sem Ressalva o profissional admite estar convencido de que as demonstrações contábeis apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, e de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, a posição patrimonial e econômico-financeira da entidade. O Parecer sem Ressalva implica em afirmar que, em tendo havido alterações na observância das práticas contábeis, elas tiveram seus efeitos avaliados e aceitos, e estão devidamente revelados nas demonstrações contábeis.

O auditor não poderá emitir este tipo de parecer quando, diante de efeitos relevantes para as demonstrações contábeis, haja ocorrido, em sua opinião, discordância da administração da entidade quanto ao conteúdo e/ou à forma de apresentação destas informações, ou ainda, quando houver limitação na extensão do seu trabalho. Dessa forma, quando estiver diante da primeira hipótese (discordância) deverá emitir sua opinião com Ressalva em seu parecer ou manifestar-se de forma Adversa, considerando quão relevante é a discordância e esclarecendo-a para permitir ao usuário a correta interpretação das informações. Na segunda hipótese (limitação na extensão), considerando também a relevância, o parecer deve ser apresentado com Ressalva ou, até mesmo, com a Abstenção de Opinião.

O Parecer com Ressalva é emitido quando o auditor conclui que o efeito de qualquer divergência com a administração ou limitação na extensão de seu trabalho não seja de tal grandeza que requeira Parecer Adverso ou com Abstenção de Opinião. O Parecer com Ressalva deve obedecer ao modelo do Parecer sem Ressalva, com a utilização das expressões “exceto por”, “com exceção de” ou “exceto quanto”, referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva.

O Parecer Adverso é aquele em que o auditor manifesta-se contrário à adequação da apresentação das demonstrações contábeis. Neste caso, o profissional conclui que uma ressalva não basta para qualificar a magnitude da distorção das demonstrações, que ao seu ver estão incorretas e/ou incompletas.

Kanitz (1979, p. 37) expõe que um parecer adverso inclui ressalvas tão significativas que acabam por invalidar os demonstrativos financeiros a que se referem. No entanto, o autor enfatiza que este é um tipo raro de ser verificado, sendo duas as razões principais para isto: receio da perda do cliente, posto que o contratante do serviço é a administração da empresa, que, por sua vez, é a responsável pelos demonstrativos financeiros supostamente “invalidados”; existência de

uma fase “política” que antecede a emissão do parecer, que é a discussão entre auditor e administração, a qual, permite um “caloroso jogo político entre as partes”, que pode resultar em “ajustes de entendimentos”, levando a contrariedade à uma ressalva, uma vez que a diferença entre um parecer com ressalva e um adverso é simplesmente uma questão de interpretação da materialidade das não-conformidades encontradas.

A respeito da raridade deste tipo de parecer, Araújo (1997, p. 51) apresenta um levantamento da CVM sobre pareceres desta natureza emitidos entre o início da obrigatoriedade deste relatório e o ano de 1997, conforme pode ser visto no Quadro 2.4.

Emitente do Parecer	Empresa Auditada	Data/UF
Campliglia & Cia S/C Auditores Independentes	Banco Nacional de Crédito Cooperativo S.A.	16/02/84 – DF
Boucinhas, Campos & Claro Auditores Independentes	Companhia Pneus Tropical	18/04/86 – BA
Coopers & Lybrand Auditores Independentes	Itap S.A. Embalagens	31/03/86 – SP
Campliglia & Cia S/C Auditores Independentes	Banco do Estado do Pará S.A.	23/03/87 – PA
Deloitte Touche Tohmatsu	Montreal Empreendimentos Com. e Ind. S.A.	29/03/96 – RJ

Fonte: Adaptado de Araújo (1997, p. 51).

Quadro 2.4 – Pareceres com Opinião Adversa

A quarta e última possibilidade de opinião do auditor, o Parecer com Abstenção de Opinião, deve ser dada quando não é possível ao auditor, através de seus exames, obter evidências suficientes e apropriadas para emitir uma opinião formal. Mesmo assim, quando e caso seja necessário emití-la, a responsabilidade de mencionar em seu parecer qualquer desvio que possa influenciar a decisão do usuário das demonstrações permanece existindo para o auditor.

Igualmente ao caso dos pareceres adversos, Araújo (1997, p. 53) apresenta um levantamento da CVM sobre pareceres desta natureza emitidos entre o início da obrigatoriedade deste relatório e o ano de 1997, conforme Quadro 2.5.

Emitente do Parecer	Empresa Auditada	Data/UF
Boucinhas, Campos & Claro Auditores Independentes	FITEJUTA – Fiação e Tecelagem Juta Amazônia S.A.	29/04/85 – AM
Deloitte, Haskins & Selis Auditores Independentes	Alumínio S.A. Extrusão e Laminação	23/03/87 – PE
Boucinhas, Campos & Claro Auditores Independentes	Casa Masson S.A. Com. e Ind.	22/05/87 – RS
Price Waterhouse Auditores Independentes	Banco do Estado do Rio de Janeiro S.A.	08/12/95 – RJ
Price Waterhouse Auditores Independentes	Banco do Estado do Rio de Janeiro S.A.	17/05/96 – RJ

Quadro 2.5 – Pareceres com Abstenção de Opinião

Fonte: Adaptado de Araújo (1997, p. 53).

Notadas as naturezas de opinião do auditor e observada a pouca aparição nas publicações das demonstrações contábeis do Brasil dos pareceres adversos e com abstenção de opinião, resta verificar que o uso comum dos pareceres dá-se com ou sem ressalvas. Para sintetizar, no Quadro 2.6, uma relação dos principais eventos que podem impactar na natureza da opinião do auditor, conforme aspectos relacionados às informações contábeis.

ASPECTOS RELACIONADOS ÀS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS	TIPOS DE EVENTOS	NATUREZA DO PARECER
Adequados	Irrelevante	Parecer sem Ressalva
Não obediência aos PFC (princípios contábeis)	Irrelevante	Parecer sem Ressalva
Não obediência aos PFC	Relevante mas não Generalizado	Parecer com Ressalva
Não obediência aos PFC	Relevante e Generalizado	Parecer Adverso
Quebra de uniformidade na aplicação dos PFC	Irrelevante	Parecer sem Ressalva
Quebra de uniformidade na aplicação dos PFC	Relevante mas não Generalizado	Parecer com Ressalva
Quebra de uniformidade na aplicação dos PFC	Relevante e Generalizado	Parecer Adverso
Limitação imposta na extensão dos trabalhos do auditor	Irrelevante	Parecer sem Ressalva
Limitação imposta na extensão dos trabalhos do auditor	Relevante mas não Generalizado	Parecer com Ressalva
Limitação imposta na extensão dos trabalhos do auditor	Relevante e Generalizado	Parecer com Abstenção de Opinião
Incertezas	Irrelevante	Parecer sem Ressalva
Incertezas	Relevante mas não Generalizado	Parecer com Ressalva
Incertezas	Relevante e Generalizado	Parecer com Abstenção de Opinião
Dados/informações não- auditados	Independe	Parecer com Abstenção de Opinião

Quadro 2.6 – Quadro sinótico de classificação do parecer da auditoria

Fonte: Adaptado de Attie (1998, p. 71), de acordo com as atualizações advindas da introdução da NBC TA 705.

As condições expostas no Quadro 2.6 podem conduzir a um parecer modificado. Todavia, torna-se mister perceber que, em adição à estrutura padrão, além das quatro naturezas de opinião existentes, o parecer pode conter ainda informações adicionais relevantes e/ou parágrafos de ênfase. Nestes casos, o auditor emprega parágrafos adicionais mencionando os fatos, de maneira a destacá-los na adequada interpretação das demonstrações, ainda que divulgado pela entidade. Pondere-se, destarte, que um parágrafo de ênfase pode trazer informações tão representativas quanto determinadas ressalvas, posto

que se trata de uma incerteza do auditor que, em alguns casos, não são passíveis de uma mensuração objetiva.

Kanitz (1979) faz um alerta sobre o uso de parágrafos adicionais. Segundo o autor (KANITZ, 1979, p. 42-45), ao prestar informações que não são as padronizadas no relatório, há que se ter um cuidado para não confundir os usuários. Nesse contexto, pode-se notar que o uso de parágrafos informativos, mesmo que no sentido de mitigar futuros problemas que o auditor possa ter por omissão de informação, deve ser acompanhado de uma avaliação do possível efeito que pode causar na compreensão dos usuários. Tais parágrafos não devem servir como uma forma de confundir ainda mais os usuários sobre a posição dos auditores quanto à adequação das informações contábeis.

2.1.4 Matriz Epistemológica da Auditoria Independente

Do início deste capítulo até a esta seção da tese, a auditoria independente foi abordada com uma percepção eminentemente pragmática, dando ênfase ao “como ocorre na prática” (de maneira generalizada e focando no caso brasileiro), sem que se adotasse uma postura crítica sobre o assunto. Nesta parte da fundamentação teórica da tese, as concepções pragmáticas utilizadas são convertidas em bases teóricas, a partir de premissas gerais. Para tal, utiliza-se da matriz epistemológica predominante, proposta por Mautz e Sharaf.

Embora não se pretenda com esta pesquisa discutir modelos ou teorias gerais da auditoria, essa parte do trabalho, em sentido amplo, tem como objetivo permitir ao leitor uma visão epistemológica e sistematizada dos postulados que regem a auditoria independente, de modo a consentir uma reflexão crítica ao modelo ortodoxamente adotado, permitindo, em seções posteriores, uma comparação com premissas alternativas existentes. Isso porque, as considerações feitas sobre a auditoria independente, bem como críticas ao modelo usual, devem ser pautadas nos fundamentos epistemológicos da auditoria independente, e não por devaneios infundados.

Ademais, como a premissa desta tese é trabalhar as Diferenças de Expectativas a partir das diferenças surgidas por razoabilidade, sem incorrer na discussão das diferenças advindas de desempenho, torna-se fundamental o reconhecimento desta matriz epistemológica como a teoria predominante da auditoria independente, sem discutir sobre a racionalidade do modelo de auditoria preconizado nesta abordagem.

Nesse sentido, é imperativo observar que as primeiras discussões sobre auditoria independente teoricamente fundamentadas remontam,

em sua gênese, ao início dos anos 60. O trabalho acadêmico que tem sido recorrentemente referendado como sendo o primeiro publicado sobre o assunto é datado de 1961, quando Mautz e Sharaf (1961) publicaram um livro de auditoria denominado “*The Philosophy of Auditing*”. Esse trabalho é considerado um marco para os estudiosos da auditoria independente, pois significou sua primeira fundamentação teórica consistente. Os autores construíram uma estrutura sólida de postulados essenciais ao desenvolvimento da auditoria, do ponto de vista científico.

De acordo com Almeida (2005), naquele momento histórico, os postulados básicos foram considerados fundamentais para dotar a auditoria de um objeto abstrato formal próprio, tendo por bases a inferência, a verificabilidade e a refutabilidade, características essenciais à formulação de uma teoria positiva ou normativa da auditoria. Neste livro, os autores desenvolveram um trabalho essencialmente teórico que trouxe a prática empírica da auditoria contábil aplicada às organizações empresariais, ao âmbito das investigações acadêmicas. Isto significa dizer que o conhecimento científico sobre a auditoria independente, além de recente, surgiu da observação pragmática (abordagem positivista, e não estruturalista, nem dialética), e não o contrário (o desenvolvimento de teorias fundamentando a adoção de práticas).

Há que se notar que, assim sendo, a abordagem dos autores deu-se em sentido de observar, em teoria, a auditoria independente (com visão neutra), e não no sentido de racionalizá-la ou contestá-la, sob seus aspectos lógicos (não num primeiro momento da teorização, pelo menos). O conjunto de postulados apresentado por eles, destarte, permitiu (e permite) o desenvolvimento de abordagens teóricas acerca da auditoria independente a partir de uma estrutura concebida pela abstração da realidade sem interferências racionais e/ou ideológicas, dando espaço para reflexão sobre os problemas profissionais de natureza prática e para a desmistificação de um conjunto de conceitos e concepções errôneas ou não-razoáveis sobre esta auditoria, de modo a permitir, dentre outras coisas, o estudo para a redução das diferenças de expectativas geradas em torno desta atividade.

De tal sorte, a base teórica concebida pelos autores Mautz e Sharaf (1961) tem sido objeto de verificação²⁵ e, principalmente, na condição de sustentação teórica predominante, de investigação crítica e de exames questionadores, à luz de seus fundamentos técnico-teóricos.

²⁵ Nesta tese utiliza-se de uma edição mais recente (atualizada/revisada) do trabalho destes autores, qual seja: Mautz e Sharaf (1993).

Requer, aqui, observar, com base na retro-mencionada postura de teorização neutra dos autores, que isto não significa dizer necessariamente que os autores concordem completamente com os postulados expostos, mas somente que os pilares de sustentação desta atividade são, em sentido teórico, tais asserções.

A respeito, Mautz e Sharaf (1993, p. 44-70) descrevem o primeiro dos postulados da auditoria enfocando predominantemente os dados financeiros (contábeis). Ou seja, a auditoria independente é, essencialmente, uma auditoria contábil. Para os autores, a auditoria independente se baseia em documentos processados segundo um modelo contábil convencional, que inclui o registro e a avaliação patrimonial das contas pelo custo histórico/moeda nominal (com raras exceções). Isto permite que tais dados sejam tratados, processado e verificados com maior objetividade (convenção da objetividade)²⁶.

Os autores explicam ainda que, por estar concebida numa perspectiva estritamente técnica, consubstanciada na utilização de um conjunto de procedimentos que têm como objetivo testar as asserções da administração, refletidas nas demonstrações contábeis, o trabalho desenvolvido pela auditoria possibilita ao auditor a emissão de uma opinião profissional, admitindo que os procedimentos de verificação realizados com base em amostragem são suficientes para criar evidências sobre as informações contábeis (MAUTZ e SHARAF, 1993).

Sustentados por estes argumentos, os autores inferem, como um outro postulado, que, como base para a determinação técnica da opinião do auditor, devem ser adotadas regras que suportam um modelo a ser seguido, quais sejam as práticas contábeis. Em outras palavras, a auditoria independente “válida” os dados auditados pela confrontação com os padrões requeridos que, por sua vez, quando aplicados consistentemente, geram uma representação razoável da situação econômico-financeira e patrimonial da entidade.

Outro postulado exposto por Mautz e Sharaf (1993) diz respeito ao comportamento dos responsáveis pela gestão da entidade auditada. Em não havendo evidências claras em contrário, a auditoria assume como verdade um comportamento ético por parte dos administradores

²⁶ Ainda que não seja mantida a avaliação patrimonial das contas ao custo histórico, a manutenção do registro histórico de um componente patrimonial precisa criar lastros objetivos para ser verificável. Assim, por exemplo, se um ativo, registrado pelo custo histórico, em um dado momento de sua vida útil precisar representar o seu “valor justo” (*fair value*), os critérios para mensuração, avaliação e contabilização da variação deste ativo devem proporcionar, objetivamente, um lastro para que o auditor possa verificar a forma e conteúdo desta transação/evento econômico.

da entidade auditada. Assim, considera-se que, se não há indicativos claros e evidentes demonstrando não-conformidades, as demonstrações contábeis estão isentas de quaisquer irregularidades cometidas pela gestão da organização auditada.

Esta premissa, paralelamente, conduz a outro postulado da auditoria, qual seja o de que não é objetivo primário da auditoria das demonstrações contábeis a descoberta e comunicação de fraudes ou outras não-conformidades cometidas pelos administradores da entidade auditada, tendo em vista o postulado anterior, que concebe não haver conflito entre os propósitos dos auditores e dos administradores.

Estes dois postulados considerados conjugadamente, fazem com que Mautz e Sharaf (1993) assumam uma outra premissa (postulado), que é a de considerar que a existência de um sistema de controle interno pode atenuar a probabilidade de irregularidades. Este postulado, geralmente, pode ser observado no planejamento da auditoria, ao se considerar a análise e avaliação dos riscos de controle.

Mautz e Sharaf (1993, p. 56) consideram também que, na ausência clara de evidências em contrário, o que se considerou correto no passado da entidade auditada, sujeita ao exame, permanecerá correto para o futuro. Esse postulado aponta para um dos maiores conflitos existente atualmente entre auditores e usuários. Considera que, não havendo clara evidência em contrário, o auditor não tem como obrigação a verificação de informações que não as de natureza retrospectiva, por conta da objetividade.

Isto é, a objetividade em auditoria, nesse caso, requer que apenas os dados e informações retrospectivos sejam objetos de análise por parte do auditor, o que quer dizer que continuidade e viabilidade da entidade auditada não são objetos a serem revisados obrigatoriamente na auditoria das informações contábeis, a menos que estejam claramente sobressalentes.

Por último, têm-se os dois postulados que estabelecem que as normas de auditoria devam ser moldadas (e cumpridas) no sentido de determinar as responsabilidades do auditor (inclusive ética - em especial a sua Independência) e o alcance de seu trabalho. Nesses postulados, um dos maiores destaques enumerados pelos autores é que o fulcro do exercício profissional da auditoria está nas normas de auditoria, em que a independência e a atuação restrita como auditor são bases incontestes.

Em outras palavras, representa dizer que a atividade de auditoria independente não deve ser confundida com a atividade de consultoria. Ou seja, a opinião do auditor independente é só a opinião de um profissional que audita, e não a de um consultor. Não obstante, a

legitimidade da opinião está na isenção de conflito de interesses (independência). Sendo assim, mantendo-se a independência, basta que o seu manifesto se dê sobre a adequação da informação contábil, não sendo praticável o alcance de aspectos não inseridos neste contexto, como, por exemplo, desempenho prospectivo, performance econômica e performance de gestão.

De tal sorte, a partir da consideração conjunta dos outros postulados anteriores, estes dois últimos postulados reconhecem a premissa geral que norteia o delineamento da profissão, o que se dá por meio de regulamentação. Dito de outra maneira, as normas de auditoria são (ou deveriam ser) concebidas para colocar em prática o modelo desejado de auditoria independente. Desta máxima, extrai-se que a regulamentação da atividade de auditoria independente forma-se por intermédio de três conjuntos de normas, relativamente: à pessoa do auditor, à execução do trabalho e ao relatório do auditor. Estes três conjuntos possuem, individualmente, seus princípios básicos.

No caso das **normas relativas à pessoa do auditor** são: a auditoria deverá ser executada por profissional legalmente habilitado e capacitado, junto ao conselho regulamentador e fiscalizador da profissão; o auditor deve ser independente em todos os aspectos, preceito este de natureza ética e inviolável; o auditor deve aplicar o máximo de zelo na realização de seu trabalho e na formulação e evidenciação de suas conclusões.

No caso das **normas relativas à execução dos trabalhos** são: o trabalho deverá ser devidamente planejado e, caso haja profissionais assistindo à execução, estes devem ser corretamente supervisionados; o auditor deverá conhecer e avaliar o sistema de controle interno do auditado, de modo suficiente para determinar o grau de confiabilidade destes e fixar a natureza, extensão e profundidade dos seus exames; os procedimentos de auditoria devem ser planejados e executados até a obtenção suficiente dos elementos comprobatórios que fundamentem a opinião expressa no parecer da auditoria (dito de outra maneira, a opinião do auditor contida no parecer deve ser formada e sustentada a partir das evidências verdadeiramente encontradas).

No caso das **normas relativas ao relatório do auditor** são: o parecer deve **esclarecer** se os exames foram efetuados de acordo com as normas de auditoria e se as informações contábeis foram preparadas com base nos preceitos contábeis; deverá conter, ainda, uma declaração específica da opinião do auditor em relação às demonstrações contábeis examinadas (**em não havendo nenhuma declaração alguma, será subentendido que todos os elementos relevantes estão adequados**),

bem como das demais informações contábeis evidenciadas em notas ou quadros complementares, no sentido destas apresentarem (ou não), satisfatoriamente, **os dados e informações que elas pretendem comunicar/evidenciar** (premissa esta que, em tese, poderia sugerir uma postura pró-ativa do auditor, em relação à evidenciação da informação contábil); e, o parecer deve **apresentar, de maneira clara e evidente, a opinião** que o auditor formou sobre a adequação das informações contábeis e, caso haja desvios de adequação, deverão estes ser objeto de declaração justificada, **bem como a indicação precisa da natureza do exame e do grau de responsabilidade assumida pela auditoria.**

Do exposto, a respeito do tema central desta tese, cumpre observar que os princípios apresentados neste último parágrafo (observe-se os grifos) permitem a verificação de que existe uma lógica para a regulamentação do Parecer dos Auditores Independentes.

Diante das considerações apresentadas, os postulados essenciais propostos na matriz epistemológica de Mautz e Sharaf podem ser observados de maneira resumida no Quadro 2.7, na sequência.

POSTULADOS	PREMISSAS DE ‘MAUTZ E SHARAF’
Verificabilidade	As demonstrações contábeis e seus dados são verificáveis.
Relações	Não existem, necessariamente, conflitos entre o auditor e a administração sujeitos ao exame da auditoria.
Ética	As demonstrações contábeis, bem como as demais informações divulgadas e sujeitas à verificação, estão livres de erros intencionais e de outras irregularidades.
Controles Internos	A existência de um sistema de controles internos elimina a probabilidade de irregularidades.
Qualidade da Informação	A aplicação consistente das práticas contábeis gera uma representação razoável da situação financeira e dos resultados da empresa.
Continuidade/Viabilidade da Entidade Auditada	Na ausência de evidência em contrário, o que se considerou válido na entidade auditada, é passivo de extrapolar para o futuro (ano seguinte).
Responsabilidades/ Independência	As normas de auditoria impõem adequadas obrigações.
Parecer do Auditor	Ao examinar os dados contábeis com o propósito de expressar sua opinião, o auditor atua estritamente como auditor.

Quadro 2.7 – Postulados das estruturas conceituais

Fonte: Adaptado a partir de ALMEIDA (2005, p. 97-99).

De acordo com Almeida (2005, p. 100), o enfoque desses autores pode ser resumido da seguinte maneira:

Em relação ao risco da auditoria podemos referir que Mautz e Sharaf orientam o risco para as transações, baseando-se na noção cartesiana de que o todo pode ser entendido examinando-se as partes. A formação do auditor repousa no conhecimento profundo dos procedimentos de auditoria e das regras contabilísticas predominantemente orientadas para verificar a consistência e detectar anomalias. Assim, foca-se essencialmente o risco das transações seguindo uma orientação cartesiana e contabilísticas, cuja acção está relacionada com o passado.

Neste sentido, embora esta seja uma matriz epistemológica que tem recebido críticas (Almeida (2005) explica que existem correntes de pensamento que abordam propostas alternativas de auditoria, relativamente ao modelo ortodoxo de Mautz e Sharaf²⁷, como os de Flint (1988) e Lee (1996), propondo modificações nas considerações lógicas que sustentam a auditoria independente), necessário é frisar que nesta encontram-se as bases lógicas que sustentam o modelo de auditoria independente que é o mais utilizado no mundo, o modelo anglo-saxónico.

Por fim, notadas as bases que fundamentam teoricamente a auditoria independente na percepção ortodoxa, cumpre observar que, como o objetivo desta tese não é o de discutir diferenças de desempenho dentro da abordagem das Diferenças de Expectativas (que incluiria, caso fosse, a discussão lógica destas bases), a matriz aqui explicitada é adotada como a teoria (ou filosofia) de auditoria que sustenta adequadamente, do ponto de vista sistêmico, a ‘auditoria independente’.

2.2 AUDITORIA INDEPENDENTE: UM SUBSISTEMA DA CONTABILIDADE FINANCEIRA

A contabilidade, como instrumento de informação, possui dois enfoques distintos, quais sejam: um voltado para o usuário interno e

²⁷ Para mais sobre comparações destas filosofias de auditoria, ver Almeida (2005).

outro para o usuário externo²⁸. Sob a ótica acadêmica, em termos macro, no primeiro caso a designação utilizada para esse fim é contabilidade gerencial, e para o outro, a denominação utilizada é contabilidade financeira. No âmbito desta divisão acadêmica, pode-se afirmar que a auditoria independente surge como parte integrante desse último agrupamento.

De tal modo, considerando-se a contabilidade financeira como um sistema, deve-se notar que a importância da informação contábil com credibilidade para a tomada de decisão dos seus usuários (externos) é o ponto de fundamentação principal para a existência da auditoria independente. Se à informação contábil atribui-se o papel de fornecer informação útil ao processo de tomada de decisão do usuário, é passivo de compreender que uma das características que levam ao ‘ser útil para a tomada de decisão’ é a de que tais informações revestem-se de atributos da fidedignidade, enquanto fontes confiantes para a base da decisão.

Em outras palavras, a auditoria independente atua dentro de um sistema que possui sentido/objetivo definido e, como parte deste, embora possua seus objetivos específicos, precisa estar alinhada ao objetivo geral do sistema. Sendo assim, integrando a auditoria independente ao sistema da contabilidade financeira pode-se dizer que os usuários das informações contábeis precisam, além de dispor de tais informações, valerem-se de razoável certeza de que elas, bem como suas análises, são merecedoras de confiança e de credibilidade. Para isso o subsistema auditoria independente surge como a parte que irá proporcionar, ao menos em tese, esta “razoável certeza”, através de um instrumento designado Parecer dos Auditores Independentes.

De tal modo, observando-se a inserção do tema de pesquisa no espaço em que é parte integrante, torna-se mister verificar que cada macro-assunto correlato a ele forma um subsistema que compõem outro subsistema, e assim sucessivamente. Com a Figura 2.4 delimitam-se os macro-assuntos indissociáveis que envolvem o tema de pesquisa em um alinhamento sistêmico.

²⁸ Exceto quando expresso em contrário, neste trabalho utiliza-se, pela ênfase, o termo ‘usuários’ apenas sob a ótica da contabilidade financeira, ou seja, para designar o usuário externo, que é o foco da evidenciação. ‘Usuários’ é um termo usado para designar o público geral da contabilidade, que faz ou poderá fazer uso da informação contábil.

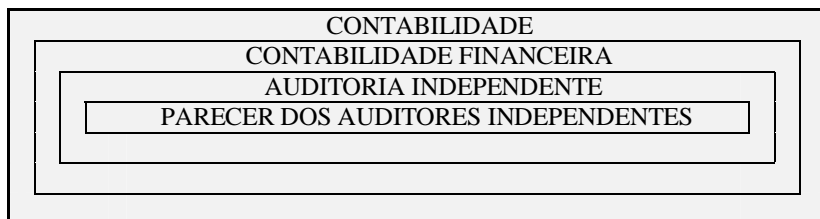


Figura 2.4 – Representação sistêmica do tema de pesquisa em relação aos macro-assuntos que o envolvem

Neste sentido, este tópico da tese (2.2) destina-se à contextualização da auditoria independente dentro do âmbito da contabilidade financeira, de modo a trazer aspectos gerais, questões acadêmicas e considerações práticas implicadas na relação destas, tanto em sentido ascendente como em sentido inverso, permitindo avançar de maneira mais objetiva e consistente a discussão sobre o tema de pesquisa deste trabalho.

2.2.1 A Evolução (Acadêmica) da Contabilidade Financeira

Do final da década de 60 aos dias atuais, estudos científicos na área contábil (contabilidade financeira) têm sido desenvolvidos com uma abordagem voltada a explicar e prever práticas contábeis, enquanto fenômenos e/ou fatos econômicos; o que se convencionou designar Teoria Positiva da Contabilidade. Formalizada por Watts e Zimmerman (1986)²⁹ esta concepção surgiu em detrimento de pesquisas que apenas prescrevessem práticas contábeis (Teoria Normativa). Essa “nova” abordagem permitiu o alinhamento dos estudos contábeis com as teorias de finanças.

A ideia central é a de deixar de se avaliar qual a melhor contabilidade e passar a verificar os sentidos lógicos que a reveste e lhe dão significado. Isto significa dizer que, não é uma simples questão de prática contábil boa ou ruim, mas sim de focar-se no entendimento amplo da utilização do método pelas entidades. Um exemplo típico desta concepção é a investigação dos motivos que levam à escolha de um determinado procedimento contábil; nesse caso o significado está na

²⁹ De acordo com Lopes (2002), os estudos precursores desta “nova” abordagem são: Ball e Brown (1968) e Beaver (1968). No entanto, foi no trabalho de Watts e Zimmerman (1986) que a teoria recebeu um tratamento conceitual específico, com discussão dos vários assuntos que a compõem (inclusive a sua designação – Teoria Positiva), de maneira a tornar-se cientificamente/academicamente disseminada.

compreensão dos efeitos práticos que dão fundamento para a previsão de comportamentos futuros (LOPES, 2002, p. 15).

Cardoso e Martins (2004, p. 70-71) explicam que

esse desenvolvimento incentivou significativamente os estudos teóricos e empíricos sobre a relevância da informação contábil para os usuários externos. Com o início dos testes empíricos da EMH (hipótese de Mercado Eficiente) na década de 60, começou-se a notar que as respostas do mercado para determinados procedimentos contábeis (números contábeis) eram contraditórios ao esperado conforme preconizado pelas regras contábeis existentes à época. Esse tipo de questionamento acabou por motivar os acadêmicos a verificarem se os números contábeis (produzidos em última instância, por procedimentos contábeis adotados pelas entidades) possuíam ou não conteúdo informacional relevante para o mercado de capitais.

A Teoria Positiva da Contabilidade, nome dado a essa nova vertente da Contabilidade, fornece o arcabouço teórico fundamental para o desenvolvimento de uma abordagem pragmática da Contabilidade, deixando de lado a abordagem normativista que dominava o cenário contábil desde fins da década de 30. E foi justamente esse novo enfoque, deixando-se o normativismo como foco principal da Contabilidade, migrando-se para o questionamento pragmático da informação contábil, que proporcionou o surgimento de mais um paradigma da Contabilidade, este objeto de estudo da Teoria Positiva da Contabilidade.

Segundo Sarlo Neto (2009, p. 57), “sobre a abordagem da tradição positiva, a pesquisa em contabilidade realizada no mercado de capitais tem o objetivo de verificar a utilidade das práticas adotadas para a elaboração e publicação das demonstrações contábeis”. O autor explica que tal abordagem está baseada em dois fundamentos, a saber: *Information Approach* (abordagem informacional) e na hipótese de mercado eficiente.

No primeiro caso, Sarlo Neto (2009, p. 57) pondera que a contabilidade é considerada como um meio de transmissão da informação, e, assim sendo, “as demonstrações produzidas e divulgadas pela contabilidade possuem o potencial de transmitir informações que alteram as expectativas de seus usuários. Esse potencial é denominado capacidade informacional da contabilidade”. Sob tal abordagem, a contabilidade permite aos usuários um julgamento adequado sobre a situação financeira e patrimonial das entidades, assumindo, sobretudo, um papel de instrumento redutor da assimetria informacional entre os agentes do mercado de capitais, principalmente no que se refere ao nivelamento de informações entre os usuários.

No âmbito das pesquisas acadêmicas, as investigações com esta abordagem dão conta de possíveis relações existentes entre a informação contábil e o valor das ações das empresas que compõem o mercado de capitais, evidenciando a influência direta das demonstrações contábeis sobre as decisões de investimentos³⁰ (GALDI, 2008). Em geral, nestes estudos variáveis contábeis são utilizadas como *proxy* (representação) para buscar explicação do comportamento dos preços das ações (LOPES, 2001). Estudos dessa natureza têm, dentre suas premissas, a de que os investidores têm conhecimento suficiente³¹ que os torna capaz de utilizar informações financeiras históricas como base para prever rentabilidade e desempenho econômico futuros, com vistas a estratégias de investimentos.

No segundo caso, Sarlo Neto (2009, p. 57-58) explicita que

a Hipótese do Mercado Eficiente é formulada sobre a premissa de que, por incorporar todas as informações sobre um ativo, os preços refletem todas as expectativas em relação a ele. Todavia, a eficiência do mercado recebe uma classificação de acordo com o nível de incorporação das informações pelos preços dos ativos. O mercado pode ser eficiente na forma forte, em que todas as informações estariam incorporadas nos preços; na forma semi-forte, em que somente as informações publicamente disponíveis estariam refletidas nos

³⁰ Note-se que a qualificação da informação contábil pode ser distinta em função do nível de desenvolvimento do mercado. Existem evidências de que mercados desenvolvidos atribuem maior relevância à informação contábil, do que os mercados não desenvolvidos. Para mais sobre o assunto, ver Lopes (2002).

³¹ Ou se não possui conhecimento suficiente, não irá despendar recursos em investimentos, sem adequado suporte de um técnico qualificado.

preços; e por último, na forma fraca, em que apenas as informações passadas estariam incorporadas nos preços.

Assim, a maior valia das pesquisas que investigam a relevância da informação contábil está no âmbito dos mercados considerados eficiente em sentido semi-forte, em que os preços das ações consideram todas as informações publicamente disponíveis, incluindo-se as informações contábeis, posto que se estabelece uma relação entre contabilidade e expectativas informacionais do mercado, à medida que alterações ou sinalizações de variáveis contábeis podem refletir no preço das ações (CARDOSO e MARTINS, 2004).

Dentro deste contexto, a capacidade de informar das variáveis envolvidas na evidenciação contábil (*disclosure*) aparece em destaque, e pode ser avaliada/analisaada pelo potencial que estas possuem de alterar ou validar a tomada de decisão do usuário. Assim sendo, em última análise, uma informação ou uma variável contábil será considerada relevante quando tiver uma associação com uma decisão significativa voltada ao mercado, seja no sentido de investimento, ou no sentido de concessão ou renovação de crédito (BARTH; BEAVER; LANDSMAN, 2001).

Como parte integrante da contabilidade financeira, alinhado a evolução dos estudos acadêmicos desta linha de pesquisa, os estudos sobre a auditoria independente devem guardar relação com esta concepção positivista de relevância da informação contábil; ou seja, os estudos não podem desconsiderar o foco da explicação e/ou predição do que é relevante enquanto informação contábil, sob pena de não acrescentar conhecimento científico sobre o tema. Em particular, no caso do Parecer dos Auditores Independentes, a condição é ainda maior, vez que o parecer é, propriamente dito, parte integrante da informação contábil.

Nos dizeres positivistas de Watts e Zimmerman (1986, p. 02), *“the objective of accounting theory is to explain and predict accounting practice. Our definition of accounting practice is broad. Because the development and nature accounting is closely related to auditing, auditing practice is included as part of accounting practice”*.

2.2.1.1 A premissa de Agency

Em tempos contemporâneos, um fenômeno não raro nas organizações empresarias, sobretudo aquelas com atuação no mercado

global, é a segregação entre o(s) proprietário(s) e o(s) gestor(es) de uma entidade de negócios. Isso ocorre quando o acionista/sócio não exerce a função de administrador de sua propriedade. Essa não acumulação pode dar origem a conflitos de interesses entre o proprietário (o principal) e o gestor (o agente). Dentro deste contexto, a Teoria da Agência (*agency*/conflito da agência) surgiu no âmbito das teorias de finanças quando os pesquisadores passaram a perceber que as empresas poderiam ser vistas como um conjunto de contratos estabelecidos entre as partes interessadas, que deveriam convergir para o cumprimento das expectativas do principal, mas que, no entanto, nem sempre tal relação se estabelecia na prática efetiva (SILVEIRA, 2004).

O fato é que a motivação dos agentes tende a se dar pela busca dos seus interesses particulares, o que nem sempre convergem com os interesses dos proprietários, de maneira que o comportamento dos gestores (o que inclui suas atitudes, atos e decisões) pode ser conflitante com o interesse do principal, dando origem ao desalinhamento de propósitos entre estes, decorrentes, em geral, de duas questões básicas: a inexistência de agentes perfeitos e a impossibilidade de se elaborarem contratos completos de representação na gestão corporativa (JENSEN e MECKLING, 1976).

Indistintamente, o *agency* pode se estabelecer, também, na relação: acionistas majoritários *versus* acionistas minoritários. Esta situação fica evidente quando o majoritário exerce também a função de gestão, de modo a caracterizar, de maneira semelhante, a relação retro (agente/majoritário *versus* principal/minoritários). Entretanto, nesse caso ocorre de uma forma peculiar, no que se refere ao seu poder acionário de coerção e aos interesses específicos que poderão nortear suas ações enquanto agente, divergindo-o, sob tais aspectos, do agente da relação inicialmente descrita. Neste caso, em jogo tem-se a possibilidade de expropriação do patrimônio e dos direitos dos minoritários, de modo que o foco em questão passa a ser a proteção legal destes.

De todo modo, o conflito de interesses que se estabelece pode gerar custos e perdas para a entidade de negócios, de maneira que o monitoramento e o controle fazem-se imprescindíveis nesta relação empresarial, em que a propriedade e o controle/gestão estão em mãos distintas, sendo que as pessoas que fornecem os recursos financeiros próprios da entidade não participam diretamente das decisões gerenciais corporativas.

Silveira (2004, p. 33-34) explica que,

o problema da agência é um elemento essencial da chamada visão contratual da firma, desenvolvida, entre outros, por Coase (1937), Alchian e Demsetz (1972) e Fama e Jensen (1983). (...) a visão contratual se baseia na idéia de que a firma é um nexo de contratos entre clientes, trabalhadores, executivos e fornecedores de material e capital. Sob esta ótica, os executivos e acionistas assinam um contrato que especifica o que os gestores devem fazer com os recursos da empresa. Idealmente, os gestores deveriam assinar um contrato completo, que especificasse exatamente o que deveriam fazer a cada instante e como o excesso de caixa deveria ser alocado em cada possível contingência. O problema é que, como muitas contingências são difíceis de serem descritas e previstas, os contratos completos são tecnologicamente inviáveis.

O autor pondera ainda que, em razão da ocorrência de eventos inesperados, nem todos os contratos podem ser cumpridos, sejam eles formalmente explícitos ou eticamente implícitos, e devido a este problema na elaboração dos contratos, os investidores e gestores acabam tendo que alocar os direitos residuais de controle, ou seja, os direitos de tomar decisões em circunstâncias não previstas em contratos. Silveira (2004, p. 34) conclui seu raciocínio afirmando que, caso as contingências futuras pudessem ser descritas nos contratos antes de sua ocorrência, não haveria necessidade de debate sobre governança.

Deste modo, em função da natureza dos conflitos que se estabelece nas relações organizacionais, a Teoria da Agência tornou-se um dos principais paradigmas teóricos surgido nos últimos anos para o estudo da contabilidade. Sob tal perspectiva, a contabilidade figura como uma parte do conjunto de mecanismos de governança corporativa, que visam a minimizar os custos decorrentes do problema de *agency*. Neste contexto, a insistência pela contratação das auditorias independentes é imperativo que se institui pela inevitável necessidade de desconfiança do principal sobre os agentes (LAMBERT, 2001).

A percepção que se firma é que a contabilidade, como um sistema de informação apto a gerar e evidenciar informações de natureza econômico-financeira e patrimonial, permite a mensuração de performance (como instrumento de avaliação de desempenho) e a prestação de contas, no contrato que se firma entre

proprietários/avaliadores e gestores/tomadores de decisão interna da organização, ou ainda, na relação entre proprietários majoritários (acionistas detentores do poder de decisão) e proprietários minoritários (acionistas sem poder significativo sobre as decisões), servindo a auditoria independente de suporte para atribuir maior credibilidade ao processo (SARLO NETO, 2009, p. 62).

2.2.2 A Evidenciação da Informação Contábil

Em linha com a teoria contábil descrita, a literatura acadêmica tem reconhecido o objetivo maior da contabilidade como sendo o de fornecer informações úteis para a tomada de decisão dos usuários³². De tal maneira, a contabilidade pode ser vista como um sistema de informação, o qual somente se faz útil quando consegue, de alguma maneira, ter potencial de influenciar na decisão dos usuários.

Neste contexto, o termo ‘evidenciação’³³ refere-se à veiculação da informação financeira de uma dada organização própria da contabilidade financeira, dentro de relatórios financeiros/contábeis geralmente pré-definidos por normas (HENDRIKSEN e VAN BRENDA, 1999, p. 512). Para Iudícibus (2000), os métodos de informação que constituem a evidenciação são: demonstrações contábeis; informações entre parênteses; notas de rodapés (explicativas); quadros e demonstrações suplementares; e, comentários e relatórios da administração, dos conselhos e da auditoria.

Assim, torna-se possível notar que o uso deste termo está diretamente ligado à missão da contabilidade de fornecer informação útil ao processo de tomada de decisão, e, sob a ótica da contabilidade financeira, a evidenciação cumpre o papel de comunicação aos usuários externos sobre as informações contábeis que são representativas para a tomada de decisão de investir ou conceder/renovar o crédito, seja de natureza financeira, advindo de instituições financeiras, fornecedores, etc., ou ainda, seja de natureza não-financeira, advindo de permissão/concessão de explorar a atividade econômica, dada geralmente por um ente público – governo – ou, em uma visão mais abrangente, pela própria sociedade.

Dentro deste contexto, pode-se afirmar que a evidenciação possui determinadas vertentes que permitem que o tema seja levado a uma

³² Para citar alguns: Edwards e Bell (1961), Mattessich (1972), Most (1977), Hendriksen e Van Breda (1999), Iudícibus (2000) e Lopes e Martins (2005).

³³ Neste trabalho os termos evidenciação, divulgação e, em inglês, *disclosure*, são tratados como sinônimos.

ampla discussão reflexiva. A mais comumente verificada é a vertente da sua natureza, que foca a evidenciação como obrigatória ou voluntária. A obrigatória é a informação contábil que é formalmente exigida pela regulamentação como compulsória para ser externada. A voluntária é toda a informação contábil que pode ser divulgada, e que não é formalmente estabelecida. Para clarear este entendimento, como exemplo de evidenciação obrigatória pode-se recorrer ao caso brasileiro, conforme Figura 2.5.

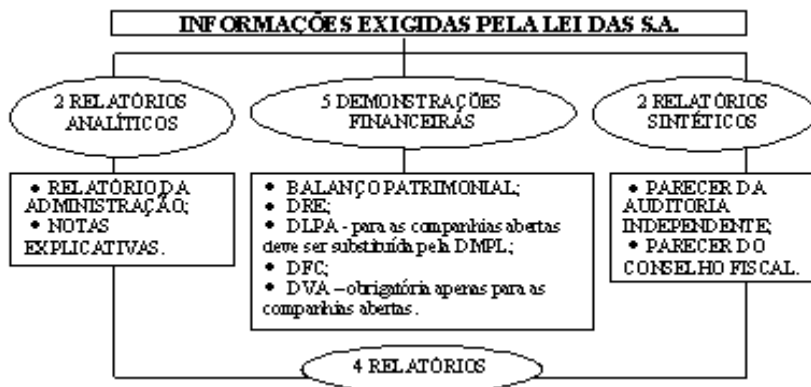


Figura 2.5 – Informações exigidas pela Lei das S.A. no Brasil

Utilizando-se deste exemplo prático, pode-se verificar que toda informação exigida dentro destes padrões são de caráter eminentemente compulsório, e o restante é voluntariamente disposta pela entidade que evidencia a informação. Esta é a discussão mais comum de se verificar nos debates sobre evidenciação, sobretudo no âmbito pragmático onde recebe normalmente abordagem normativista (se não vejam-se as discussões sobre convergência das práticas contábeis - Contabilidade Internacional), diferentemente do âmbito acadêmico onde geralmente é tratada correlata às questões de finalidade e efeitos.

Em que pese a visão dos pragmáticos que também possui a sua valia, o termo não deve, conforme explica Most (1988), ser tratado simplesmente como questões ligadas às demonstrações contábeis e alguns relatórios financeiros a estas anexo, voltados para sua apresentação compulsória ou não aos usuários externos. Para o autor, esta é uma visão limitada, que distorce o próprio papel da evidenciação. As discussões sobre evidenciação trazem consigo conflitos que remetem

a uma reflexão mais abrangente que a simples segregação da exigibilidade da informação.

Most (1988) explicita que se deve considerar a finalidade e os efeitos da evidenciação. O autor sustenta que evidenciar é mais que a simples divulgação de informações compelidas ou não, pois evidenciar requer o compromisso com a compreensão do que se está comunicando, o que inclui a demonstração com clareza do que se divulga. Isto requer notar que, como finalidade, em essência, está a comunicação da informação de natureza econômica em sentido amplo, sendo pouco representativo o instrumento ou a forma de informação exigida pela normatização, e, quanto aos efeitos, que toda evidenciação da informação contábil traz consigo reflexos, sejam estes positivos ou negativos.

A concepção de Most (1988) leva a uma visão mais profunda sobre a evidenciação, remetendo a discussão sob a ótica da essência do que significa evidenciar. Nesse sentido, Choi e Mueller (1992, p. 299-300 *apud* LANZANA, 2004, p. 11) destacam que a evidenciação das informações contábeis consiste em um processo que podem ser visto em quatro procedimentos sequenciais, sendo, respectivamente, os seguintes:

- Percepção – compreender o significado das atividades da entidade, sob a ótica contábil, no sentido de que as transações financeiras representam as atividades significantes do processo;
- Simbolismo – simbolizar as atividades percebidas, disponibilizando-as em uma base de dados para que se possam compreendê-las e analisá-las, inclusive de forma inter-relacionada. Estes dois primeiros procedimentos caracterizam-se como a parte de medição contábil dentro do processo de evidenciar;
- Análise – analisar as atividades a fim de sumarizá-las, organizá-las e esclarecer suas inter-relações, apresentando um panorama da situação econômico-financeira e patrimonial da entidade em uma determinada data. Este processo de análise culmina, tradicionalmente, no desenvolvimento dos relatórios financeiros;
- Comunicação – comunicar aos usuários o produto contábil, para a tomada de decisão. Estes dois últimos procedimentos são caracterizados como a parte de comunicar/transmitir a medição contábil, dentro do processo de evidenciar.

Assim sendo, a evidenciação torna-se o sentido maior de se discutir a contabilidade sob sua vertente financeira. Tal fato desperta notória atenção dos pesquisadores nos últimos anos, em função, principalmente, pelo crescimento e globalização dos mercados de capitais, cada vez mais competitivos. Sob tal aspecto, vale lembrar que o mercado de capitais tem significado majorado em uma economia ao passo que se traduz numa ótima alocação de poupança para oportunidades de investimentos.

Neste contexto, Lanzana (2004, p. 13) pondera que a abertura de informações vem se tornando um fator crítico para o funcionamento eficiente dos mercados de capitais. Citando Bushman e Smith (2003), Lanzana (2004, p. 14) destaca que a informação contábil afeta o desempenho de uma economia, à medida que é essencial para a avaliação (tanto em sentido individual da empresa, quanto no sentido coletivo, comparativamente aos seus competidores) “das oportunidades de investimentos em uma economia, tanto para os próprios gestores tomarem decisões sobre um projeto de investimentos, como para os investidores alocarem seus recursos de forma mais eficiente entre as diferentes opções disponíveis no mercado”.

A autora frisa, ainda, o papel de governança corporativa da informação contábil, já que esta serve como instrumento de monitoramento e avaliação dos gestores pelos investidores/acionistas, e conclui sua fundamentação de significância do tema apontando que,

outra utilidade da informação contábil seria a redução da assimetria informacional entre os investidores, reduzindo a seleção adversa e risco de liquidez. Uma empresa comprometida a prover informações de alta qualidade para o mercado reduz o risco de o investidor perder para investidores mais qualificados, atraindo assim mais fundos para o mercado de capitais, reduzido o risco de liquidez.

De tal modo, notada a complexidade do tema, em função dos aspectos que o revestem quanto à discussão de sua finalidade, o sentido dos trabalhos acadêmicos denotam que, no bojo da questão sobre evidenciação, surge a discussão dos efeitos que podem advir para a entidade que divulga a informação.

Sob tal aspecto, Verrecchia (2001) explicita que existem custos e benefícios na divulgação/evidenciação da informação contábil e esta relação afeta a decisão de *disclosure*. Se não existissem custos de divulgação da informação, automaticamente a evidenciação seria completa, em virtude de que, teoricamente, o mercado perceberia isto como uma situação positiva para a entidade que divulga a informação. Contudo, os custos não só existem como, também, são “temidos” pelos gestores responsáveis pela decisão de *disclosure*, levando-os, por vezes, a uma posição retraída e excessivamente conservadora.

Richardson e Welker (2001, p. 234 *apud* LIMA, 2009, p. 30) apontam dois dos principais custos de divulgação: custo do proprietário e custos de litígios. Os custos de proprietários são aqueles que podem reduzir as vantagens competitivas, em razão da divulgação de informações aos concorrentes. Os custos de litígios dizem respeito à possibilidade de surgirem questões judiciais em decorrência da divulgação de informação de maneira incorreta ou inadequada.

Existem, ainda, os custos da elaboração e disponibilização das informações, que vão desde o custo de pessoal envolvido nesta atividade, passando pelo custo com a auditoria independente, e, no que se refere à particularidade brasileira, o de publicação (as normas brasileiras exigem a publicação das demonstrações contábeis em jornais de grande circulação e em diários oficiais).

Dentro deste contexto, verifica-se que existe, além do conflito de interesses inerente, um fenômeno relativamente complexo e que dá margem à observação científica. Nesse sentido, Verrecchia (2001) e Dye (2001) propõe um conjunto de arguições que tem sido tratado como a Teoria da Divulgação³⁴.

Essa abordagem teórica respalda-se, portanto, na ideia de que a evidenciação da informação contábil é influenciada por diversos fatores (nível de exigência legal, custos de divulgação, entre outros), bem como a sua evidenciação propriamente dita pode gerar reflexos (produzir efeitos) para a entidade e/ou para os investidores (redução/aumento do custo de capital e redução/aumento do risco estimado do investimento).

Para melhor compreender, pode-se recorrer à proposta de categorização de pesquisas sobre *disclosure* feita por Verrecchia (2001), a saber:

³⁴ Embora trabalhos acadêmicos venham tratando o tema como Teoria da Divulgação (*Disclosure Theory*), tanto Verrecchia (2001) quanto Dye (2001) consideram que não existe ainda uma teoria unificada sobre o tema, ou seja, um paradigma central capaz de integrar as discussões.

- Pesquisas com base em associações – voltadas a verificar a associação entre a evidenciação da informação contábil e o comportamento dos investidores (e, por consequência do preço das ações), de modo a explicar (ou buscar explicar) a mudança nos preços das ações, no volume dos negócios, dentre outros fenômenos com relação ao mercado;
- Pesquisas baseadas na discricionariedade – que estudam as motivações dos responsáveis pelas informações evidenciadas quando da decisão de divulgar ou não determinada informação;
- Pesquisas baseadas em eficiência – que investigam a evidenciação da informação contábil a partir da premissa da informação ideal para divulgação, ou seja, a informação de maior eficiência, tendo como pressuposto de que a redução de assimetria informacional reduz o custo de capital.

Toda esta evolução das discussões acadêmicas sobre o tema, envolvendo natureza, finalidade e efeitos, e que pode ser dividida pelas categorias referenciadas, permitem uma observação mais apurada sobre as questões que envolvem a evidenciação da informação contábil, permitindo que o tema seja tratado em frentes temáticas, as quais são propostas por Healy e Palepu (2001) da seguinte forma: (1) a regulamentação relacionada à evidenciação (*disclosure*); (2) o papel dos auditores independentes e demais intermediários no processo de evidenciação; (3) fatores relacionados às decisões gerenciais de evidenciação; (4) consequências das decisões de evidenciação.

Relativamente ao tema desta tese, cabe destacar a frente temática número (2) desta linha de pesquisa. De acordo com Healy e Palepu (2001, p. 411), neste nicho de estudos encontram-se as pesquisas que investigam a forma e os impactos motivados pela atuação dos auditores independentes e demais intermediários envolvidos no processo de evidenciação.

Em termos gerais, no que se refere à auditoria independente, as questões que permeiam estas investigações são: São efetivos (até que ponto) os auditores no aumento da credibilidade e transparência das demonstrações contábeis? Quais fatores influenciam a efetividade das auditorias?

Do contexto exposto se verifica que a evidenciação da informação contábil envolve, tanto do ponto de vista prático quanto teórico, alguns fatores que são determinantes para que se possa obter, de

fato, uma informação útil para a tomada de decisão e/ou prestação de contas (controle), junto aos usuários.

A credibilidade e a transparência, dois desses fatores, são, em termos gerais, a razão da existência da auditoria independente, tornando, conforme a proposta de Healy e Palepu (2001) para a divisão das discussões sobre evidenciação, o auditor independente um importante agente deste processo, desde que atue na busca pela **efetividade** do serviço de auditoria independente.

2.2.2.1 A governança corporativa e a relevância da evidenciação

De acordo com o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), no tangente à ótica específica das corporações, o termo 'governança corporativa' é associado à estrutura de poder e controle das organizações e o entendimento que se tem é o de que consiste num sistema que permite aos acionistas o governo estratégico de sua empresa e a monitoração efetiva da Direção Executiva (gestores), através de ferramentas que promovem o controle da propriedade sobre a gestão, quais sejam, basicamente, o Conselho de Administração, a **Auditoria Independente** e o Conselho Fiscal³⁵.

Neste contexto, pode-se notar que, conforme explicita Lopes (2002, p. 61), decisões sobre governança afetam e são afetadas pela evidenciação contábil. A governança pode ser afetada ao passo que a evidenciação contábil, conforme visto em seção anterior deste trabalho, fornece (ou pelo menos deveria fornecer) uma fonte significativa de informações sobre questões de controle e monitoramento econômico-financeiro e patrimonial, o que permite que se tomem decisões para atenuar os problemas de *agency*.

Sloan (2001) explica, em relação aos efeitos da informação junto ao usuário (proprietário/acionista com poder de decisão), que a evidenciação contábil gera informações capazes de produzirem impactos nas decisões dos proprietários de organizações, refletindo nos mecanismos de monitoramento e controle adotados e na própria estrutura de gestão da organização, desse modo, podendo influenciar na governança das corporações à medida em que as decisões dos proprietários sobre tais mecanismos podem desencadear procedimentos variados de gestão e, principalmente, podem produzir modificações no quadro estrutural dos conselhos e das diretorias.

³⁵ Notar que esta discussão dá-se no âmbito das entidades em que há acionistas anônimos, ou seja, as Sociedades Anônimas (ou Sociedade por Ações).

Em sentido contrário, quanto à influência da governança na contabilidade, deve-se perceber que esta estrutura de controle é também a que tem o poder decisivo sobre o que evidenciar nos relatórios contábeis, afetando, destarte, a contabilidade sobre os aspectos de quantidade e qualidade da informação evidenciada. No tocante a esta questão, é importante recordar que um dos principais papéis (talvez o principal) da auditoria independente dentro deste sistema é o de zelar pela adequação da informação apresentada.

De tal modo, considerando que a relação da contabilidade é significativamente estreita com as questões de governança³⁶, é importante que se promova uma reflexão mais profunda sobre este tema, focando sua essência dentro do contexto da evidenciação contábil.

Utilizando-se o termo de forma positiva e voltado ao impacto da informação dentro deste sistema, a governança sugere, além de toda a discussão e avaliação do poder e controle organizacional, a questão de manter o processo de tomada de decisão justo e transparente, visando o acesso à informação pelos proprietários do capital em posse da organização (próprios e terceiros) e também aos demais interessados nos impactos que são produzidos pela existência e operação dos negócios da corporação, de forma que este acesso dê-se, em termos de informação, de maneira simétrica.

O sentido descrito de ‘positivo’ é pela razão de que nem sempre o sistema de governança possibilita que a evidenciação seja justa e transparente, e, principalmente, simétrica quanto ao nível de evidenciação da informação aos distintos grupos de interesses que cercam uma corporação. Isto porque a governança não é um sistema que se sobrepõe ao ordenamento jurídico de uma nação. Daí a importância de se compreender a governança corporativa sob a ótica geral do sistema de proteção legal, que se dá em função do ordenamento jurídico do país em que a corporação está estabelecida.

Sob tal aspecto, basicamente, os ordenamentos jurídicos podem ser segregados em três modelos, a saber: o anglo-saxão (Direito Consuetudinário ou *Common Law*), fortemente adotado por Estados Unidos, Austrália, Canadá e no Reino Unido; o nipo-germânico (Direito Romano ou *Code Law*), fortemente adotado por Alemanha, França, Itália e Japão; e o modelo de propriedade familiar, que prevalece em

³⁶ Lopes (2002, p. 68) afirmar que “a relevância da informação emanada pela contabilidade não pode ser avaliada completamente sem a consideração dos mecanismos de governança corporativa”.

grande parte das nações, mormente nos países que não se destacam pela sua expressividade econômica.

Para fins práticos, pode-se excluir este último da discussão, em razão de não possuir modelo de governança associado, haja vista o fato de que a organização possui propriedade e controle em comum (o principal e o agente não se confundem).

No que se refere aos outros dois modelos, Bergamini Jr. (2005, p.153) observa que:

No modelo anglo-saxão, o objetivo é criar valor para o acionista, baseando-se, portanto, no atendimento dos interesses desse acionista (*shareholder*); a pulverização do capital é elevada (os cinco maiores acionistas geralmente detêm menos de 10% do capital da empresa); o nível de transparência das informações exigido é elevado, pois a meta é o *disclosure* total, e restringe a atuação com informações privilegiadas; nesse ambiente, o mercado de capitais privilegia a liquidez e sinaliza mudanças.

O modelo nipo-germânico é baseado no equilíbrio de interesses entre os diversos grupos envolvidos (*stakeholders*); o capital é relativamente concentrado (os cinco maiores acionistas detêm, em média, 40% do capital total na Alemanha e 25% no Japão); o nível de transparência pública é menor, com muitas informações privadas balizando as relações entre os maiores acionistas, os quais visam obter benefícios mútuos no longo prazo; o papel do mercado de capitais não é tão relevante, na medida em que a maior concentração fortalece os relacionamentos entre os acionistas majoritários, tornando a liquidez não-prioritária.

No modelo nipo-germânico existem, ainda, especificidades: no caso germânico, os bancos desempenham papel de destaque e os empregados têm participação no Conselho de Administração; no caso japonês, existe a figura do *keiretsu*, que consiste num sistema de participações acionárias cruzadas, que une os membros e, exceto nos casos de desempenho ruim, o papel dos bancos e de outros investidores institucionais é passivo.

A ênfase na prestação de contas em cada modelo se dá de forma diferenciada. A propriedade difusa

no modelo *shareholder* coaduna-se com um processo de prestação de contas fortemente baseado no desempenho econômico-financeiro, ao passo que no modelo *stakeholder* existe uma preocupação maior em usar uma prestação de contas mais ampla, baseada no tripé de desempenho econômico-financeiro, práticas negociais eqüitativas e responsabilidade corporativa, esse contemplando o balanço social e o *compliance* ambiental.

Assim, percebe-se que o modelo de governança das corporações é fator que se associa às questões de formação do capital das corporações e de cultura jurídica de uma nação. Essas duas questões, por sua vez, são determinantes do sistema de proteção legal, sendo este o fator preponderante a estruturação e efetividade da evidenciação da informação contábil. Para melhor compreender esta questão, pode-se recorrer ao Quadro 2.8.

	Proteção dos Acionistas	Proteção dos Credores	<i>Enforcement</i>³⁷
Forte Proteção	<i>Common Law</i>	<i>Common Law</i>	–
Nível intermediário	<i>Code Law</i> (Alemanha)	<i>Code Law</i> (Alemanha)	<i>Common Law</i> e <i>Code Law</i> (Alemanha)
Fraca Proteção	<i>Code Law</i> (França)	<i>Code Law</i> (França)	<i>Code Law</i> (França)

Quadro 2.8 – Classificação da proteção legal dos grupos de interesses conforme a origem das leis

Fonte: Adaptado de Okimura (2003, p. 27).

Observe-se, no Quadro 2.8 proposto por Okimura (2003) com base em diversos estudos acadêmicos, que o nível de proteção legal, dado em função do ordenamento jurídico estabelecido, pode caracterizar a necessidade, seja ela maior ou menor, de se estabelecer mecanismos de controle e monitoramento dos gestores. A título de exemplo considere-se a questão do *enforcement*, ou seja, o cumprimento dos direitos dos minoritários.

³⁷ Conforme Okimura (2003), *enforcement* é a terminologia utilizada para designar a capacidade que o sistema jurídico de um mercado (país) possui de fazer cumprir os direitos de acionistas minoritários.

Neste caso, o modelo *Code Law* aparece como um sistema de menor proteção aos acionistas que não tem poder direto de decisão, ou seja, os não-controladores. Em especial no caso Francês, que é o que mais se assemelha ao brasileiro, o nível de proteção verificado é pouco significativo, derivando da falta de normas expressivas de seguranças dos direitos dos minoritários que a legislação do país promove. Com efeito, a contabilidade é afetada à medida que o menor nível de cumprimento das normas de proteção destes tende a provocar uma diminuição na credibilidade da informação contábil evidenciada. Em sentido contrário, o maior nível de *enforcement* tenderia a provocar um aumento na credibilidade da informação contábil evidenciada (OKIMURA, 2003).

Destarte, a contabilidade é afetada enquanto sistema de informações, no que se refere ao nível de exigibilidade da evidenciação. Se não, vejam-se as principais diferenças, que impactam especificamente na contabilidade, existentes entre os ordenamentos legais do Direito Consuetudinário (*Common Law*) e do Direito Romano (*Code Law*), conforme exposto no Quadro 2.9.

DIFERENÇAS x MODELOS	MODELO <i>COMMON LAW</i>	MODELO <i>CODE LAW</i>
Regulamentação Estrutural	Estruturas gerais de organização menos regulamentadas (estrutura do mercado financeiro, estrutura da profissão contábil, auditoria, etc.)	Estruturas gerais de organização mais regulamentadas (estrutura do mercado financeiro, estrutura da profissão contábil, auditoria, etc.)
Estrutura Acionária	Estrutura acionária bastante diversificada, composta por vários acionistas (<i>Shareholders System</i>)	Estrutura acionária pouco diversificada, onde o controle acionário é facilmente identificado, em geral, pelo próprio elo com à gestão da corporação (<i>Stakeholders System</i>)
Força da Profissão Contábil	Profissão auto regulamentada e com prestígio social. A classe profissional tem voz ativa nos pronunciamentos que envolvem questões de natureza contábil	O profissional atua, em geral, no cumprimento das regras, sendo pouco comum a interferência da classe na normatização

Impactos da Legislação Tributária sobre a Contabilidade	Pouca influência da legislação tributária sobre a Contabilidade Financeira	Excessivo poder de influência da legislação tributária sobre a Contabilidade Financeira
Normatização Contábil	Está fora da esfera governamental direta. Normalmente, a normatização dá-se por intermédio de órgãos privados que são compostos por profissionais do mercado e membros da profissão contábil	Normalmente, a normatização é feita diretamente pelo governo.

Quadro 2.9 – Principais diferenças entre os ordenamentos legais *Common Law* e *Code Law* na visão contábil

Fonte: Ball *et al.* (2000 *apud* LOPES, 2002, p. 61).

Em termos macro, pode-se inferir, então, que o nível de evidenciação pode ser afetado pelo modelo de governança que vigora no país, assim como a recíproca não se constitui em inverdade, vez que o ordenamento jurídico pode impor condições e restrições que afetam a relevância da informação contábil. Contudo, seja qual for o ordenamento jurídico predominante, é possível afirmar que a evidenciação da informação contábil é fator indispensável a se considerar para a eficiência e eficácia dos sistemas de governança corporativa.

No caso do Brasil, em que o predomínio do problema de governança é decorrente do conflito de agência existente entre acionista controlador e acionista não-controlador, dado em função da alta concentração de propriedade³⁸, não é de se surpreender que o nível de evidenciação tenda a ser inferior ao desejado, posto que, na ampla maioria dos casos, o proprietário maior é também o gestor tomador de decisão sobre a evidenciação das informações, ou seja, aquele que já possui a informação privilegiada (LANZANA, 2004).

De todo modo, conforme explicam Lopes e Martins (2005), as informações geradas a partir da contabilidade poderão sofrer influência direta dos interesses pessoais dos gestores (agentes), motivadas por questões como: mecanismos de remuneração; acordos contratuais;

³⁸ Conforme Silveira (2004, p. 54), os estudos acadêmicos recentes demonstram que, em média, a concentração das ações com direito a voto é de 80% em favor do acionista controlador.

legislação societária falha; clima organizacional; concorrência; e, pelos próprios mecanismos falhos de governança.

Note-se, assim, que, dentro da premissa de *agency*, os interesses particulares dos gestores podem motivar sua maneira de agir e, por consequência, nortear o seu discurso formal. Interesses em recompensas pecuniárias (aumento salarial, bônus, etc.) e não pecuniárias (reconhecimento profissional, promoções, benefícios do cargo, etc.) podem levar gestores a evidenciar somente os aspectos positivos dos resultados gerados pela sua atuação³⁹. Por outro lado, os resultados negativos de sua atuação (projetos inacabados, negociações que não geraram resultados esperados, etc.) tendem a serem omitidos ou, quando não, relatados de uma maneira a desviar a atenção do usuário (falsos fatores externos que modificaram o cenário é um exemplo típico de distorção da informação).

Tal questão pode levar a situações como a que exemplificam Paulo, Lima e Lima (2006, p. 03): “a manipulação de números contábeis, direcionados pela ambição corporativa em um ambiente permissivo, levou grandes companhias ao colapso financeiro nas últimas décadas. Essa prática traz prejuízos aos diversos usuários das informações contábeis, especialmente, aos investidores”⁴⁰.

Dentro desta totalidade, o papel (parcial) do auditor independente torna-se de fundamental importância, como agente mediador da garantia (razoável) de que as informações necessárias estarão “visíveis” (confiáveis e claramente dispostas) para garantir o bom funcionamento deste sistema.

Assim sendo, o objetivo da auditoria independente, de “opinar sobre a adequação das informações contábeis”, precisa tomar proporções maiores que somente a revisão de procedimentos contábeis e avaliação do sistema de controle interno, estendendo-se ao compromisso com toda a evidenciação da informação contábil, inclusive para justificar a qualidade de ferramenta fundamental ao sistema de governança.

Sob este aspecto, vale destacar as atribuições dos comitês de auditoria. Os comitês de auditoria ganharam destaque pela sua exigibilidade advinda da seção 301 da Lei norte-americana Sarbanes &

³⁹ Sobre investigações empíricas envolvendo auditoria independente, pagamentos de executivos e desempenho corporativo, ver Iyengar e Zampelli (2008).

⁴⁰ Se não, vejam-se, entre outros casos, os das empresas: Enron, WorldCom, Sunbeam, Xerox, Royal Ahold, Tyco, Waste Management e Parmalat. No Brasil, podem-se elencar os casos dos Bancos Econômico e Nacional.

Oxley (SOX) e, no Brasil, pela Resolução CMN nº 3.198/04 (instituída para instituições financeiras).

Embora estes dois contextos normativos admitam atribuições distintas para este comitê, importa observar a atribuição deste órgão em: supervisionar os auditores independentes, revisar os controles internos de contabilidade e auditoria, receber denúncias relativas aos controles contábeis e às auditorias e avaliar a efetividade dos auditores independentes.

Estes comitês, quando formados adequadamente, constituem-se em mais uma ferramenta que auxilia a promover o controle da propriedade sobre a gestão, juntamente às demais ferramentas de governança corporativa.

Nesse sentido, no âmbito do zelo pelo papel da evidenciação, o auditor independente precisa notar, em especial, as questões de volume (quanti) e de qualidade das informações fornecidas aos usuários, questões estas que caracterizam a evidenciação da informação contábil e constituem-se no cerne das discussões que se ocupa a teoria contábil contemporânea (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999).

2.2.2.2 Das características da informação contábil

Para se discutir sobre informação contábil é necessário observar que existem aspectos quantitativos e qualitativos que caracterizam a sua evidenciação. Embora não se pretenda aprofundar a ampla discussão que envolve estas questões, importa notar minimamente que tais aspectos são essenciais para compreensão, não só da evidenciação, mas de todo o contexto da própria contabilidade financeira.

Sob o aspecto quantitativo, Siqueira (2004) explica que a evidenciação deve ser focada nos usuários das informações contábeis, sendo a quantidade de informações dependente do grau de necessidade destes. O autor comenta que esta é uma premissa amplamente aceita na teoria contábil, no entanto, diversos órgãos de regulamentação contábil consideram somente um conjunto mínimo de informações necessárias para esses usuários, sem necessariamente serem essas informações úteis ou não para ele.

Para Hendriksen e Van Breda (1999), uma das formas de se enxergar quantitativamente a evidenciação da informação contábil é recorrendo-se às suas dimensões básicas, que possuem três aspectos a se considerar, a saber: evidenciação total (*full disclosure*); evidenciação sumária (*summary annual report*); evidenciação de informações extra-contábeis (*off-balance-sheet disclosure*).

A evidenciação total é fundamentada na premissa de que todos os eventos representativos, que sejam potenciais causadores de impactos na decisão dos usuários, devem ser reportados nas informações contábeis, cabendo a cada usuário selecionar o que lhe serve para sua tomada de decisão. A questão que reside neste caso é se um volume tão abrangente e minuciosamente detalhado pode ser absorvido pelo usuário, ou se não poderá confundir-lo pelo excesso de informações detalhadas (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999).

A evidenciação sumária está baseada na concepção de que as informações contábeis devem ser objetivas e resumidas, de maneira direcionada à tomada de decisão do usuário, sem minúcias de detalhes, pois o detalhamento serve, em geral, somente para fins de prestação de contas a órgãos reguladores (tais como CVM, BACEN, ANEEL, entre outros). Esta percepção tem apoio, segundo Hendriksen e Van Breda (1999), em estudos que demonstram que usuários têm pouco interesse em informações abrangentes, bastando-lhes saber algumas questões específicas, como, por exemplo, algumas variáveis do tipo lucro/prejuízo contábil, ativo, passivo, acréscimo ou decréscimo de capital circulante, entre outras.

A evidenciação de informações extra-contábeis é uma concepção que tem como ideia central a divulgação, inclusive, de atos e fatos que não são passíveis de contabilização e também de situações econômico-financeiras dada por transações de alta complexidade que não são passíveis de compreensão pela simples apresentação em um demonstrativo contábil, sem que seja acompanhada de uma explicitação adicional minuciosa. Conforme Stickney e Weil (2001, p. 498-524), estas situações são, em geral, verificadas nos casos de transações que envolvem derivativos, financiamentos fora do balanço, arrendamento mercantil, imposto de renda diferido, remunerações diferidas e planos de pensão.

O fundamento desta concepção é a percepção de que a não-evidenciação de atos e fatos que não estão registrados pela contabilidade, mas que são de conhecimento do responsável pela informação, enseja em uma omissão de informação que pode prejudicar o processo de tomada de decisão do usuário. Estudos apontam como um possível causador desta limitação de evidenciar surge por falhas na normatização contábil, que, ao exigirem uma estrutura de apresentação de informação fechada; ou, ainda pior, ao não exigirem claramente nenhum tipo de informação, acabam resultando na omissão de informações, podendo levar os usuários a interpretação equivocada da situação (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999).

Nesse sentido, Iudícibus (2000) resume o ponto de vista quantitativo da evidenciação explicitando que sob tal aspecto a evidenciação deve ser plena, justa e adequada, para que possa permitir ao usuário a compreensão dos elementos econômicos que possam influenciar na tomada de decisão. Assim, torna-se possível afirmar que o menor esforço para o maior resultado (eficiência), em termos quantitativos da evidenciação da informação contábil, é também meta a ser atingida (eficácia); isto significa dizer que eficiência e eficácia da evidenciação, sob a ótica quantitativa, requer o mínimo de informação para o máximo aproveitamento do usuário em termos de tomada de decisão (o excesso de informações pode conduzir a desconsideração e/ou desinteresse dos usuários pela informação evidenciada).

No que se refere às características qualitativas, a informação contábil de qualidade é aquela que possui todas as características para torná-la efetiva no processo de tomada de decisão do usuário. A teoria contábil assume, e os órgãos de pronunciamento técnico-contábil já incorporaram em suas estruturas conceituais⁴¹, que a informação contábil de qualidade, ou seja, aquela efetiva para a tomada de decisão, somente pode ser alcançada quando pelo menos três quesitos básicos/primários (existem os quesitos secundários, que são os derivados dos primários) são atingidos, a saber: relevância, confiabilidade e compreensibilidade.

De acordo com a NBC T 1⁴², norma do CFC, a relevância refere-se informação que se reveste do poder de influenciar as decisões econômicas dos usuários, ajudando-os a avaliar o impacto de eventos passados, presentes e/ou futuros ou ainda confirmando ou corrigindo as suas avaliações anteriores (NBC T 1, 2008, item 26); e, a confiabilidade é atingida quando a informação estiver livre de erros ou vieses relevantes e representar adequadamente aquilo que se propõe a representar (NBC T 1, 2008, item 31).

Relativamente à compreensibilidade, a referida norma (NBC T 1, 2008, item 25) explica que:

uma qualidade essencial das informações apresentadas nas demonstrações contábeis é que elas sejam prontamente entendidas pelos usuários.

⁴¹ Existem diferenças pouco significativas de concepções sobre as qualidades da informação contábil, no que se refere aos principais órgãos de pronunciamentos contábeis. Para maior aprofundamento sobre o tema, recomenda-se Paulo (2002).

⁴² A NBC T 1, aprovada pela Resolução CFC nº 1.121/08, estabelece a estrutura conceitual básica, e esta estrutura é também referendada pelo CPC, CVM, SUSEP, ANEEL e ANTT.

Para esse fim, presume-se que os usuários tenham um conhecimento razoável dos negócios, atividades econômicas e contabilidade e a disposição de estudar as informações com razoável diligência. Todavia, informações sobre assuntos complexos que devam ser incluídas nas demonstrações contábeis por causa da sua relevância para as necessidades de tomada de decisão pelos usuários não devem ser excluídas em nenhuma hipótese, inclusive sob o pretexto de que seria difícil para certos usuários as entenderem.

Esta concepção posta pela norma brasileira traz uma visão clara dos conceitos, porém, não abrange todo o contexto de análise a que eles podem levar. Para tal, é recomendável considerar a estrutura hierárquica das qualidades da informação contábil proposta pelo órgão norte-americano de pronunciamentos contábeis, o FASB. Esta estrutura pode ser visualizada na Figura 2.6.

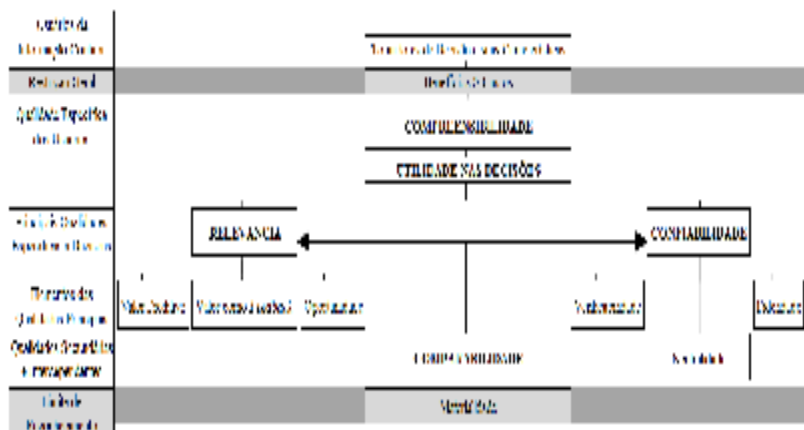


Figura 2.6 – Hierarquia das qualidades na informação contábil (FASB/SEAC nº 2)

Fonte: Adaptado de Hendriksen e Van Breda (1999, p. 96).

Observando a estrutura hierárquica proposta na Figura 2.6, Hendriksen e Van Breda (1999, p. 95) esclarecem que as características qualitativas da informação contábil tratam todas de questões ligadas ao usuário tomador de decisão, sendo, de tal maneira, fatores que derivam

da capacidade deste sujeito passivo, que receberá a informação, de perceber o conteúdo que lhe for disposto.

Imediatamente após à preponderante questão da percepção do usuário (compreensibilidade), note-se que aparece a utilidade na decisão, como produto da relevância e da confiabilidade. Assim, a relevância e a confiabilidade (e num plano inferior, também a comparabilidade) são fundamentos sem restrição para se atingir a utilidade, e não possuem dependência de fatores externos para se concretizar. A compreensibilidade, por sua vez, é uma qualidade que depende de pelo menos um dos agentes para se constituir, em geral do nível de percepção do usuário.

Os elementos que caracterizam a existência da relevância são: o valor preditivo, que se refere ao fato de que toda informação relevante deve maximizar a possibilidade de prever corretamente os resultados de eventos futuros; o valor com *feedback*, em que a informação se faz relevante à medida que desempenha um papel importante em termos de confirmação ou correção de expectativas anteriores, ou seja, saber sobre o resultado de uma decisão que fora tomada, é fundamental para a tomada da decisão seguinte; e, a oportunidade, que estabelece que a informação relevante é aquela que está disponível no momento adequado (PAULO, 2002, p. 111).

Por sua vez, os elementos que caracterizam a existência da confiabilidade são: a verificabilidade, que é a capacidade de assegurar que o método de avaliação e mensuração foi utilizado conforme o padrão adequado, sem não-conformidades; a neutralidade, que revela que não há tendência de vieses, inclusive pessoal; e, a fidelidade de representação, a qual refere-se à correspondência fidedigna que deve existir entre uma medida/descrição e o evento/objeto/fenômeno que ela pretende representar (PAULO, 2002, p. 111).

Assim, somados estes elementos indiretos (diretos da relevância e da confiabilidade) da utilidade (considerando que dentro da utilidade há a qualidade secundária da comparabilidade) à compreensibilidade, tem-se o conjunto das qualidades que devem revestir a informação contábil idealizada ao usuário, de modo que, pelo menos em tese, pode-se afirmar que tal produto leva à efetividade em termos de tomada de decisão.

De toda a maneira, olhando-se para o topo da referida figura, observa-se que o sujeito passivo da evidenciação torna-se a referência do processo de evidenciação da informação contábil, cabendo verificar que, em especial, a compreensibilidade é de tais características a que mais requer a sua interação. Assim, as questões maiores da

compreensibilidade tornam-se: o usuário-destinatário da informação compreende o significado pretendido da informação divulgada? Se não, a não compreensão deriva da informação inadequadamente prestada ou da falta de capacidade/conhecimento do usuário?

Embora exista, de fato, no que se refere à qualidade da compreensibilidade, a necessidade de que o usuário reúna condições de perceber a informação contábil, deve-se ressaltar que esta situação não pode ser usada como argumento para apresentar um número menor de informações, ou mesmo deixar de apresentar informações. As informações, quer sejam complexas ou não, ou mesmo excessivamente técnicas, não podem ser omitidas, e precisam ser levadas a conhecimento dos usuários, da forma mais inteligível possível. Nesse sentido, a percepção de uma linguagem adequada e inteligível é de fundamental importância, remetendo a discussão da questão da evidenciação a aspectos teóricos da comunicação.

Nos dizeres de Fuji e Slomski (2003, p. 37, grifos nosso):

Cabe destacar a importância da compreensibilidade, pois problemas de linguagem e de comunicação podem interferir no pleno entendimento por parte dos usuários das informações contábeis. Segundo pesquisas realizadas no Brasil e nos Estados Unidos, **a linguagem contábil e suas terminologias**, notadamente nas notas explicativas, **não são suficientemente compreensíveis aos usuários, possuindo alcance limitado, com efeitos adversos sobre o processo de análise, interpretação e, conseqüentemente, na otimização de resultados.**

Nesse sentido, utilizando-se dos ensinamentos em destaque dos autores referendados, antes que se dê início à questão da comunicação da informação contábil, é importante que se faça uma reflexão dos conceitos nessa seção tratados, ligando-os diretamente ao problema de pesquisa proposto nesta tese.

Sendo o Parecer dos Auditores Independentes parte integrante do conjunto de informações contábeis passível de evidenciação, é mister notar que este deve ser revestido das mesmas qualidades das demais informações, quais sejam, utilidade e compreensibilidade. Em sentido outro pode-se afirmar que a própria efetividade da auditoria independente depende, assim, da percepção de utilidade dos usuários

acerca deste serviço, sendo pré-requisito para esta percepção a compreensão do real significado de uma auditoria independente. Daí o entendimento de que, conforme assertiva já explicitada anteriormente nesta tese, pode-se inferir que a efetividade da auditoria independente passa, invariavelmente, pela compreensibilidade desta; e é dentro deste contexto que se acredita que o parecer da auditoria, enquanto instrumento de comunicação (educativo), possa ser um dos meios que possibilitam conduzir os usuários a adequada compreensão do significado da auditoria independente.

2.2.2.3 A questão da comunicação da informação contábil⁴³

Das características qualitativas da informação contábil, a que mais preocupa e suscita atenção tanto teórica quanto pragmática dos que trabalham com a evidenciação da informação contábil é o aspecto da compreensibilidade. Entender o contexto que envolve esta característica qualitativa requer, mormente, a percepção da questão da comunicação da informação contábil, sob o aspecto global.

O processo de comunicação entre contabilidade e usuários precisa ser visto como um fenômeno redutor de incertezas e que depende do estado mental do receptor. De tal sorte, a eficácia no processo de comunicação se torna o ponto central para a efetividade na evidenciação da informação contábil. Segundo Dias Filho e Nakagawa (2001, p. 47),

revisando a literatura contábil, verifica-se que, há muito tempo, diversos autores vêm alertando para o problema da compreensibilidade das informações contábeis. Em geral, afirma-se que tão importante quanto produzir a informação certa é garantir que ela se torne compreensível ao usuário, para que ele possa utilizá-la como instrumento de apoio ao processo decisório.

Neste sentido, Dias Filho (2001) explica que a literatura contábil reconhece a existência de “ruídos” que afetam a transmissão da informação contábil ao seu usuário, o que pode trazer prejuízos no seu uso efetivo no processo de tomada de decisão. As interferências geralmente relatadas dão-se em função dos aspectos semânticos da linguagem utilizada.

⁴³ Este tópico é preponderantemente baseado nos trabalhos de: DIAS FILHO (2000), DIAS FILHO e NAKAGAWA (2001) e DIAS FILHO (2001).

De acordo com Dias Filho e Nakagawa (2001, p. 45), a natureza do problema semântico pode ser resumida da seguinte maneira:

Num processo de comunicação, o problema semântico diz respeito à distância existente entre o significado que um emissor pretende transmitir através de determinado código e a interpretação que o receptor atribui à mensagem recebida. (...) para minimizar esse problema, é necessário utilizar códigos lingüísticos que permitam a melhor aproximação possível entre significados pretendidos e alcançados. Assim, na área contábil, a dificuldade de ordem semântica se manifesta quando o significado que o contador pretende atribuir a termos e expressões veiculados nas demonstrações contábeis se distancia daquele que realmente lhes é atribuído pelos respectivos destinatários. (...) esse desencontro entre significados tanto pode ocorrer em relação a expressões eminentemente técnicas e específicas da área contábil, como também em relação a termos que possuem significados bem definidos na linguagem de uso comum, mas são utilizados com conotação diferente no meio contábil.

Dias Filho e Nakagawa (2001) advertem ainda que os problemas semânticos existentes na contabilidade têm raízes históricas e muitas vezes passam despercebidas, pois para os profissionais da área contábil os termos podem parecer básicos e serem tratados como questões óbvias de interpretação. Os autores elencam vários exemplos que podem ser citados para demonstrar que os termos podem possuir significados diferentes para os usuários, daqueles pretendido pelo profissional que evidenciou a informação (tais como: diferido, *goodwill*, *fair value*, equivalência patrimonial, entre outros). Segundo os autores, é necessário rever a origem histórica de alguns conceitos, questionando de onde surgiram, como chegaram até o meio em que se encontram, e, principalmente, se o seu uso nos dias atuais não geram mais possibilidade de confusão do que possibilidade de compreensão.

Dias Filho (2000) pondera que até mesmo termos que podem parecer simples são, por vezes, não compreendidos. O autor utiliza o exemplo do termo “banco conta movimento”, termo que já foi objeto de estudos acadêmicos e que se demonstrou não compreendido por parte dos investigados. O autor esclarece ainda que o próprio FASB, um dos

órgãos de maior reconhecimento em estudos e pronunciamentos técnicos sob contabilidade financeira do mundo, admite que a experiência tem demonstrado que algumas expressões mais sofisticadas não são bem compreendidas entre os próprios estudantes da contabilidade, usuários especializados e investidores mais sofisticados.

Dentro deste contexto, a linguagem utilizada na evidenciação da informação contábil deve ser compreensível aos seus usuários, ou ainda, em outros dizeres, esta linguagem deve ser inteligível ao ponto que permita aos seus usuários a capacidade de assimilar o conteúdo. O uso de termos eminentemente técnicos baseados em conceitos complexos, embora possa significar progresso científico, geralmente não são facilmente compreendidos pelos agentes a que se destina a informação contábil, ou, por vezes, podem ser interpretados de maneira diferente da pretendida (DIAS FILHO e NAKAGAWA, 2001).

As investigações sobre linguagem contábil devem concentrar-se em encontrar formas de melhorar a interpretação das informações contábeis, seja a partir da observação ou ainda das experiências humanas. A eficácia do processo de comunicar exige, pelo menos, que os produtores da informação e os destinatários atribuam significados similares (se possível os mesmos) aos termos linguísticos utilizados, há que se concordar que o aprimoramento do potencial de evidenciação requer constante avaliação sobre o grau de compreensibilidade que a terminologia empregada atinge (DIAS FILHO e NAKAGAWA, 2001).

Os problemas semânticos precisam ser constantemente revistos e discutidos para que se atenuem riscos de problemas na comunicação da informação contábil, de maneira que não se estabeleçam percepções indesejáveis como a descrita por Devine (1985 *apud* DIAS FILHO e NAKAGAWA, 2001, p. 48), o qual afirma que “a contabilidade tem sido inundada com tantos chavões, estereótipos e frases desprovidas de significado objetivo, que chega a se configurar como um agregado de ‘palavras tiranas’ que bloqueiam uma comunicação eficiente”.

Daí a necessidade de uma visão mais apurada sobre o próprio processo de comunicação da informação contábil, que é exposto por Dias Filho e Nakagawa (2001, p. 45-46) da seguinte forma:

Para melhor compreensão do problema ora abordado, torna-se necessária uma visão inicial acerca do processo de comunicação das informações contábeis. Segundo Bierman e Drebin (1979, p. 258), um modelo básico de

comunicação, em sentido amplo, é constituído dos seguintes elementos:

- uma fonte de informação que produz uma mensagem, ou seqüência de mensagens a serem comunicadas ao receptor;
- um transmissor que opera a mensagem de alguma forma para produzir um sinal passível de ser transmitido através do canal;
- canal, que é o meio utilizado para se transmitir o sinal;
- receptor, que realiza a operação inversa do transmissor, reconstruindo a mensagem a partir do sinal; e
- destino, que é a pessoa para a qual a mensagem é dirigida.

Num sistema contábil, os referidos elementos podem ser visualizados da seguinte forma: os eventos econômicos são as fontes básicas da informação contábil; o contador atua como transmissor, observando estes eventos e codificando-os para transmitir a informação através dos relatórios contábeis, os quais, por sua vez, formam o canal básico desse tipo de comunicação. Finalmente, a mensagem é recebida, decodificada e interpretada pelo administrador ou tomador de decisão, que figura no processo como destinatário final. De acordo com Bierman e Drebin (1979, p. 258-259), em termos práticos, o sistema contábil se apresenta um pouco mais complexo do que o descrito, haja vista que muitos subsistemas também participam desse processo. A título de exemplo, os autores lembram que, na realidade, raramente o contador observa os fenômenos econômicos de forma direta, mas por meio de diversos documentos, como notas fiscais, recibos, canchotos de cheques, etc. Porém, essa estrutura básica do modelo de comunicação é válida para efeitos de análise de muitos problemas que afetam a qualidade das informações contábeis, particularmente no tocante ao aspecto da compreensibilidade. Essa visão sistêmica do processo de comunicação procura facilitar o entendimento de que o problema semântico associado à informação contábil deve ser considerado de forma contextualizada, isto é,

partindo do sistema emissor até se chegar ao destinatário. Ao receber informações sobre os eventos econômicos, o contador deve interpretá-las fielmente, selecionar o conteúdo de interesse do usuário e codificá-lo de forma compreensível. Desse modo, entende-se por que **compreensibilidade** também passa a ser um conceito chave no processo da comunicação contábil.

Reescrevendo o modelo exposto pelos autores dentro da temática de evidenciação que se trata, pode-se vislumbrar a evidenciação contábil como um processo de comunicação que possui duas dimensões, a saber: a observação e a produção. Na primeira estão inclusos o recebimento de dados sobre os atos e fatos econômicos, a decodificação desta base de informação e a seleção da informação a ser comunicada. Na segunda, a codificação da informação e a transmissão desta para um ou mais receptores (DIAS FILHO, 2001).

Assim, pode-se reescrever o processo de comunicação da informação contábil através da visualização dos seus componentes que são, conforme proposto por Dias Filho (2001), os seguintes:

- **Emissor** - transmissor das fontes, e que é influenciado principalmente pelos seguintes fatores: suas habilidades comunicativas; grau de conhecimento que possui a respeito do objeto e do próprio processo de comunicação; e sua posição dentro do sistema sociocultural. Sobre este último aspecto, necessário é conhecer o sistema social em que a fonte é operada, o contexto cultural no qual se processa a comunicação e as crenças e valores culturais que dominam o ambiente, sejam as formas de comportamento aceitáveis e não aceitáveis, as exigidas em sua cultura, etc.;
- **Receptor da mensagem** - componente crítico do processo, porém o que justifica a sua existência. Seu desempenho na decodificação da mensagem pode ser afetado por diversos fatores, mas o mais importante é sem dúvida o seu grau de conhecimento sobre o código utilizado pela fonte. Se o receptor não reconhecer o código empregado na composição da mensagem, não poderá interpretá-la, independentemente dos cuidados que a fonte possa ter adotado para estruturá-la. Contudo, a preocupação maior com este reconhecimento deve

dar-se por parte do transmissor da fonte, de modo a conhecer de forma mais ampla possível este componente a que se destina todo o processo de comunicação;

- **Mensagem** - é a essência do processo que deve ser estruturada (sintaticamente - reconhecimento dos códigos; semanticamente - compreensão dos significados dos códigos; pragmaticamente - interpretação dos códigos, em termos de relevância, concordância, etc.) para dar suporte à comunicação efetiva. Minimamente, a definição do conteúdo de uma mensagem deve levar em consideração: o tipo de informação que o usuário deseja encontrar; o uso que fará dela; e, como o sistema de informação deve ser projetado para atender as necessidades do usuário. Assim, na definição do conteúdo de uma mensagem, o emissor deve considerar que o propósito da mensagem, enquanto informação, é o de apoiar o processo de tomada de decisão, objetivando solucionar problemas, alocar recursos, etc. Por isso, é indispensável considerar, entre outros fatores relevantes, a visão do usuário, suas necessidades e opiniões.
- **Canal** - que é o veículo usado para transportar a mensagem, o qual deve observar, quando da decisão de sua escolha, a melhor maneira de atingir o receptor, ao menor custo possível.

Deste conjunto, que deve funcionar sempre de maneira integrada, depreende notar que a eficácia na comunicação reside: nas habilidades de comunicação do emissor e receptor, bem como de seus níveis de conhecimento sobre o assunto veiculado; seus papéis no sistema sócio-cultural em que estão inseridos, adequação dos códigos e do conteúdo da mensagem, compatibilidade do canal de comunicação, etc. (DIAS FILHO, 2001). De tal modo, verificando-se o exposto, cabe notar que a relação descrita, sobretudo entre mensagem e receptor, requer uma percepção ampla sobre ‘usuário’.

Para Lopes e Martins (2005), no processo de comunicação da informação contábil há que se observar que existem, pelo menos, dois tipos de usuários a se considerar na evidenciação da informação: os sofisticados, que detêm algum conhecimento sobre questões econômico-financeiras do ambiente de negócios; e, usuários menos sofisticados, que pode ser uma definição dada aos usuários que não possuem tal conhecimento. Esta divisão permite notar que, conforme Dias Filho (2000, p. 39), “admitindo-se que a inteligibilidade da informação

contábil depende também das características do usuário, toda a abordagem ficará vinculada à premissa de que ele possui alguma experiência para compreender o conteúdo de demonstrativos contábeis”.

Outra maneira de se identificar usuários é a proposta por Iudícibus (2000), na forma descrita no Quadro 2.10.

USUÁRIO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL	AGRUPAMENTO DE USUÁRIO, SOB O ASPECTO DA TOMADA DE DECISÃO E CONTROLE/PRESTAÇÃO DE CONTAS	TIPO DE INFORMAÇÃO QUE COSTUMA PRIORIZAR
Acionista Minoritário	Investidores	Fluxo regular de dividendos
Acionista Majoritário (ou com participação substancial)	Investidores	Fluxo de dividendos, valor das ações e lucro por ação
Acionista de Ações Preferenciais	Investidores	Fluxo de dividendos mínimos ou fixos
Emprestadores em Geral	Credores/Financiadores	Geração de fluxo de caixas futuros suficientes para receber de volta o principal mais os juros (retorno), com segurança
Entidades Governamentais e Sociedade em Geral	Credores/Financiadores	Valor Adicionado, Produtividade, Resultado Tributável, Variação Patrimonial <i>versus</i> Impacto na Sustentabilidade
Empregados em Geral e Sindicatos	Credores/Financiadores	Fluxos de caixas futuros capaz de assegurar bons aumentos ou manutenção salários, com segurança e liquidez
Administração	Credores/Financiadores	Indicadores de Rentabilidade, Liquidez, Endividamento, entre outros, que interferem na sua avaliação/remuneração

Quadro 2.10 – Usuários da Informação Contábil

Fonte: Adaptado a partir de IUDÍCIBUS (2000, p. 21).

Esta generalização proposta por Iudícibus (2000) permite notar a complexidade e se ter uma noção da dimensão da questão, porém, torna-se notório, também, que este rol é genérico e não esgota nem os tipos que se pode ter de usuários, nem tão-pouco a lista de exigência de necessidades que estes possam ter a respeito de informações desejáveis para a sua segurança na tomada de decisão.

É fundamental reconhecer que a diversidade de usuários pode ser ampla e de difícil determinação, sendo ainda que cada nicho de usuários pode possuir interesses específicos e ter níveis de conhecimento diferenciado. Mesmo assim, embora se reconheça tal assimetria e diversidade no que se refere aos múltiplos usuários, é imperativo que se corrijam falhas de comunicação na apresentação das informações contábeis, buscando focar conjuntos de usuários, e não somente uma categoria isoladamente.

De acordo com Dias Filho (2000, p. 48),

é certo que os usuários têm necessidades diferenciadas, reagem à informação de modo específico, mas, enquanto se movem no tempo e no espaço, possuem valores e objetivos que podem ser compartilhados. A Contabilidade precisa considerar esses referenciais na relação que estabelece com o usuário de suas informações.

O autor pondera, ainda, que isto não significa dizer, necessariamente, que se deve adequar a linguagem contábil utilizada às características particulares de cada grupo de usuários, mas sim que se deve considerar as características gerais dos conjuntos de usuários, de modo a identificar os elementos mais representativos que devem ser considerados no processo de comunicação dessa informação, sem, contudo, desconsiderar a dificuldade de se atingir todo o contexto que significa o termo genérico 'usuário'.

Todavia, o que precisa ficar evidente é que os significados no processo de comunicação não são propriedades das palavras, mas dos indivíduos. Se fossem das palavras, qualquer pessoa compreenderia qualquer linguagem ou código. Assim, compreensão dentro do processo de comunicação requer perceber que para algumas pessoas certos códigos e palavras possuem sentido, porém, para outras não (DIAS FILHO, 2001).

Em síntese, nos dizeres de Dias Filho e Nakagawa (2001, p. 46-47), pode dizer que:

Em essência, informação é redução de incerteza e, nesse sentido, a validade das informações contábeis não pode ser determinada senão medindo o nível de incerteza do usuário entre dois momentos: **antes e depois de receber a mensagem**. Essa transformação que se espera venha ocorrer está fortemente relacionada à capacidade de compreender o que está sendo transmitido. Assim, os demonstrativos contábeis não constituem uma informação com existência própria, mas, apenas, um conjunto de códigos ainda carentes de significado. Em termos científicos, é incorreto pensar que eles contêm um significado intrínseco, pois que esse emana sempre da consciência interpretadora do destinatário. Se o usuário da mensagem não conseguir interpretá-la, não se pode dizer que tenha ocorrido uma comunicação, pois o ato comunicativo depende do conhecimento de um código capaz de unir o transmissor ao receptor, e sem ele a informação torna-se um ruído sem qualquer valor semântico.

(...)

Mesmo que a Contabilidade já esteja estruturada sob uma linguagem historicamente organizada, com representações simbólicas bem definidas, é preciso considerar que o seu significado não existe fora do indivíduo. Os processos perceptivos se alteram em função do contexto porque os referenciais utilizados para compreender as informações externas são dinâmicos. Na chamada Era do Conhecimento, será que termos como Ativo, Passivo, Débito e Crédito ainda expressam a mesma realidade que com eles se desejava expressar no século passado? Que significado o Frade Luca Pacioli, em sua época, poderia atribuir aos termos software, security, joint venture ou internet?

Não se pode ignorar que o usuário evoluiu e continua sendo a razão de ser da Contabilidade. Por isso, ela deve adaptar-se às suas características e “entender” que o uso de qualquer

informação é modelado pelo estilo cognitivo do indivíduo. No passado, as limitações dos sistemas contábeis e da própria linguagem que se utilizava eram mais toleradas porque as necessidades e alternativas disponíveis também eram muito reduzidas. Dados eram armazenados, precariamente, em documentos impressos e acessados num futuro remoto; hoje, pelo contrário, a informação se desloca de um ponto a outro do planeta em fração de segundo, altera comportamentos e se insere no cotidiano das pessoas como um ingrediente imprescindível ao processo decisório. Ela não se configura mais como tijolos que preenchem o enorme vazio do usuário, mas como argila que toma forma em suas mãos.

Conforme enfatiza Dias Filho (2000 p. 48), “hoje, temos melhores condições de ouvir o usuário, identificar suas necessidades e conhecer a linguagem que ele entende. Não há justificativas, portanto, para permitir que se amplie o hiato entre a Contabilidade e seus usuários”.

Trazendo tal percepção para o tema de pesquisa desta tese, necessário torna-se, portanto, investigar a capacidade de compreensão dos usuários sobre a auditoria independente, a partir do Parecer dos Auditores Independentes. Considerando-se que os estudos realizados no Brasil (abordagem normativa) demonstram unanimemente que o modelo de parecer-padrão não atende aos requisitos mínimos de compreensibilidade (Araújo, 1997; Siqueira, 2004; Almeida, 2006), entende-se que o caminho do escrutínio é a abordagem positiva, buscando propor caminhos que possibilitem uma compreensão satisfatória do parecer da auditoria por parte dos usuários, abrindo, destarte, espaço para obtenção de explicações acerca dos problemas de compreensão que afetam a eficácia na comunicação.

Em outras palavras, deve-se abandonar (ainda que temporariamente) a abordagem normativista, utilizada por alguns trabalhos sobre compreensão do parecer de auditoria, em geral, com finalidade de explicar os termos dentro de uma lógica técnica e/ou a norma relativa ao parecer, e adotar uma abordagem positivista (baseada em tentativa e erro) buscando relações e explicações sobre o impacto deste relatório junto aos usuários, com foco na efetividade da auditoria como parte do processo de evidenciação, reconhecendo-se, desse modo,

a integração da relação ‘mensagem/receptor’ neste processo de comunicação.

Por fim, pela conclusão deste tópico da tese (2.2), nota-se que a evidenciação é um processo complexo, em evolução, que envolve várias questões, e a auditoria independente como parte deste processo deve estar alinhada aos conceitos que norteiam a teoria contábil (sob a ótica financeira), no sentido de buscar a sua evolução, tanto em sentido pragmático, quanto do ponto de vista acadêmico-científico.

2.3 PESQUISAS SOBRE O ‘PAI’

Nesta seção apresentam-se os trabalhos identificados na literatura acadêmica nacional e internacional, segregadamente, que possuem relação com o tema de pesquisa. Esta revisão de literatura não tem o objetivo de esgotar o assunto, ou mesmo aglutinar todos os trabalhos existentes sobre o tema. Busca-se, apenas, trazer à tona as principais questões observadas em estudos acadêmicos publicados até o ano de 2010, que contribuíram ou podem contribuir para a construção de conhecimento sobre o tema.

2.3.1 Publicadas no Brasil

Nesta seção é feita uma revisão dos trabalhos realizados no âmbito brasileiro cujo tema central foi o Parecer dos Auditores Independentes. A ordem de exposição destes trabalhos é cronológica e o objetivo principal é o de demonstrar o estágio de investigações acerca do tema no âmbito nacional, que é o foco desta tese. São considerados apenas os trabalhos acadêmicos, preferencialmente teórico-empírico, que contribuem com o estudo do tema. Estudos sem metodologia e/ou definição clara de objetivos não foram levados em conta.

Kanitz (1979)

O estudo de Kanitz (1979) foi o primeiro trabalho empírico publicado no Brasil sobre o Parecer dos Auditores Independentes. Esta pesquisa, editada na forma de livro, trouxe à tona a discussão de pareceres emitidos no Brasil com data de 1969 até 1979. Embora o caráter do trabalho tenha sido voltado ao aprendizado (informação), e não à pesquisa acadêmica (conhecimento), as argumentações realizadas pelo autor são significativas, principalmente, se for levado em consideração a época da sua publicação.

Algumas observações feitas pelo autor ainda são expressivas para compreender o relatório final da auditoria independente, com destaque para: o uso do termo “sujeito a” em pareceres com ressalva; as causas da raridade do parecer adverso; e, as questões adicionais informadas nos pareceres que podem confundir os usuários.

Embora não discutido explicitamente por Kanitz (1979) no decorrer de seu trabalho, é possível de se observar uma questão que permeia os pareceres emitidos à época, que é o uso do termo “certificação”. São muitos os pareceres em que se pode verificar este termo sendo utilizado pelos auditores, inclusive, por vezes, utilizado concomitantemente ao termo “opinar”. Uma questão conflitante que é tratada por Carvalho (1989).

Wiesner (1987)

Wiesner (1987) discorreu sobre os principais problemas ocorridos com publicações de pareceres, cujos reflexos possam ter, supostamente, trazido prejuízos aos usuários das informações contábeis, quando de sua tomada de decisão. O autor investigou tais aspectos polêmicos através de entrevista com funcionários da CVM envolvidos na regulamentação e fiscalização de questões ligadas à publicação de pareceres de auditoria.

A respeito dos casos investigados, as constatações realizadas compreendem questões ocorridas entre os anos de 1985 e 1987, do tipo: avaliação de estoques, não contabilização de despesa com depreciação, diferimento de variação cambial, atualização de ativo imobilizado com base na variação, destinação do lucro líquido, reavaliação de ativos, compensação de prejuízos acumulados, ajustes de exercícios anteriores, entre outros. Sobre estes o autor infere que a atuação da CVM tem sido relevante para diminuir estas ocorrências, mas algumas questões deveriam ter sido evidenciadas de maneira mais explícitas.

Wiesner (1987) observa que existem subjetividades presentes que implicam em fatores de difícil mensuração, porém, o autor pondera que isto não pode ser utilizado como subterfúgio para auditorias mal conduzidas. O autor infere ainda que o auditor possui influência positiva na elaboração das demonstrações contábeis, de modo que sua atuação minimiza a possibilidade de não-conformidades nas informações contábeis, o que poderia ajudar a explicar um número maior de pareceres sem ressalva, em relação a pareceres de outras naturezas.

O estudo de Wiesner (1987) traz, também, uma confrontação entre os modelos de pareceres do Brasil e de outros países, em especial com o modelo dos EUA, em razão das similaridades. Relativamente à confrontação entre os modelos de parecer do Brasil e de outros países,

demonstra que o modelo brasileiro, em essência, era similar aos modelos adotados nos EUA, Canadá, Portugal e Inglaterra (natureza opinativa), e, divergia dos modelos adotados nos países da Europa Ocidental (não anglo-saxônicos), a saber: Alemanha, Áustria, Espanha, França, Iugoslávia, Itália e Suíça (natureza atestatória).

Sobre os relatórios de natureza opinativa, Wiesner (1987) concluiu que embora existissem diferenças redacionais na estrutura dos modelos, não existiam diferenças significativas que denotassem assimetria de informação prestada ao leitor se fosse utilizado um determinado modelo, em detrimento do outro. No caso dos relatórios de natureza atestatória, em que existia uma certificação do exame das operações, existiam diferenças entre os modelos mais representativas, podendo, por vezes, gerar um nível diferente de informação, dependendo o modelo que se adote.

Em específico, o autor cita o caso dos relatórios de auditoria emitidos na Holanda, os quais não possuíam modelo de parecer-padrão estabelecido como compulsório pelas normas de auditorias vigentes no país, ficando a critério do auditor “o que” e “como” relatar.

Necessário observar sobre as ponderações de modelos feitas por Wiesner (1987) que os modelos considerados não são mais os que vigoram nos dias atuais, sobretudo em função de quase todos os países elencados já terem adotado os padrões de convergência das normas de auditoria internacionais, além de que as inferências apresentadas são frutos de sua interpretação dos modelos, não advindas de pesquisa empírica.

Carvalho (1989)

O trabalho de Carvalho (1989) discutiu a redação dada pelos textos estabelecidos nas normas de auditoria para os pareceres de auditoria. O autor discorreu sobre o significado das alterações que se deram até o modelo que se adotava na época do estudo e faz uma análise sobre este, enfatizando as limitações ao seu poder de comunicação. Um dos principais aspectos discutido pelo autor foi a questão da natureza do parecer (certificadora/atestatória ou opinativa).

Segundo Carvalho (1989), o parecer com natureza certificadora pode dar conotação de transferência da responsabilidade da administração para o auditor, no que se refere à responsabilidade de elaboração das demonstrações contábeis em acordo com os princípios da doutrina.

De tal maneira, chegar-se-ia a um “certo ou errado”, relativo ao cumprimento ou não de normas, e não ao “adequado ou inadequado” em

termos de evidenciação da informação. Assim, passariam os usuários a dependerem da regulamentação contábil reconhecer suas necessidades, além de dependerem ainda de uma auditoria sem riscos de incorrer em erros de opinião.

Deste modo, conforme se depreende de Carvalho (1989, p. 55-58), quando elege um parecer de natureza opinativa como resultado do trabalho de uma auditoria independente, em detrimento de um parecer de natureza certificativa, o auditor passa a ter compromisso com a evidenciação da informação contábil auditada.

Ao longo de sua dissertação Carvalho (1989) faz inúmeras observações sobre equívocos comuns de serem observados e promove explicações pontuais sobre estes, tanto em termos do papel da auditoria (conflito de funções da auditoria independente, com funções de atribuição do conselho fiscal, auditoria interna e perícia), quanto em termos das terminologias utilizadas em relatórios de auditoria (princípios contábeis geralmente aceitos, apresentação adequada, visão justa e verdadeira, entre outros termos).

Promove, também, reflexões de questões específicas a serem consideradas em uma auditoria independente, como a auditoria de estatais e a auditoria de demonstrações contábeis corrigidas integralmente.

O autor critica a maneira como foi introduzida a primeira norma sobre o parecer de auditoria, a Resolução CFC nº 321/72. Segundo Carvalho (1989, p.61-68), não houve um debate técnico doméstico para a validação do modelo; houve, sim, a simples adoção do modelo norte-americano traduzido para a língua portuguesa, “uma importação bruta”. Isso não permitiu que questões de particularidades nacionais fossem incorporadas no parecer, inibindo, assim, o efetivo poder de comunicação deste relatório.

Citando Most (1977), Carvalho (1989, p. 17) enfatiza que o modelo norte-americano foi resultado de sugestões de um ex-presidente da Bolsa de Valores de Nova Iorque, e o destaque para este fato é que, diferentemente do que aconteceu no Brasil, a introdução de um modelo levou em consideração a percepção do usuário, ainda que apenas um caso em particular. Isto acrescenta, segundo o autor, valor ao debate sobre o mecanismo ou meio de comunicação que é a essência deste relatório.

A partir de tais ponderações, o autor (Carvalho, 1989, p. 72) infere que as divergências de expectativas entre usuários e auditores “(*expectation gap*, tal como estudado acadêmica e profissionalmente nos Estados Unidos) merece ações de ambos os lados para ser eliminada ou

reduzida e, do lado dos auditores, o primeiro passo parece ser o **comunicar-se bem**, o que aparentemente não vem sendo conseguido pelo Parecer dos Auditores na forma vigente”.

Sánchez (1994)

Esta dissertação versou sobre os efeitos do trabalho de outro auditor, em empresa subsidiária, no parecer do auditor de uma empresa *holding*. Sánchez (1994) realizou sua pesquisa através de entrevista estruturada aplicada pelo próprio autor com 9 empresas de auditoria residentes no Panamá, país da América Central.

O objetivo foi verificar os procedimentos técnicos de auditoria que são, geralmente, aplicadas pelas firmas de auditoria para a emissão de um parecer que considera subsidiárias auditadas por outros auditores. A amostra foi definida por acessibilidade, em que, dentro de uma população de 26 firmas de auditoria registradas naquele país, apenas 15 tinham como clientes grupos de empresas auditadas. Destas 15, somente 9 se propuseram à pesquisa.

Fundamentalmente, o estudo evidencia que são duas as questões que norteiam o auditor de uma *holding* para se confortar (ou não) com a opinião do auditor de uma subsidiária, sendo: a avaliação do sistema de controles internos da subsidiária e a relação com o profissional auditor (relação baseada na confiança da credibilidade da firma de auditoria, ou do responsável técnico pelo parecer).

O autor (Sánchez, 1994, p. 27) adverte que “é muito importante indicar o fato de que parte do exame realizado pelos auditores das subsidiárias não deverá ser uma exceção a própria opinião, e sim como uma indicação da divisão das responsabilidades tomadas em conjunto”. De tal maneira, a simples citação no parecer do auditor da *holding* sobre o fato de que outro auditor realizou auditoria em uma (ou em todas) as subsidiárias desta, não irá eliminar as responsabilidades do profissional da “matriz” em ter assumido o parecer do outro auditor como se verdade o fosse.

Neste sentido, Sánchez (1994) pondera que a responsabilidade é a mesma quando o profissional absorve o trabalho do auditor da subsidiária apenas com base no exposto em seu parecer (ou em conversas adicionais), sem, com isso, adotar procedimentos auditoriais adicionais e, portanto, sem obter evidências concretas sobre a adequação das informações da subsidiária.

O autor apresenta suas conclusões e recomendações dando ênfase na necessidade de procedimentos de auditoria adicionais, antes de o auditor assumir o trabalho de outro profissional. Este trabalho se

caracteriza como ligado aos procedimentos de auditoria, não focando sobre fatores que são determinantes no estudo de modelos de parecer de auditoria, portanto. Sobre este aspecto, no trabalho há apenas um destaque geral sobre a importância do modelo reconhecer às necessidades dos usuários.

Schiehl (1996)

A pesquisa de Schiehl (1996) investigou, através de um estudo de eventos no mercado brasileiro de ações, utilizando o ‘Modelo de Retorno Ajustado ao Risco e ao Mercado’, se a divulgação de demonstrações financeiras de uma empresa de capital aberto produz efeitos no comportamento do preço de suas ações.

O autor apresentou resultados empíricos que evidenciaram que a divulgação das demonstrações financeiras anuais e trimestrais das empresas de capital aberto é um evento relevante para o mercado de capitais brasileiro e produz efeitos significativos sobre o comportamento dos preços de suas ações.

Adicionalmente, Schiehl (1996) examinou, como uma segunda hipótese de seu estudo, a influência do parecer dos auditores independentes no conjunto das informações divulgadas e, segundo o autor, as evidências obtidas no trabalho indicam que a inclusão do Parecer dos Auditores Independentes nas informações trimestrais pode não representar um evento significativo ao mercado de capitais brasileiro, pois apenas os retornos anormais negativos apresentam diferença significativa entre os períodos sem e com Parecer dos Auditores Independentes.

Araújo (1997)

Araújo (1997) introduziu, no Brasil, o uso de questionários em pesquisas sobre o tema Parecer dos Auditores Independentes. A dissertação do autor foi um levantamento realizado com 6 órgãos representativos de usuários externos (órgãos ligados ao mercado de capitais que têm uma suposta relação direta associadas à defesa dos interesses dos usuários externos), envolvidos com a evidenciação da informação contábil: CVM, BACEN, SUSEP, ABRASCA, Bolsa de Valores do RJ (BV-RJ), ABAMEC e IBMEC.

A pesquisa foi desenvolvida por intermédio da aplicação de questionário, o qual considerou 12 perguntas. O objetivo foi, segundo o autor (no resumo do trabalho), estudar o grau de compreensibilidade dos pareceres de auditoria. Mediante aos questionamentos formulados, o autor concluiu que as evidências do estudo apontam para aspectos do

parecer que não se mostram bem compreendidos, para uma divulgação mais abrangente do significado da opinião do auditor.

De acordo com Araújo (1997), os principais aspectos do parecer de auditoria, em especial a segregação da função do auditor e dos administradores em relação às informações contábeis evidenciadas e a natureza do parecer, ainda não se mostram bem compreendidos pelos usuários externos das demonstrações contábeis.

Orfão (2001)

A pesquisa de Orfão (2001) deu-se em duas etapas: estudo do caso Banco Nacional e entrevista com auditores independentes e ex-auditores. O autor buscou com estas etapas discutir a responsabilidade e importância do Parecer dos Auditores Independentes, através da análise dos conflitos de interesses existentes no trabalho de auditoria independente.

Orfão (2001) apresenta as seguintes conclusões: empresas de grande porte podem exercer significativa influência, por meio de dominação financeira, junto às firmas de auditoria; diferentemente dos auditores independentes em atuação, entre os ex-auditores independentes, que atualmente militam no outro extremo como auditados, há unanimidade em afirmar que existem situações muito claras de conflitos de interesses existentes entre firmas de auditorias, auditores, clientes e órgãos regulamentadores e fiscalizadores, podendo isto levar à emissão, consciente ou inconsciente, de opiniões erradas ou imperfeitas.

Embora o autor não faça inferências específicas sobre o modelo de parecer, reconhece a importância do relatório da auditoria atender às necessidades dos usuários, inclusive recomendando que futuros trabalhos abordem a temática.

Dutra e Borba (2003)

O trabalho de Dutra e Borba (2003) teve como objetivo estudar os pareceres dos auditores independentes emitidos às maiores empresas do setor elétrico. Os autores se propuseram a esclarecer a seguinte problemática: na elaboração do parecer dos auditores independentes, estão sendo observadas as normas pertinentes? Para buscar a resposta deste questionamento, realizaram uma pesquisa exploratória nos pareceres emitidos em 2003, referentes às demonstrações contábeis do exercício de 2002, considerando as 20 empresas do setor elétrico com maior faturamento líquido obtido naquele exercício, todas com receita líquida superior a um bilhão de reais.

Dutra e Borba (2003) apresentaram o primeiro trabalho publicado sobre o cumprimento normativo no Brasil, relativamente ao parecer dos auditores independentes. Os autores constataram que os documentos analisados possuíam alguns parágrafos que mereceriam críticas, por não estarem de acordo com o que estabelecem as normas de auditoria. Evidenciaram, também, que existem algumas inconsistências de tratamento das informações contidas nos pareceres, entre as diferentes firmas de auditoria investigadas. Contudo, os autores observam que tais restrições não comprometem as informações prestadas pela auditoria em seu relatório final. Isto é, nas palavras de Dutra e Borba (2003, p. 13), alguns pareceres, “apesar de no contexto não comprometerem as informações prestadas, não possuíam todo o rigor técnico estabelecido pelas normas pertinentes àqueles casos”. Observe-se que a amostra dos autores considerou apenas firmas de auditoria de expressividade nacional e/ou internacional (Price, Deloitte, Horwath, Trevisan e Boucinhas & Campos).

Ribeiro (2003)

Ribeiro (2003) realizou entrevista com 6 auditores visando verificar os principais aspectos que dão margem a controvérsias entre auditores e auditados, que podem conduzir o Parecer dos Auditores Independentes à emissão de ressalvas.

A autora apresenta três conclusões significativas: a preocupação dos auditados não é com a aderência aos princípios e normas contábeis, mas sim com uma potencial repercussão ruim que possa advir da publicação de demonstrações contábeis acompanhadas de um parecer com ressalvas; os auditores entrevistados acreditam que manutenção pontual de diálogos com o auditado a respeito das não-conformidades encontradas durante o processo de auditoria, no sentido de propor correções, tendem a ser positivo, e reduz a possibilidade de emissão de ressalvas; e, os auditores entrevistados consideram o modelo de parecer atual adequado e não veem necessidade de alteração neste.

Licciardi Jr. (2003)

Licciardi Jr. (2003) investigou 5 casos polêmicos envolvendo auditorias independentes, quais sejam: o do Banco Econômico, o do Banco Nacional, o do Banco Noroeste, a companhia norte-americana Enron e a também norte-americana WorldCom. O autor utilizou-se de pesquisa bibliográfica, em especial artigos publicados em revistas, *homepages* e outros veículos de comunicação, sendo todos de natureza não-científica.

A conclusão que Licciardi Jr. (2003, p. 97) é de que “os pareceres emitidos pelas firmas de auditoria, não foram adequados”. Em outras palavras, era possível e aplicável que os pareceres emitidos para estas entidades antes a sua falência conter informações que demonstrassem o risco do negócio (descontinuidade, não-conformidades, etc).

Siqueira (2004)

O trabalho realizado por Siqueira (2004) explorou, de acordo com o autor, a importância, a credibilidade e a influência do parecer da auditoria independente como ferramenta auxiliar para a tomada de decisão dos investidores, considerando como a *proxy* para estes, investidores institucionais, pessoas físicas, instituições financeiras e investidores estrangeiros, cadastrados junto à APIMEC (Associação dos Analistas Profissionais de Investimentos do Mercado de Capitais) e à ANIMEC (Associação Nacional de Investidores do Mercado de Capitais). Para tal utilizou-se da aplicação de questionários, com respostas objetivas formatadas com base na Escala Likert.

As questões aplicadas pelo autor totalizaram 18 perguntas e as evidências obtidas levaram o autor a concluir que a auditoria independente é importante para o mercado de capitais nacional, na percepção dos usuários investigados, porém, estes esperam do auditor uma atuação mais ativa, não restrita somente à opinião sobre a adequação das informações contábeis, mas também a aspectos gerais dos negócios.

Quanto à credibilidade, o autor observa que esta se encontrava (na época do estudo) relativamente abalada, inferindo que isto pode ter decorrido, provavelmente, dos recentes escândalos ocorridos nos mercados de capitais, como os da Enron, World Com, entre outros casos. Sobre a questão da influência o autor verificou que os usuários concordam que as informações atualmente divulgadas pelos auditores precisam ser melhoradas.

Por fim, o autor explicita que o parecer de auditoria não tem influência significativa em suas decisões. No entanto, a influência das informações contidas no parecer, no processo de tomada de decisão dos usuários, é uma variável dependente da importância e da credibilidade, de maneira que somente quando estas estiverem satisfeitas é que se terá um parecer que seja significativamente influente na tomada de decisão.

De tal maneira, assim como estudos anteriormente citados, o autor concluiu afirmando que os usuários possuem dificuldades em compreender, da maneira que é descrito, as informações constantes do modelo de parecer-padrão adotado no país.

Dutra (2006)

Dutra (2006) apresentou uma dissertação sobre o cumprimento normativo dos Pareceres dos Auditores Independentes emitidos para as grandes empresas do setor elétrico brasileiro. O autor verificou algumas inconsistências dentre alguns aspectos analisados e evidenciou a necessidade dos auditores terem conhecimento suficiente da legislação específica das empresas que auditam, em razão de que estas podem exigir padrões contábeis mais amplos que os gerais da legislação societária que abrange todas as sociedades anônimas.

Dutra (2006) apresenta conclusões similares a de Dutra e Borba (2003), porém, com um estudo mais abrangente e com uma discordância significativa. O autor não concorda com a afirmação de que as restrições evidenciadas no estudo não comprometem as informações prestadas pela auditoria em seu relatório final.

Segundo o autor, esta avaliação somente pode ser feita pelos usuários, mediante ao entendimento de todos os aspectos que envolvem tais restrições. Daí se percebe uma postura mais voltada à preocupação da percepção dos usuários quanto ao que se considera relevante em um parecer.

O trabalho de Dutra (2006) apresenta resultados próximos aos obtidos por Dutra e Borba (2003), no entanto, o autor apresenta analiticamente o que o levou as suas conclusões, além de que apresentou outras questões de relevância, segundo o autor, que não foram consideradas por aqueles autores, como, por exemplo, o fato de que a principal divergência verificada foi a falta dos auditores considerarem aspectos da legislação específica (da ANEEL) a que as empresas investigadas estão sujeitas; a questão de entendimento inadequado sobre os parágrafos de ênfase e de informação relevante; e, o domínio das firmas de auditoria designadas de *Big's* no segmento.

Almeida (2006)

A dissertação de Almeida (2006) teve como objetivo analisar os aspectos da aderência às Normas Brasileiras de Contabilidade, compreensibilidade e utilidade que reveste o Parecer dos Auditores Independentes. Para verificar a aderência às referidas normas, a autora investigou uma amostra de 307 pareceres emitidos para entidades não-financeiras do mercado de capitais brasileiro, relativamente ao exercício social de 2004. Quanto ao escrutínio da compreensibilidade e utilidade, Almeida (2006) enviou questionário às corretoras cadastradas na CVM,

com vistas a obter respostas dos profissionais da área de análise de investimentos (obteve taxa de resposta de 42%).

Os resultados obtidos por Almeida (2006, p. 110) levaram-na à conclusão de que as informações contidas no parecer de empresas brasileiras e a forma com que estas estão nele dispostas não satisfazem os aspectos da aderência às Normas Brasileiras de Contabilidade, compreensibilidade e utilidade.

O trabalho de Almeida (2006) apresenta o questionário de pesquisa sobre compreensibilidade e utilidade do parecer da auditoria independente mais completo dentre os estudos desta natureza realizados no Brasil (comparativamente a Araújo, 1997 e a Siqueira, 2004). Todos os aspectos relevantes considerados nos questionários das pesquisas anteriores realizadas no Brasil estão dispostos no questionário aplicado pela autora.

Quanto ao conteúdo do modelo previsto em norma para o Parecer dos Auditores Independentes, Almeida (2006) destaca que o modelo do parecer de auditoria estabelecido pelo legislador brasileiro procura minimizar a existência de assimetria informacional entre administradores e acionistas (investidores), através da padronização do seu conteúdo redacional.

Entretanto, segundo a autora, a existência de variações neste conteúdo como as decorrentes de uma maior quantidade de parágrafos por documento, em que existem relatos variados de informações, sugerem revelar o esforço do auditor para prover os usuários do seu trabalho de conteúdo informativo adicional e útil ao processo decisório.

Contudo, a oferta de conteúdo informativo adicional disposto no parecer dos auditores independentes não o caracteriza, necessariamente, como útil ao processo decisório de investimento, tendo em vista que sua utilidade depende de como seus usuários obtém e processam tal informação.

Pereira, Da Cunha e Beuren (2007)

No trabalho apresentado por Pereira, Da Cunha e Beuren (2007) foi realizado um estudo do tipo levantamento (*survey*), o qual teve como objetivo, segundo os autores (Pereira; Da Cunha; Beuren, 2007, p. 01), “verificar se os pareceres das empresas de auditoria independente são apresentados de acordo com as normas brasileiras de contabilidade, nos aspectos formais e informacionais”. A seleção da amostra levou em conta as 85 empresas do estado de Santa Catarina com registro na CVM, das quais apenas 35 em fase operacional, sendo que 2 delas não tinham dados disponibilizados na *homepage* da CVM.

De tal sorte, a investigação deu-se sobre os pareceres emitidos por 16 firmas de auditoria distintas, para as 33 empresas catarinenses em situação ativa na CVM, relativamente ao exercício de 2004. Os autores concluíram que algumas expressões técnicas utilizadas nestes relatórios não são as mesmas que as previstas no modelo normatizado pelo CFC (“legislação societária brasileira e CVM”, “normas de auditoria aplicáveis no Brasil”, “normas de auditoria geralmente aceitas no Brasil”, entre outros termos), de maneira que há espaço para a evolução em relação ao atendimento às normas brasileiras. Comparativamente aos outros estudos com meta similar, observa-se que a amostra utilizada por estes autores considerou várias firmas de auditoria, de maneira diversificada, sendo algumas de maior expressividade e outras de menor expressividade no cenário nacional.

Santos (2008)

Santos (2008) conduziu sua pesquisa com o objetivo principal de verificar se existia relação entre a troca espontânea da auditoria independente e o parecer não limpo emitido no ano anterior e, ainda, se havia relação positiva entre o rodízio de auditores e a emissão de pareceres não limpos no ano do rodízio (2006/2007) e nos seguintes.

Os resultados obtidos pelo autor foram: a administração é mais propensa a trocar a firma de auditoria quando recebe um parecer modificado por ressalvas e ênfases relevantes que quando recebe um parecer limpo da firma de auditoria atual; há ausência de relação entre a adoção do rodízio obrigatório de auditoria e a emissão de pareceres modificados nos anos após esta troca.

Santos *et al.* (2009)

Santos *et al.* (2009) investigaram o conteúdo dos pareceres de auditoria emitidos sobre as demonstrações contábeis de empresas brasileiras listadas na BOVESPA e na NYSE. Os autores buscaram identificar as principais diferenças e semelhanças contidas nos pareceres emitidos sobre as demonstrações contábeis das mesmas empresas, e referentes ao mesmo período, elaboradas de acordo com os respectivos procedimentos contábeis brasileiros e norte-americanos, e apresentadas às correspondentes bolsas de valores.

A análise realizada considerou 26 empresas e o período de investigação compreendeu as informações contábeis de 2004 a 2006. Assim, a pesquisa abordou 156 pareceres de auditoria, dos quais foram obtidos 709 parágrafos estruturais do relatório considerados.

De acordo com Santos *et al.* (2009, p. 02), foram observados os seguintes resultados: existência de apenas um parecer com ressalva; os pareceres americanos dão mais destaque a eficácia dos controles internos das empresas; auditorias americanas publicam o parecer emitido por outra empresa sobre as demonstrações do ano anterior; e, as auditorias americanas enfatizam mais as divergências entre as práticas contábeis americanas e brasileiras. Como evidência principal do estudo, os autores verificaram que não foram observadas diferenças significativas na quantidade de parágrafos comparativamente aos pareceres publicados nestes países. Em outras palavras, constataram um elevado grau de homogeneidade entre os pareceres brasileiros e americanos.

Do exposto conclui-se:

A literatura acadêmica nacional sobre o tema tem apresentado estudos realizados com foco na verificação de questões do tipo: cumprimento de exigências normativas, aspectos intrínsecos e polêmicos de casos práticos de pareceres emitidos, situações de conflitos de interesses envolvendo o relatório final da auditoria, dentre outros. Denota-se, assim, dos estudos realizados no Brasil uma diversidade bastante ampla na forma de investigação do tema.

Todavia, exceto pelos trabalhos de Carvalho (1989), Araújo (1997), Siqueira (2004) e Almeida (2006), a literatura nacional não apresenta contribuições específicas para as discussões sobre modelagem do Parecer dos Auditores Independentes, muito embora que em quase todos os trabalhos sejam verificadas manifestações sobre a importância de investigação da modelagem deste relatório, tendo em vista as necessidades dos usuários.

A respeito dos quatro trabalhos referendados há que se notar que os questionários de pesquisa utilizados por Araújo (1997) e Siqueira (2004) possuem limitações (inconsistências teóricas), que resultam em um direcionamento enviesado da investigação do tema. Isto não invalida os estudos, mas certamente os restringem para fins de se considerar o instrumento de pesquisa e a legitimação dos resultados.

De tal modo, em se considerando o foco de pesquisa proposto nesta tese verifica-se que a literatura nacional apresenta poucas contribuições, mas mesmo estas direcionam ao entendimento de que o modelo de parecer-padrão adotado pela norma em vigor não é eficaz enquanto instrumento de comunicação com os usuários da informação contábil, neste país. Nesse sentido, torna-se importante recorrer à literatura internacional sobre o Parecer dos Auditores Independentes, de

modo a verificar os focos de investigação propostos, bem como as principais evidências encontradas acerca do que se propõe nesta tese.

Aliás, uma questão que pode ser observada nos estudos elencados é que, em comum, nota-se a pouca utilização de referencial bibliográfico da literatura internacional de auditoria; na maioria dos casos nenhum referencial internacional pode ser encontrado (algumas referências internacionais são encontradas nos trabalhos de Carvalho (1989), Almeida (2006), Santos *et al.* (2009) e Santos (2008), este último o único com amplo referencial teórico internacional). Talvez este fato ajude a explicar, inclusive, a divergência de foco na investigação do tema em pesquisas publicadas no Brasil.

2.3.2 Publicadas no Âmbito Internacional

Desde o trabalho de Baskin (1972), a literatura internacional de auditoria tem explorado com recorrência o tema desta pesquisa, em inglês ‘Audit Report’ (US e AUS) ou ‘Auditor’s Report’ (UK e IASB). As principais vertentes indicam estudos sobre a sua modelagem estrutural (CHURCH; DAVIS; MCCRACKEN, 2008).

A este respeito, Church, Davis e McCracken (2008) propõem que a discussão sobre o desenvolvimento de um modelo global de relatório da auditoria independente, seja subdividida sob dois prismas: a decisão sobre o que o auditor deve reportar e o conteúdo do parecer da auditoria.

No tocante à ‘decisão sobre o que o auditor deve reportar’, Church, Davis e McCracken (2008) explicam que a discussão envolve a coleta e avaliação das evidências de auditoria (processo de auditagem), o papel das normas contábeis na elaboração das demonstrações contábeis (regra *versus* princípios) e o papel desejado do auditor no processo de evidenciação da informação contábil (evidenciação de não-conformidades verificadas no processo de auditagem).

A discussão teórica desta subdivisão implica em aspectos que podem gerar a necessidade de reconsiderar os postulados da auditoria, dentro do modelo adotado nos dias atuais (vide teoria de Mautz e Sharaf, conforme tópico 2.1.4 desta tese), tendo em vista que podem ensejar na reconsideração de questões estruturais da auditoria, como, por exemplo, divulgação de fraudes, adoção de padrão normativo contábil, papel do auditor na evidenciação da informação contábil, entre outras.

No que se refere ao ‘conteúdo do parecer da auditoria’, Church, Davis e McCracken (2008) explicitam que a discussão envolve somente o conteúdo explícito do relatório, aquilo que está ou pode estar expresso no parecer do auditor, e que tem a finalidade maior de explicar de forma

mais acessível o papel e significado (geral e/ou específico) de uma auditoria independente, sem envolvimento de discussões sobre possíveis alterações no modelo de auditoria preconizado nos dias atuais.

Nesta subdivisão os autores consideram as discussões que envolvem a reação do mercado de capitais à emissão do parecer, em função da forma como é estruturado este documento formal (veja MARTINEZ; MARTINEZ; BENAÛ, 2004), detalhamento de especificidades do processo de auditoria (por exemplo, descrição dos níveis de materialidade) e (a avaliação do) conteúdo educativo que permite auxiliar os usuários deste relatório na adequada compreensão do papel e significado de uma auditoria, sendo esta última o objeto de discussão desta tese.

O objeto da discussão voltada para o conteúdo educativo do relatório da auditoria proposta por Church, Davis e McCracken (2008) é similar à dimensão educativa explicitada por Barbadillo (1998), que é a base do que deve conter um relatório de auditoria, ou seja, o mínimo de informações que devem estar exposta em um parecer de auditoria para que se permita aos usuários a adequada compreensão da natureza de uma auditoria independente.

Dentro deste contexto, as pesquisas internacionais realizadas acerca do conteúdo educativo do Parecer dos Auditores Independente para fins de modelagem de um padrão de relatório podem ser resumidas conforme a seguir.

Kelly e Mohrweis (1989)

O objetivo central do trabalho de Kelly e Mohrweis (1989) foi testar a hipótese de que a revisão na redação do relatório da auditoria aumentaria a compreensibilidade dos usuários, não gerando efeitos divergentes sobre o nível das responsabilidades assumidas pelos auditores. Kelly e Mohrweis (1989) pesquisaram (50) banqueiros e (50) investidores norte-americanos e tiveram como base do estudo o relatório no padrão da norma SAS 58/88 (modelo introduzido nos Estados Unidos no ano de 1988).

Os resultados do estudo empírico realizado indicaram que a compreensibilidade dos banqueiros foi significativamente aumentada em relação à realização da auditoria e da responsabilidade da administração para com a elaboração das demonstrações financeiras. Todavia, as alterações na redação não alteraram significativamente a percepção dos investidores sobre o nível de responsabilidade assumida pelos auditores.

Segundo os autores, com a leitura do novo relatório de auditoria (padrão SAS 58/88), os banqueiros passaram a perceber melhor o

objetivo da auditoria e as responsabilidades do auditor e da administração, do que com o modelo de parecer-padrão previsto na norma anterior.

Holt e Moizer (1990)

Holt & Moizer (1990) examinaram como o uso de diferentes adjetivos na estrutura de relatórios da auditoria são interpretados por contadores e profissionais de análise financeira. Verificaram que os analistas demonstram compreender mais informações do que os contadores, quando da variação dos adjetivos utilizados. As principais terminologias que apresentaram divergências na interpretação estavam ligadas a qualificações explicitadas pelos auditores sobre questões de controle interno e de continuidade.

Em outras palavras, as evidências da pesquisa sugerem que as terminologias técnicas utilizadas nos relatórios de auditoria podem ser reescritas evitando-se o uso destes termos, de modo a gerar melhor compreensão de analistas da área de finanças, mas isto não tende a ocorrer com os profissionais da área contábil, possivelmente por serem estes educados a partir do uso destes termos.

Hatherly, Innes e Brown (1991)

Hatherly, Innes e Brown (1991) realizaram estudo semelhante ao de Kelly e Mohrweis (1989), com ênfase em testar o novo modelo de parecer-padrão, de três parágrafos, introduzido pela norma SAS 58/88 (norma norte-americana), mas o âmbito de pesquisa foi outro; Reino Unido. A ideia central do estudo era a de comparar o modelo previsto pela norma SAS 58/88, com o modelo que era preconizado pela norma local.

Neste caso os pesquisados foram (140) estudantes de MBA, como substitutos para os usuários que têm experiência de negócios, mas nenhum treinamento ou educação formal em auditoria (*proxy* para usuários sofisticados).

Hatherly, Innes e Brown (1991) verificaram que a leitura do modelo SAS 58/88 produzia percepções mais adequadas para os participantes da pesquisa, do que a do modelo que era vigente à época no Reino Unido. Todavia, embora tenham observado tais condições, os autores ponderaram que esta compreensão mais adequada pode, paradoxalmente, produzir aumento nas Diferenças de Expectativas (relativas ao desempenho).

Dentre as ponderações mais expressivas deste estudo está a recomendação de que todas as dimensões (**elementos**) importantes das Diferenças de Expectativas, incluindo a fraude, devem ser diretamente reportadas no relatório de auditoria.

Miller, Reed e Strawser (1993)

Miller, Reed e Strawser (1993) realizaram, também, estudo semelhante ao de Kelly e Mohrweis (1989). Todavia, os pesquisados foram usuários de instituições financeiras que são os representantes oficiais para a avaliação e determinação da concessão de crédito ('analistas de crédito'). Os resultados apontados foram centrados, principalmente, na melhora da capacidade de compreensão destes usuários, em relação à segregação de responsabilidades da administração da auditada e dos auditores.

Outra evidência do estudo de Miller, Reed e Strawser (1993) é que os usuários 'analistas de crédito' de instituições de maior porte econômico tendem a serem mais céticos, em relação aos resultados de uma auditoria, do que os usuários 'analistas de crédito' de instituições de menor porte econômico.

Monroe e Woodliff (1994)

Monroe e Woodliff (1994), também, realizaram estudo no mesmo sentido de Kelly e Mohrweis (1989), só que envolvendo o parecer-padrão previsto no AUP 3 (norma da Austrália criada com base no normativo norte-americano - SAS 58/88). O foco da investigação foram auditores, contadores, administradores, credores, acionistas e estudantes de graduação.

Obtiveram resultados semelhantes ao de Kelly e Mohrweis (1989), evidenciando que a introdução do novo modelo de parecer-padrão de três parágrafos teve um impacto significativo sobre as crenças relativas à natureza de uma auditoria, às responsabilidades assumidas pelos auditores em seu trabalho e à responsabilidade da administração da auditada sobre as informações constantes das demonstrações financeiras.

De acordo com Monroe e Woodliff (1994), a nova redação trouxe consigo a eliminação de algumas divergências de entendimento (Diferenças de Expectativas por razoabilidade), todavia, criou algumas divergências em relação a crenças sobre as mensagens transmitidas através de relatórios de auditoria. Isto significa que embora as diferenças por razoabilidade possam ter sido aparentemente mitigadas, a tendência

é de que diferenças de expectativas surjam, em função das novas expectativas quanto ao desempenho de uma auditoria.

Innes, Brown e Hatherly (1997)

Innes, Brown e Hatherly (1997) utilizaram dois relatórios comparativamente para analisar se as expectativas entre auditores e usuários diminuiriam pela leitura destes documentos. O primeiro relatório foi elaborado com base no SAS 58/88 e o segundo uma variante (relatório de auditoria expandido) deste, com algumas informações adicionais.

Para a análise proposta os autores utilizaram de questionamentos adaptados a partir de Libby (1979), divididos em 18 dimensões, com a finalidade maior de avaliar a redução das diferenças de expectativas. Quanto ao grupo de participantes da pesquisa, utilizaram-se de estudantes de MBA.

Como resultados os pesquisadores apontaram que o relatório de auditoria expandido modificou a percepção dos usuários, em termos de compreensão da auditoria. Todavia, 10 das 18 dimensões analisadas apresentaram diferenças estatisticamente significativas entre as percepções dos usuários e dos auditores. Daí a inferência dos autores de que a expansão do relatório de auditoria é apenas uma dentre as possíveis soluções parciais a ser utilizada para redução das diferenças de expectativas.

Na visão de Innes, Brown e Hatherly (1997), o seu estudo demonstra que a expansão do relatório de auditoria pode permitir que a profissão de auditoria melhore o seu status junto aos usuários da informação contábil, no entanto sem qualquer mudança real nas atividades de auditoria ou nas responsabilidades do auditor. Isto, em outras palavras, pode representar que as diferenças de expectativas quanto ao desempenho de uma auditoria tendem a permanecer, por mais que se consiga aproximar-se de um relatório de auditoria que possibilite a adequada comunicação dos significados e papéis da auditoria.

Gay, Schelluch e Baines (1998)

Gay, Schelluch e Baines (1998) realizaram estudo similar ao de Monroe e Woodliff (1994). Buscaram verificar se a introdução do novo padrão de parecer no âmbito da Austrália (em linha com o padrão previsto no SAS 58/88) possibilitou reduzir ou eliminar as Diferenças de Expectativas existentes. Analisaram as percepções de acionistas e responsáveis pelas informações contábeis de empresas (administradores,

contadores, controllers, etc.) acerca dos relatórios de auditoria, comparativamente às percepções dos auditores.

Para a análise proposta os autores utilizaram de questionamentos adaptados a partir de Libby (1979) e concluíram que os pesquisados têm diferentes percepções em relação à confiabilidade e utilidade para a tomada de decisões de demonstrações financeiras auditadas; diferentes percepções sobre as responsabilidades do auditor; e, diferentes percepções sobre o fornecimento de explicações e esclarecimentos adicionais sobre a entidade auditada.

Os pesquisadores ponderaram, ainda, que há excessos de postura defensiva por parte dos auditores, quando o assunto é a busca de alternativas para a redução das diferenças de expectativas. Na percepção destes autores, uma abordagem construtiva e pró-ativa é necessária por parte dos profissionais da auditoria para a estruturação de um modelo de parecer-padrão que auxilie a atenuar as Diferenças de Expectativas, sendo que das observações realizadas no estudo estes destacaram a necessidade de melhorar a comunicação do nível de segurança fornecido e a extensão do trabalho realizado em uma auditoria independente, bem como da desmistificação da questão 'Independência do auditor'.

Manson e Zaman (2001)

Manson e Zaman (2001) pesquisaram responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis e auditores, além de alguns outros usuários (banqueiros e analistas de investimentos). O estudo foi similar ao de Kelly e Mohrweis (1989), só que envolvendo o modelo de parecer-padrão previsto pela norma SAS 600 (norma do Reino Unido criada com base no normativo norte-americano SAS 58/88). Os autores centraram o seu trabalho na extensão do relatório da auditoria, sobre o que contém e o que deveria conter, na percepção dos investigados.

Verificaram que, em geral, os três grupos perceberam que o relatório de auditoria formatado no novo padrão normativo SAS 600 foi bem sucedido para esclarecer os propósitos gerais da auditoria. No entanto, o modelo não foi tão bem sucedido em transmitir a responsabilidade dos auditores em relação a fraudes, natureza do trabalho dos auditores em relação às provas recolhidas e do uso do juízo para formar uma opinião de auditoria.

A sugestão de Manson e Zaman (2001) foi a de se pesquisar estas dimensões (elementos) na elaboração de novos padrões de parecer. Outra consideração destes autores foi de que para atender às expectativas dos usuários e para agregar valor ao relatório como instrumento de informação, o parecer dos auditores independentes deveria fornecer mais informações sobre as conclusões obtidas na auditoria, inclusive aspectos significativos das corporações, tais como, a governança corporativa.

Leung e Chau (2001)

Leung e Chau (2001) replicaram o estudo de Hatherly, Innes e Brown (1991), considerando a introdução da convergência das normas de auditoria (novo modelo de parecer-padrão normativo) no país em que focaram seu estudo (Hong Kong). Pesquisaram a redução de expectativas na relação auditores *versus* banqueiros. As evidências se aproximam bastante das obtidas por Hatherly, Innes e Brown (1991), inclusive o resultado final que é o de que um relatório expandido reduz as Diferenças de Expectativas.

As duas diferenças em relação ao trabalho de Hatherly, Innes e Brown (1991) foram que o relatório da auditoria é considerado de utilidade como informação para o processo de decisão e que a percepção dos banqueiros em relação à detecção de fraudes por parte dos auditores é muito alta.

Chong e Pflugrath (2008)

Este estudo investigou o impacto de três formatos diferentes de relatório de auditoria sobre a percepção de acionistas e auditores acerca da auditoria independente. Os formatos são derivados da AUS 702, que é uma norma Australiana que alinha as normas locais aos padrões das normas internacionais de auditoria, no que se refere à elaboração de relatórios de auditoria independente.

O estudo foi desenvolvido através de questionários de pesquisa enviados para os acionistas e auditores, instrumento este que é uma adaptação do trabalho de Libby (1979) considerando os ajustes realizados em outros trabalhos procedentes ao de Libby.

Os resultados obtidos sinalizaram que, em geral, o uso de formatos de relatório de auditoria diferente é pouco eficaz para a redução das diferenças de expectativas existentes entre os acionistas e auditores acerca da auditoria, muito embora os autores tenham obtido evidências de que o formato que continha maior número de informações sobre as responsabilidades e papel da auditoria (com o parágrafo de

opinião no início do relatório) conduziu os acionistas a percepções mais adequadas sobre a auditoria independente, ou seja, gerava um maior nível de compreensão por parte dos pesquisados.

Do exposto conclui-se:

Nota-se que os estudos internacionais da linha investigativa similar a desta tese buscaram trabalhar a partir de modelos de parecer-padrão normativo, promovendo ajustes sobre estes para gerar um parecer-padrão expandido. Em especial, na questão da amostra de pesquisa, alguns investigaram a percepção dos usuários (ou de alguma *proxy* para estes) a partir da interpretação livre dos pesquisados e outros avaliaram a partir dos componentes estruturais que compõem as Diferenças de Expectativas.

Em destaque, nota-se nesta literatura que o sentido de comunicação do parecer da auditoria, dentro do contexto normativo, passou a ser entendido diferentemente a partir da década de 1980s. Até este período, este relatório foi visto simplesmente como um documento em que se formalizava a posição final sintetizada dos auditores sobre o escrutínio realizado sobre as demonstrações contábeis, em que a apresentação do relatório tinha um sentido simbólico; isto é, uma espécie de ‘selo de certificação’.

Com os escândalos corporativos ocorridos na década de 1980s, em que se percebeu que o público passou a promover avaliações inadequadas sobre a participação da auditoria nestes processos, não em razão da atuação do auditor, mas sim de percepções pouco razoáveis dos usuários sobre a extensão e escopo de uma auditoria, os regulamentadores passaram a notar a importância de informar, dentro deste que é o único documento formal de comunicação dos auditores para com a sociedade, o que realmente fazem os auditores.

O SAS 58 (1988), norma norte-americana (US), marcou o início desta nova visão sobre o papel de comunicação dos relatórios de auditoria. Nesta época, a principal questão que se demonstrava não compreendida pelo público era a segregação das responsabilidades dos auditores e administradores da corporação auditada, em relação à elaboração e apresentação das demonstrações contábeis.

Além de trabalhos técnicos (como: IAASB, 2004; PCAOB, 2004; APB, 2007), vários estudos acadêmicos têm sido desenvolvidos desde então, e com a convergência internacional das normas contábeis e de auditoria, a norma universal passou a ser objeto de investigação, qual seja, a ISA 700 (no Brasil, NBC TA 700).

Com a implementação da ISA 700, com efeitos para relatórios produzidos a partir de 31 de Dezembro de 2006, a proposta passa a ser que o novo formato de relatório final da auditoria independente seja adequado para gerar melhores explicações sobre responsabilidades dos auditores e clarificação do processo de auditoria e que, destarte, o público passe a produzir menos percepções inadequadas sobre o serviço de auditoria independente (IAASB, 2004).

Isto posto, observadas as evidências significativas das pesquisas internacionais referenciadas dentro da linha de investigação desta tese, torna-se oportuno notar, em conformidade com os dizeres de Church, Davis e McCracken (2008), que os resultados demonstram que o relatório do auditor pode ser significativamente melhorado em termos de eficácia na comunicação com os usuários, através da inclusão de informações adicionais (elementos informacionais constitutivos da estrutura do relatório), desde que se observe que a inclusão de informações adicionais não deve criar um relatório excessivamente longo.

A ideia de se manter o padrão normativo deve-se ao fato de que o teor dos relatórios, quando livre de exigibilidade mínima (de padrão), pode tornar comum a utilização sobeja de clichês para descrever, em sentido trivial, algo que possui concepção conceitual rebuscada, além é claro do respeito a um dos princípios fundamentais da teoria contábil, qual seja, o da consistência da informação evidenciada⁴⁴, que é requisito de qualidade de *disclosure*.

Além disto, a estratégia de trabalhar com a expansão do parecer-padrão previsto pelas normas de auditoria ('expanded audit report' termo utilizado pela literatura internacional) tem se demonstrado mais eficaz tanto para a maximização da eficácia na comunicação com os usuários quanto para o auxílio na redução das Diferenças de Expectativas. Isto porque se trabalha com o contexto não abstrato e utópico; ou seja, foca-se sob a realidade prática das limitações normativas da auditoria.

Sendo assim, partir da descrição dos elementos constitutivos das Diferenças de Expectativas, para compor um parecer-padrão expandido, avaliando à sua eficácia, em termos de comunicação, pela percepção dos usuários, à luz das qualidades primárias da informação contábil

⁴⁴ Por este motivo abandonou-se, nesta tese, a abordagem livre de estruturação do parecer (*free form report*), enfatizada, entre outros autores, por Adelberg (1979) e Hatherly, Brown e Innes (1998).

(compreensibilidade e utilidade), constitui-se como foco de investigação ainda não realizado nesta linha de pesquisa.

Com efeito, em linha com as recomendações dos estudiosos referendados anteriormente, a busca por conteúdos de impacto no modelo de relatório do auditor é a métrica mais adequada para aumentar o valor comunicativo do relatório do auditor, em sentido de diminuir as divergências de expectativas existentes entre auditores e usuários da informação contábil. Conforme enfatizam Church, Davis e McCracken (2008, p. 81), provavelmente até mesmo os reguladores acharão importantes os resultados de pesquisas que analisem os efeitos e a influência dos diferentes tipos de relatórios sobre a percepção dos usuários e mesmo do mercado como um todo.

ESTUDOS SOBRE ‘COMPREENSIBILIDADE E UTILIDADE’

Os estudos sobre a percepção dos usuários sobre o nível de compreensibilidade do parecer da auditoria e o grau de utilidade deste serviço são marcados por se tratar de estudos de avaliação da atividade de auditoria independente, a partir da consideração deste documento formal. Neste tipo de pesquisas são construídos questionários para verificar a percepção dos pesquisados sobre o quão compreensíveis são os relatórios de auditoria e até que ponto esta compreensão afeta a percepção destes sobre a utilidade dos serviços prestados pelo auditor independente, partindo-se, para tal escrutínio, da leitura prévia do parecer-padrão definido por normas de auditoria.

Embora a abordagem seja normativista, os quesitos de avaliação destes estudos servem de base para investigação da eficácia na comunicação do Parecer dos Auditores Independentes, tendo em vista que, conforme depreende da estrutura conceitual da contabilidade, estas qualidades são as básicas para caracterizar este tipo de informação, o que em outras palavras, pode conduzir à efetividade da própria auditoria (desde que se considere nula a hipótese de diferenças por desempenho).

Neste contexto destaque para a pesquisa de Gómez-Guillamón (2006), o qual considerou uma série de outras pesquisas para elaborar suas escalas de compreensibilidade e utilidade, inclusive algumas pesquisas sobre Diferenças de Expectativas, e, por tal razão, é tida como base para a construção das assertivas do instrumento de pesquisa, na parte das questões relativas à percepção dos investigados.

2.4 AS DIFERENÇAS DE EXPECTATIVAS SOBRE O PAPEL E SIGNIFICADO DA AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Diferenças de Expectativas se tornou um dos principais assuntos para pesquisadores de auditoria, já que seu debate pode resultar em redução ou aumento de credibilidade e confiança, dependendo da forma com que forem abordados, podendo, se direcionados positivamente, produzir potenciais ganhos associados com o trabalho da auditoria independente. Assim sendo, o tema atrai, também, um interesse institucional considerável dos principais organismos de estudos e pronunciamentos da profissão contábil no mundo (PCAOB e AICPA, nos Estados Unidos; ICAEW, na Inglaterra; ICAI, na Irlanda; CICA, no Canadá; ASCPA, na Austrália; entre outros), por envolver questões que podem ser consideradas ameaças para a eficiência dos sistemas de governança corporativa e até pela questão da legitimidade e efetividade das instituições de auditoria (DENNIS, 2009).

Sikka *et al.* (1998) explicam que o assunto transcende, inclusive, o âmbito profissional e pode receber um olhar crítico de investidores, políticos e sociedades, posto que, em uma economia capitalista, o processo de criação de riqueza e estabilidade política depende fortemente de confiança em processos de *accountability*, da qual são partes integrantes e fundamentais as demonstrações contábeis e a auditoria independente.

De acordo com Sikka *et al.* (1998, p. 299), o termo ‘Diferenças de Expectativas’ em auditoria significa a diferença entre o que o público (usuários) espera de uma auditoria e o que os profissionais de auditoria preferem que seja o objetivo da auditoria. Aqui, deve-se notar que o uso do termo “preferem” tem uma conotação bastante expressiva, tendo em vista que, além de ser a auditoria independente um serviço compulsório para as corporações que evidenciam suas informações contábeis, a normatização dos serviços de auditoria são realizadas pelos próprios profissionais (self-regulation).

Para Porter (1993, p. 50), a lacuna existente entre o papel que a sociedade pode razoavelmente esperar que os auditores cumpram e o que eles pretendem atingir é que constitui as Diferenças de Expectativas.

Segundo Dennis (2009), estas concepções, embora não inadequadas, devem ser vistas com a consideração de que as Diferenças de Expectativas envolvem: a tarefa do auditor; as expectativas dos usuários, enquanto um desejo pressuposto; a racionalidade da atividade

de auditoria independente; e, os reais significados de se realizar uma auditoria independente.

A abordagem às Diferenças de Expectativas que comumente é encontrada para facilitar a compreensão desta linha de investigação é a proposta por Porter (1993), o qual segregou as diferenças de expectativas em componentes estruturais, a saber: diferenças por razoabilidade e diferenças por desempenho. De acordo com Almeida e Colomina (2009), as diferenças por razoabilidade surgem fundamentalmente da compreensão inadequada do papel da auditoria independente, dos limites de uma auditoria e das responsabilidades que são assumidas no processo de auditoria independente, ou seja, de expectativas pouco razoáveis dos usuários sobre o sistema ‘auditoria independente’.

As diferenças por desempenho surgem em função de comportamento e/ou atuação inadequada da auditoria ou de normas técnicas inadequadas e são subdivididas em: desempenho inadequado/insuficiente da auditoria, que pode emergir da lacuna existente entre o desempenho que a auditoria independente deveria obter considerando a aplicação adequada de seus normativos e a percepção que os usuários possuem do desempenho do auditor; e, normas inadequadas de auditoria, que pode emergir da lacuna existente entre o que se pode esperar de uma auditoria independente (numa perspectiva razoável do que significa a auditoria independente) e as responsabilidades exigidas por intermédio dos normativos de auditoria (ALMEIDA e COLOMINA, 2009).

A Figura 2.7 demonstra uma síntese das Diferenças de Expectativas em auditoria, segregando-as em seus componentes estruturais, na forma proposta por Almeida e Colomina (2009).

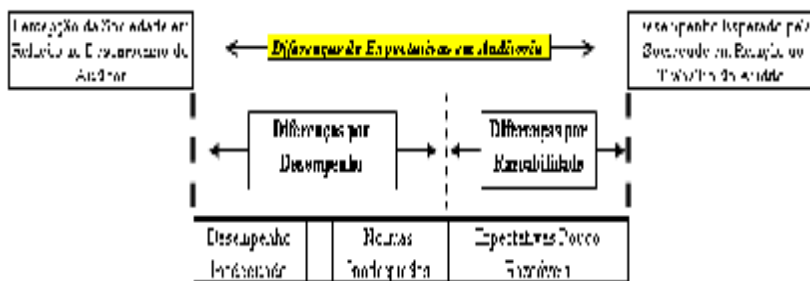


Figura 2.7 – Componentes estruturais das Diferenças de Expectativas

Fonte: Adaptado de Almeida e Colomina (2009, p. 103).

Esta divisão das Diferenças de Expectativas em componentes estruturais possibilita que se possam realizar investigações e análises isoladas para cada um dos componentes que conduzem às divergências de expectativas, de modo a conhecer e entender melhor como atenuar estes problemas que podem afetar, direta e indiretamente, a efetividade da auditoria. Em outras palavras, fornece informação sobre em que ponto os esforços devem ser concentrados e até mesmo de que modo empreendê-los.

A este respeito, Porter (1993) apontou em seu estudo que o desempenho inadequado representa 16% da problemática das Diferenças de Expectativas, as normas inadequadas 50% e as expectativas pouco razoáveis dos usuários 34%. Para a época, o estudo permitiu a inferência de que a revisão de normas de auditoria poderia constituir-se na resolução da metade do problema, denotando a priorização que se deveria estabelecer sobre tal componente para reduzir as diferenças de expectativas existentes. De fato, o debate sobre a revisão e convergência internacional das normas de auditoria ganhou bastante espaço naquela época (embora seja até nos dias atuais um tema de eminência).

Os estudos mais recentes demonstram que a busca pela convergência internacional das normas de auditoria, em especial nos últimos cinco anos, conjuntamente com os programas de qualidade da auditoria independente modificaram consideravelmente este cenário (DENNIS, 2009) e, em tempos contemporâneos, o componente que mais tem gerado diferenças de expectativas em auditoria é resultante das expectativas pouco razoáveis dos usuários (DIXON; WOODHEAD; SOHLIMAN, 2006; SIDANI, 2007; SAHA e BARUAH, 2008; ALMEIDA e COLOMINA, 2009; SALEHI; MANSOURY; AZARY, 2009).

A Figura 2.8 denota as medidas que visam a reduzir as Diferenças de Expectativas. Notar a medida descrita no quadrado que resulta do encontro da coluna de ‘expectativas pouco razoáveis’ com a linha de ‘percepção da sociedade relativa à prestação de trabalho do auditor’.

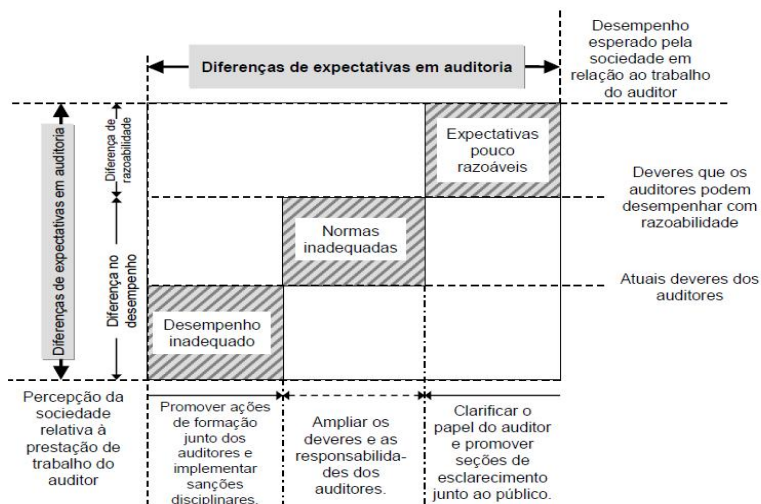


Figura 2.8 – Medidas que visam a reduzir as Diferenças de Expectativas

Fonte: Almeida (2004, p. 90).

No contexto destas medidas, o alargamento do papel do auditor independente e de suas responsabilidades, a independência, os limites inerentes à auditoria e os aspectos relacionados à forma de conduzi-la e, em especial, um relatório que se constitua em um instrumento de comunicação eficaz entre auditores e usuários, são fatores que têm sido considerados os que podem possibilitar o direcionamento à efetividade da auditoria independente, sob a perspectiva da abordagem às Diferenças de Expectativas em pesquisas construídas a partir de concepções pragmáticas.

Em função da diversidade de tratamentos das Diferenças de Expectativas e da dificuldade de pôr em prática alguns destes, emerge a importância de se notar que as Diferenças de Expectativas podem ser reduzidas, mas dificilmente serão eliminados por completo. Assim, os elementos que compõem as Diferenças de Expectativas têm sido investigados e trabalhados no sentido de se buscar soluções individuais (e somente quando cabíveis soluções conjuntas) que possibilitem a melhoria na efetividade da auditoria independente (SIKKA *et al.*, 1998).

Este é o caso da medida descrita na Figura 2.8 no quadrado que resulta do encontro da coluna de ‘expectativas pouco razoáveis’ com a linha de ‘percepção da sociedade relativa à prestação de trabalho do auditor’, na qual, o relatório final da auditoria independente tem sido recomendado como a principal forma de reduzir as diferenças de

expectativas surgidas por razoabilidade (entre outros: KELLY e MOHRWEIS, 1989; HATHERLY; INNES; BROWN, 1991; HUMPHREY; MOZIER; TURLEY, 1992; MILLER; REED; STRAWSER, 1993; MONROE e WOODLIFF, 1994; INNES; BROWN; HATHERLY, 1997; GAY; SCHELLUCH; BAINES, 1998; LEUNG e CHAU, 2001; LIN e CHEN, 2004; ALMEIDA, 2004; SIDANI, 2007; CHONG e PFLUGRATH, 2008).

De tal modo, a decomposição das Diferenças de Expectativas, no que tange às diferenças por razoabilidade, pode ser feita através do reconhecimento dos principais elementos evidenciados em estudos empíricos, elementos estes que são constitutivos, de acordo com os achados acadêmicos, da divergência de compreensão dos usuários a respeito da auditoria, e que afetam, sob tal prisma, a visão destes sobre a auditoria independente, conduzindo-os, por vezes, a uma visão equivocada de que não há efetividade da auditoria aos anseios da sociedade.

2.4.1 Elementos Constitutivos das Diferenças de Expectativas (Quanto à Razoabilidade)

Vários estudos empíricos realizados com usuários, em países diversos (como os de: HUMPHREY; MOZIER; TURLEY, 1993 (Inglaterra); MONROE e WOODLIFF, 1994 e GAY; SCHELLUCH; REID, 1997 (Austrália); HOJSKOV, 1998 (Dinamarca); BEST; BUCKBY; TAN, 2001 (Cingapura); FRANK; LOWE; SMITH, 2001 (Estados Unidos); HUDAIB, 2002 (Arábia Saudita); LIN e CHEN, 2004 (China); DIXON; WOODHEAD; SOHLIMAN, 2006 (Egito); SIDANI, 2007 (Líbano); SAHA e BARUAH, 2008 (Índia); ALMEIDA e COLOMINA, 2009 (Portugal); SALEHI; MANSOURY; AZARY, 2009 (Irã); ALBUQUERQUE, 2009 (Brasil)) têm demonstrado que é representativo o número de usuários que compreendem a auditoria de uma maneira inadequada e/ou que exprimem desejo de modificação no sistema ‘auditoria independente’, por não entender o seu verdadeiro papel na evidenciação da informação contábil.

Como principais, as evidências recorrentes dão conta dos seguintes elementos: GAP das Fraudes; GAP dos Significados (Alcance/Limites); GAP da Continuidade; e, GAP das Responsabilidades.

GAP das Fraudes

O 'GAP das Fraudes' refere-se à responsabilidade dos auditores, como se prioritária fosse, sobre a descoberta e comunicação de fraudes e outras não-conformidades. Este é provavelmente o GAP mais polêmico, controverso e complexo de todos (ALMEIDA e COLOMINA, 2009).

No âmbito brasileiro, Albuquerque (2009) colocou em escrutínio as diferenças de expectativas entre auditores, normas de auditoria e usuários, no que se refere ao papel do auditor independente em prevenir e detectar erros e fraudes, observando que o GAP existe e que reside, principalmente, na divergência da percepção dos usuários, em relação ao que estabelece às normas de auditoria.

Em nível internacional, vários estudos (como: GAY; SCHELLUCH; REID, 1997; HOJSKOV, 1998; BEST; BUCKBY; TAN, 2001; HUDAIB, 2002; DIXON; WOODHEAD; SOHLIMAN, 2006; SIDANI, 2007; SAHA e BARUAH, 2008; SALEHI; MANSOURY; AZARY, 2009) demonstram que a interpretação dos usuários tende para, em não havendo manifestação contrária do auditor em seu parecer, as informações contábeis evidenciadas estão livre de fraudes e outras não-conformidades.

Autores, como Priest (1991) e Chandler e Edwards (1996), numa linha de defesa da auditoria, argumentam que este GAP deriva somente da percepção errônea e ultrapassada dos usuários. Atribuem esta percepção a uma visão pouco razoável dos usuários, considerando que a questão das fraudes é aspecto secundário num trabalho de auditoria (que deve ser considerado no âmbito do planejamento dos trabalhos), sendo o cerne desta atividade a opinião quanto à adequação das informações prestadas, algo que é mais objetivo para o tomador de decisão, do que um simples "detetive"⁴⁵.

A percepção é a de que o auditor não é um investigador que possui um lastró ou suspeitas que o leva à solução de um problema específico posto (resultado previsível), como funciona com os detetives. Citando os dizeres de um ex-presidente da Comissão de Valores Mobiliários norte-americana (SEC), um auditor independente pode ser até um cão de guarda, mas nunca um cão de caça (FOSTER, 1984).

⁴⁵ A literatura internacional sobre Diferenças de Expectativas (*expectations gap*) é repleta de discussão da responsabilidade da auditoria independente em relação a fraudes. Nela é comum observar o uso dos termos *watchdog* e *bloodhound*, respectivamente, cão de guarda e sabujo. A questão central da discussão com o uso desses termos é, usando de metáforas, enxergar o auditor como um profissional que serve de guarda do patrimônio ou como um agente que busca fraudes e culpados.

Esta metáfora revela a concepção de que fraudes não constituem objeto primário de verificação em auditoria independente, de maneira que pode fazer sentido o fundamento de que a compreensão dos usuários é inadequada. Contudo, não se pode atribuir pura e simplesmente à percepção errônea dos usuários que tal aspecto não seja claro o suficiente. A questão precisa receber relevo maior e ser considerada por meio de uma perspectiva histórica.

Conforme Flesher, Previts e Samson (2005), lembrando o início da atividade da auditoria independente é possível verificar que fraudes já foram o objeto maior de uma auditoria, e tal objeto permaneceu, ainda que não concebido de maneira unânime por acadêmicos e profissionais da época, como sendo de natureza primária até a década de 1940 (alguns autores, como Porter, Simon e Hatherly (2003), comentam que este enfoque foi dado até o final da década de 1960).

Notar assim que há um lastro histórico que pode direcionar ao entendimento inadequado. Pese-se, também, que cada vez que surge um fato relevante no mercado que “põe em xeque” a função da auditoria independente, é comum que a classe recorra ao antigo discurso de ‘combate a fraudes’ (SIKKA *et al.*, 1998). Foi assim em vários episódios, desde os casos de 1895 dos Bancos de Londres e General BANK, passando pelos problemas da crise bancária inglesa da década de 1970, até os mais recentes escândalos corporativos envolvendo companhias de grande representatividade no cenário mundial, em especial as norte-americanas Enron e WorldCom.

Se existe um lastro histórico forte que se modificou e que talvez não tenha sido correta e amplamente desmistificado e difundido fora do âmbito da profissão, e se é o próprio discurso recorrente da classe dado neste sentido, para fundamentar ou justificar a sua existência, o que esperar dos usuários senão a percepção de que uma auditoria independente atua com foco na detecção e comunicação das fraudes, de modo que estes interpretem que quando o auditor não se expressa a respeito, subentende-se que a auditada é livre de não-conformidades.

Nesse sentido, ainda que haja percepções pouco razoáveis de usuários quanto ao tema e mesmo que a auditoria não possa chegar ao nível de detecção de fraudes que desejam estes usuários, há que se verificar que a questão precisa ser tratada não somente atribuindo a sua existência ao desconhecimento dos usuários, mas de uma maneira voltada à reflexão teórica do tema e aos efeitos pragmáticos que ele pode gerar. Os usuários têm demonstrado que valorizam uma postura atuante dos auditores sob tal aspecto; sendo eles o sentido maior da existência da auditoria independente este é um fato que se torna

imperativo de reavaliação. Considerando que há espaço para melhoria da auditoria sob tal direção torna-se necessário uma postura aberta ao diálogo (HOOKS, 1992).

Todavia, ainda que as discussões não avancem sob uma consideração maior das fraudes em auditoria, o mínimo que se espera é que o esclarecimento sobre o tema apareça em uma fonte acessível aos usuários (como é o caso do parecer dos auditores), e não apenas nas normas de auditorias, as quais são compulsórias somente para os profissionais da auditoria.

GAP dos Significados (Alcance/Limites)

O ‘GAP dos Significados (Alcance/Limites)’, de maneira similar ao GAP de Fraudes, tem sido visto também de maneira a se considerar este um fruto da expectativa pouco razoável do usuário a respeito da auditoria independente. Sob tal aspecto, pesquisas relatam o entendimento equivocado dos usuários acerca: do desempenho da administração da entidade auditada (avaliação da eficiência e eficácia da gestão), avaliação da performance e situação econômico-financeira da companhia auditada, e, sobretudo, do processo de auditoria para obtenção de opinião.

No que se refere às questões de avaliação da gestão e da performance e situação econômico-financeira da companhia auditada, algumas pesquisas apontam para a confusão de usuários sobre o papel de uma auditoria com relação às exercidas por analistas financeiros (ARAÚJO, 1997; DUTRA e BORBA, 2003; ALMEIDA, 2006). É fato que o papel de uma auditoria não pode ser confundido com o de um analista. Todavia, estes estudos costumam apresentar citação (defensiva) de que a própria norma de auditoria estabelece com clareza que o usuário não deve confundir a auditoria independente com uma consultoria (neste caso consultoria para eles usuários).

Embora seja de fato este o sentido, posto que a auditoria independente é modalidade da auditoria contábil e não de auditoria de gestão (o que incluiria aspectos de natureza não-financeira), e também já existem para estes papéis especialistas com formação própria (consultores e analistas financeiros), quando se observa uma das principais fundamentações teóricas para a existência da auditoria, o argumento de *agency* - que, a grosso modo, prevê que a auditoria permite atenuar o conflito de interesses existente entre os acionistas (e demais usuários) e os gestores, os quais podem deturpar as informações contidas nas demonstrações contábeis com o interesse de enaltecer seu desempenho frente à gestão da entidade (governança corporativa) -,

nota-se que a justificativa é de que a auditoria independente pode fornecer a relativa segurança de que essas informações são isentas de manipulação.

Isto quer dizer, em outras palavras, que os auditores teriam que garantir (ainda que relativamente) que informações tendenciosas e enviesadas sobre a gestão ou performance da empresa não estejam evidenciadas nas demonstrações financeiras e suas notas explicativas. Daí o fato de não surpreender que usuários façam confusão a respeito do assunto. Junte-se a isto o fato de que os usuários de auditoria precisariam conhecer a norma de auditoria vigente para ter esta clareza. Assim sendo, é mister o esclarecimento destas duas questões, que se referem aos limites de uma auditoria.

No que se refere ao processo de auditoria para obtenção de opinião alguns trabalhos (FRANK; LOWE; SMITH, 2001; DIXON; WOODHEAD; SOHLIMAN, 2006; SAHA e BARUAH, 2008) denotam questões não compreendidas dentro deste contexto. O uso de amostragem é uma destas. Almeida e Colomina (2009), em seu estudo verificaram que 25% dos respondentes declararam que a auditoria se desenvolve na totalidade das transações econômicas, ao invés de por amostragem.

Outras questões estão ligadas à própria explicação dada sobre o processo de auditoria que não possibilita compreender, sobretudo, a importância da relação dos elementos SCI/RA/AM, conforme visto em seção anterior deste capítulo da tese. Estas questões referentes ao processo de auditoria para obtenção de opinião podem ser derivadas da falta de clareza dos pareceres das auditorias, em expressar o alcance da auditoria.

Com efeito, a explicação da extensão e escopo de uma auditoria independente no relatório da auditoria deve incluir a delimitação das suas fronteiras (o alcance e os limites), que é o que se sugere na contextualização deste GAP. A solução passa pela consideração destas informações no Parecer dos Auditores Independentes, enquanto instrumento para esclarecimento e de comunicação, cabendo frisar que existem questões de natureza política, econômica, sociais e legal que não permitem à auditoria, sobretudo pelo nível de acesso a informações privilegiadas, expressar um diagnóstico da performance da gestão e de desempenho econômico empresarial.

GAP da Continuidade

Sobre a questão de continuidade das operações empresariais, os estudos acadêmicos sobre Diferenças de Expectativas têm indicado que

a leitura comum dos usuários dá-se de maneira contrária ao que prescrevem as normas de auditoria. As normas preveem que o auditor deve se manifestar quando houver indícios de descontinuidade empresarial. Os usuários, por sua vez, costumam interpretar que a ausência de posição do auditor sobre a continuidade da empresa, garante que esta irá continuar funcionando durante os próximos anos (ALMEIDA e COLOMINA, 2009).

Todavia, auditores veem esta como uma questão extremamente complexa de ser tratada, pois envolve um posicionamento que dificilmente não afeta a entidade auditada e/ou a firma de auditoria. Além da questão de que esta seria uma motivação para a empresa trocar a firma de auditoria (o que não deveria ser fator de alegação), os auditores costumam ter receio de manifestarem-se neste sentido porque acreditam que o seu posicionamento sobre ‘indícios’, por si só, poderia determinar a descontinuidade da empresa⁴⁶. É o que se denomina na literatura internacional de *self-fulfilling prophecy* (ALMEIDA e COLOMINA, 2009, p. 111-112).

Uma barreira se estabelece à medida que auditores se resguardam de emitir informações sobre o assunto em seu relatório, ainda que haja indícios de descontinuidade (a presença de indícios não quer dizer que a entidade auditada rume necessariamente em direção de se descontinuar, quer dizer somente que existe um vestígio/sinal de que a auditada possui aspectos a se considerar que podem afetar a sua “vida futura”), e usuários compreendem a questão de maneira não adequada (ASARE, 1990; HOLDER-WEBB e WILKINS, 2000).

Assim sendo, a questão da manifestação sobre a continuidade da entidade auditada surge como um entrave que deriva da falta de comunicação eficaz e/ou da falta de conhecimento dos usuários sobre a auditoria independente. Não precede nesta questão deixar para os usuários a responsabilidade de conhecer as normas de auditoria para correta compreensão da maneira que os auditores tratam o tema. É necessário, pois, comunicar com exatidão a forma como os auditores procedem a sua avaliação sob a capacidade da entidade de manter sua continuidade operacional.

⁴⁶ Casterella, Lewis e Walker (2000) realizaram investigação usando uma amostra de empresas que vieram à bancarrota entre 1982 e 1992. Os autores examinaram os pareceres de auditoria no período que antecedeu a bancarrota destas empresas e verificaram evidências que sinalizam para a falta de predição dos auditores sob estas situações. A maior parte dos relatórios de auditoria emitidos para estas empresas não possuíam manifestação a respeito do assunto.

GAP das Responsabilidades

Este GAP se refere à demarcação de responsabilidades fundamentais da auditoria. A este respeito, alguns estudos demonstram que existe entre usuários das informações contábeis uma noção de que os auditores são responsáveis pela elaboração dos demonstrativos financeiros, o que não condiz com os fundamentos de uma auditoria independente (ALMEIDA e COLOMINA, 2009). Outro fator que se relata neste GAP é a responsabilidade dos auditores serem e manterem-se 'Independentes' (POWER, 1998).

No primeiro caso, a questão é de segregação de responsabilidades dentro do processo de evidenciação, em que se pode dizer que o gestor/administrador da empresa auditada é o responsável pela elaboração e conteúdo das informações contábeis, sendo o auditor responsável apenas pela opinião que emite sobre a adequação de tais informações.

Neste caso, alguns estudos indicam não haver compreensão por parte dos usuários da correta extensão das responsabilidades assumidas pelos profissionais em uma auditoria independente (FOGARTY; HEIAN; KNUTSON, 1991 e HUMPHREY; MOZIER; TURLEY, 1992). Outros indicam que a leitura do parecer da auditoria (desde a introdução do modelo do SAS 58/88, norma norte-americana que serviu de base para normativos de auditoria de outros países, como Austrália, Inglaterra e Brasil) atenua a possibilidade desta interpretação errônea (KELLY e MOHRWEIS, 1989; KNEER; RECKERS; JENNINGS, 1996; ARAÚJO, 1997; ALMEIDA, 2006).

Sob tal aspecto, Almeida e Colomina (2009) encontraram evidências de que a redação não é suficientemente compreendida pelos usuários do parecer da auditoria no que se refere a este quesito. Os autores advertem que, não só da clareza da redação, mas talvez esta concepção errônea derive, também, dos trabalhos que as firmas de auditoria costumam prestar aos seus clientes, na condição de trabalho extra-auditoria (consultoria). Daí a percepção de que se pode buscar, ainda, alguma melhoria na comunicação de tal questão, mormente no que se refere à linguagem da redação utilizada, e pela segregação das responsabilidades por subsecção em parágrafos no parecer. Não obstante, a suposta confusão gerada pela prestação de serviços extra-auditoria (consultoria), remete ao segundo caso.

No caso da segunda questão, aparece a responsabilidade do auditor quanto à sua 'Independência'. A questão reside em que o profissional da auditoria precisa ser independente para que a sua opinião (parecer) seja isenta, e dessa forma transmita credibilidade, gerando

valor no processo de evidenciação (YOST, 1995). Nos dizeres de Humphrey, Mozier e Turley (1992), se algum tópico pode ser classificado como “o coração” do debate sobre Diferenças de Expectativas certamente é este.

Lin e Chen (2004) apontam evidências que sinalizam um grau de desconfiança dos usuários, no que tange à relação empresarial dos auditores com os auditados, levando-os, por vezes, a tratar a auditoria independente como se fosse uma consultoria. Em se tratando de usuários mais sofisticados, que são em tese os que tendem a compreender adequadamente a abrangência do termo ‘Independência’, conforme observaram Almeida e Colomina (2009), o relato mais comum é que usuários acreditam que, quanto mais representativos sejam os clientes da auditoria, maior o risco do auditor perder sua independência.

Para Almeida e Colomina (2009), as normas de auditoria que estabelecem controle sobre o peso do cliente no faturamento da firma de auditoria (no Brasil 10%, em Portugal 15%) são extremamente necessárias para monitorar a independência dos auditores. Observe-se, contudo, que não é o fato de ser uma firma de auditoria de grande ou pequeno porte que poderá influenciar na sua independência, mas sim o fato de quanto representará para a firma de auditoria perder um cliente que significa uma parcela expressiva de seu faturamento.

Há que se admitir a existência de um forte conflito de interesses na contratação da auditoria. O cliente da auditoria é, em tese, o usuário externo. No entanto, na prática quem contrata os serviços de auditoria independente é o auditado. Isto é, a diretoria/administração/gestores da empresa é quem contrata e demite a auditoria independente, e é também quem será a maior prejudicada caso venha à tona um parecer que levante questões de não-conformidades.

É realmente difícil de se confiar neste processo, e não parece ser apenas uma questão que pode ser resolvida com a ‘Independência’ do profissional da auditoria, pois o conflito se estabelece naturalmente nesta sistemática de contratação. Todavia, é responsabilidade do auditor, no exercício da sua profissão, ser e manter-se independente, fato este que pode ser explicitamente declarado no seu relatório para explicitar aos usuários a relevância deste pré-requisito para o exercício da atividade de auditoria.

2.4.2 Relacionamento dos Elementos da Abordagem de Diferenças de Expectativas como Itens Técnico-Teóricos para a Estruturação de um Parecer-Padrão Expandido

Dado aos elementos elencados na seção anterior, torna-se possível o relacionamento destes GAPs como itens técnico-teóricos para a estruturação de um parecer-padrão expandido, que possibilitam a construção do modelo de referência desta tese. No Quadro 2.11, isto pode ser verificado.

ELEMENTO:	FUNDAMENTO NORMATIVO (TÉCNICO):	COMPOSIÇÃO DA RELAÇÃO QUE DEVE SER EVIDENCIADA:	ITEM TÉCNICO- TEÓRICO:
GAP das Fraudes	NBC TA 240	Prevenção e detecção de fraudes.	Explicação da responsabilidade do auditor em relação a 'fraudes'
GAP dos Significados (Alcance/Limites)	NBC TA 200 NBC TA 265 NBC TA 300 NBC TA 315 NBC TA 320 NBC TA 330 NBC TA 500 NBC TA 501 NBC TA 520 NBC TA 530	Revisão de informações financeiras. Desempenho da gestão da auditada. Performance econômico-financeira.	Descrição dos 'significados' do processo de auditoria (Alcance e Limites)
GAP da Continuidade	NBC TA 570	Forma de avaliação da capacidade da entidade de manter sua continuidade operacional.	Explicação da 'continuidade operacional' em auditoria independente
GAP das Responsabilidades	NBC TA 200 NBC PA 290	Elaboração das informações contábeis (administração da auditada). Opinião sobre a adequação das informações contábeis (auditor). Cumprimento das exigências éticas relevantes (independência).	Reconhecimento das responsabilidades do auditor segregado das responsabilidades da administração da auditada e do requisito da Independência

Quadro 2.11 – Relacionamento dos elementos das Diferenças de Expectativas como itens técnico-teóricos para a estruturação de um parecer-padrão expandido

Em adição aos itens técnico-teóricos que compõem a estrutura do modelo normativo de parecer-padrão em vigência (conforme tratado anteriormente neste capítulo: **identificação do objeto de auditoria; segregação das responsabilidades do auditor e da administração da auditada; descrição sucinta do processo de auditoria; e, manifestação da opinião**), pode-se notar a possibilidade de se estabelecer um modelo alternativo de relatório padrão para o Parecer dos Auditores Independentes, a partir da expansão do relatório vigente pelas normas de auditoria com a consideração dos itens técnico-teóricos dispostos no Quadro 2.11.

No Quadro 2.12, pode-se notar a estrutura de itens técnico-teóricos que é considerada no modelo de parecer-padrão moldado conforme as normas de auditoria vigentes (Modelo Normativo), comparativamente com a composição de itens técnico-teóricos proposta para estruturação de um modelo alternativo (Modelo de Referência).

ITENS TÉCNICO-TEÓRICOS DO ‘MODELO NORMATIVO’	ITENS TÉCNICO-TEÓRICOS PARA O ‘MODELO DE REFERÊNCIA’
Identificação do objeto de auditoria	Identificação do objeto de auditoria
Segregação das responsabilidades do auditor e da administração da auditada	Reconhecimento das responsabilidades do auditor segregado das responsabilidades da administração da auditada e do requisito da Independência
Descrição sucinta do processo de auditoria	Descrição dos ‘significados’ do processo de auditoria (Alcance e Limites)
	Explicação da responsabilidade do auditor em relação a ‘fraudes’
	Explicitação da ‘continuidade operacional’ em auditoria independente
Manifestação da opinião	Manifestação da opinião

Quadro 2.12 – Comparativo da composição estrutural de itens técnico-teóricos dos modelos de relatórios de auditoria (Modelo Normativo *versus* Modelo de Referência)

No Quadro 2.12, notar que dois itens técnico-teóricos são aparentemente semelhantes, todavia, as descrições destes itens são dispostas de maneira diferente. No caso do item técnico-teórico “Reconhecimento das responsabilidades do auditor segregado das responsabilidades da administração da auditada, e do requisito da Independência”, além de se acrescentar o requisito Independência, a descrição leva em consideração a substituição dos termos técnicos utilizados no Modelo Normativo. No caso do item técnico-teórico

“Descrição dos ‘significados’ do processo de auditoria (Alcance e Limites)”, além do detalhamento do Alcance e dos Limites de uma auditoria independente, a descrição proposta é mais minuciosa.

2.5 MODELO DE REFERÊNCIA PARA O RELATÓRIO FINAL DOS AUDITORES INDEPENDENTES

Em linha com que foi exposto neste trabalho, a descrição dos itens técnico-teóricos elencados no Quadro 2.11, de maneira correlacionada e ordenada, que se constitui no próprio Modelo de Referência, pode ser vista no Quadro 2.13.

Relatório dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis individuais - Sem Ressalva

Ao

Conselho de Administração, aos Acionistas e aos Administradores da Brasólha S.A.

1. Opinião

Examinamos as demonstrações contábeis individuais da Brasólha S.A. (“Companhia”), que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 2010 e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, bem como suas notas explicativas.

Em nossa opinião, estas informações contábeis representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira desta entidade em 31 de dezembro de 2010, bem como as suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

2. Trabalhos de Auditoria e a Responsabilidade dos Auditores Independentes

A auditoria independente das demonstrações contábeis constitui-se como uma atividade desenvolvida preponderantemente para atender à exigência legal estabelecida pela legislação societária e está voltada para proporcionar aos usuários das informações contábeis uma razoável segurança de que as informações contidas nestes demonstrativos reflitam adequadamente a posição financeira e patrimonial de uma corporação, em um determinado período.

Isto ocorre para que os usuários destas informações possam tomar decisões com base em fontes que possuem um nível mais elevado de confiança. Em outras palavras, a sua relevância reside em agregar valor ao processo de evidenciação da informação contábil.

Uma auditoria independente precisa ser desenvolvida nos moldes das exigências contidas nas normas de auditoria, as quais prescrevem o cumprimento de exigências éticas por parte dos auditores e que os trabalhos de auditoria sejam planejados e executados com o objetivo central de obter evidências que possibilitem a verificação de que as demonstrações contábeis estão livres de distorções representativas.

No tocante às exigências de natureza ética, destaque para a condição de 'Independência' que o auditor deve possuir e manter para a execução de suas atividades profissionais. Este requisito representa parte fundamental das condições éticas de um auditor, na medida em que permite a apresentação de sua opinião, acerca das demonstrações contábeis, sem efeitos de influências que comprometam o julgamento profissional. Para que o auditor cumpra com este requisito, devem ser atendidas as exigências contidas na Resolução nº 1.311/10, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade, em especial as hipóteses de impedimentos e incompatibilidade para o exercício da profissão.

No que se refere à condução dos trabalhos de auditoria, uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de existência de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro. Nesta avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da corporação auditada para o planejamento dos procedimentos de auditoria que são apropriados às circunstâncias, todavia, sem ter a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos sistemas de controles internos da corporação auditada.

Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis adotadas e das estimativas contábeis feitas pela administração da corporação auditada, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto. O uso do termo "práticas contábeis adotadas" representa um conjunto de padrões estabelecidos pelas normas brasileiras de contabilidade, pela legislação específica a que se sujeita a corporação auditada e os princípios fundamentais da ciência contábil.

Sendo assim, não faz parte do contexto de uma auditoria independente a análise ou avaliação da adequação, eficiência, efetividade ou eficácia das decisões de gestão sobre os negócios empresariais, realizadas pelos administradores da corporação auditada. Também não faz parte do contexto de uma auditoria independente avaliações de desempenho econômico ou operacional da corporação auditada, nem mesmo a busca por garantias para a certificação de que a entidade auditada será capaz de manter sua continuidade operacional. Igualmente, não se constitui em objeto primário da auditoria independente a certificação de que a corporação auditada esteja livre de fraudes.

Tanto o risco de não-continuidade das operações da corporação auditada quanto o risco da existência de fraudes e outras não-conformidades são considerados pelos auditores no âmbito do planejamento dos trabalhos a serem executados. Em ambos os casos, as próprias normas de auditoria estabelecem condições em que se devem aprofundar os exames, utilizando-se de uma listagem de indícios que podem sugerir a existência de não-continuidade das operações ou a existência de fraudes ou outras não-conformidades, respectivamente, a Resolução nº 1.207/09 e a Resolução nº 1.226/09, ambas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Embora não seja o foco central de uma auditoria independente, quando ocorrem situações de não-continuidade operacional e de fraudes ou outras não-conformidades e o auditor consegue detectá-las, o papel deste profissional é, caso elas comprometam a adequação das informações contidas nas demonstrações contábeis, levar à administração da corporação auditada tais aspectos, para que os ajustes necessários sejam efetivados para a apresentação adequada destas informações.

Na atividade de auditoria independente, portanto, prepondera uma sistemática de procedimentos que, mediante a aplicação do juízo profissional do auditor, envolvem os seguintes aspectos:

- avaliação dos riscos de que falsas ou inadequadas declarações representativas venham a compor as demonstrações contábeis e as suas notas explicativas, de modo que os procedimentos de auditoria são planejados e executados para avaliar estes riscos;
- exame, com base em amostragem, dos registros contábeis e de outros procedimentos de natureza financeira e patrimonial que possam compor as quantias e demais revelações contidas nas demonstrações contábeis;
- avaliação de aspectos representativos das políticas de contabilidade e das estimativas contábeis empreendidas pela administração da corporação auditada, bem como a apresentação e a evidenciação das demonstrações contábeis, tanto em forma quanto em conteúdo;
- exame e avaliação de que outras informações contábeis apresentadas no relatório da administração da corporação auditada estejam em consonância com as demonstrações contábeis auditadas.

Diante deste contexto, a nossa responsabilidade central, enquanto auditores independentes, reside em expressar uma opinião sobre este conjunto de demonstrações contábeis, tendo como base os trabalhos de auditoria que realizamos, conduzidos de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Acreditamos que as evidências de auditoria obtidas neste processo, no que tange à corporação Brasólha S.A. são suficientes e apropriadas para fundamentar a nossa opinião, explícita no primeiro parágrafo deste relatório.

3. Responsabilidade da Administração sobre as Demonstrações Contábeis

À administração da Brasólha S.A. cabe a responsabilidade pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, bem como a responsabilidade pela seleção, desenvolvimento e manutenção dos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis que estejam livres de distorções representativas.

Brasília, 16 de fevereiro de 2011.

TESTAR Auditores Independentes

Quadro 2.13 – Modelo de Referência

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo trata-se de relatar os procedimentos metodológicos para a investigação empírica sobre o Modelo de Referência de Parecer dos Auditores Independentes. Em linha com o objetivo específico 2 desta tese, a abordagem metodológica empregada no estudo empírico foi realizada para fins de investigar se o nível de percepção dos usuários sobre a compreensibilidade do parecer da auditoria e sobre a utilidade do serviço de auditoria independente é afetado com a inserção dos elementos constitutivos das Diferenças de Expectativas ao Parecer dos Auditores Independentes, enquanto itens técnico-teóricos que devem ser considerados na estruturação deste relatório.

Para tanto, na seção a seguir são tecidas considerações acerca do planejamento da pesquisa. Em seguida, explicitações sobre o instrumento de pesquisa adotado. Na última seção deste capítulo, a descrição dos procedimentos que são adotados no tratamento e análise dos dados de pesquisa do estudo empírico. Nesta parte, destaque para as hipóteses a serem testadas no estudo empírico, que ligam as questões teóricas e os fundamentos da pesquisa abordados nos capítulos anteriores, ao trabalho realizado no estudo empírico.

3.1 PLANEJAMENTO DA PESQUISA

No capítulo 2 desta tese, uma base teórica foi desenvolvida para que se conseguisse alcançar, com fundamento, uma estrutura lógica de itens técnico-teóricos que possibilitasse a construção de um Modelo de Referência para o Parecer dos Auditores Independentes. Assim, a partir da estrutura de itens técnico-teóricos proposta no Quadro 2.12 um modelo de parecer-padrão (Modelo de Referência - vide capítulo 2.5) foi elaborado dentro de uma formatação descritiva com uma abordagem explicativa que visa à educação dos usuários em auditoria, tendo esta descrição como base o relacionamento estabelecido destes itens com as normas de auditoria vigentes, conforme Quadro 2.11.

Para legitimação destes itens técnico-teóricos que estão compostos na estrutura do Modelo de Referência proposto e, por consequência, buscar resposta a contento para o problema de pesquisa, tornou-se fundamental verificar se tais elementos compostos em um modelo efetivamente estruturado realmente conduzem à eficácia na comunicação com os usuários. Em outras palavras, conforme sugere a literatura de auditoria, deve-se verificar a efetividade de cada item

disposto no relatório e a própria efetividade do relatório considerando-se o conjunto das informações nele expostas.

Para tanto, a partir da comparação que surge entre o modelo de parecer-padrão que é o vigente de fato (Modelo Normativo) e o Modelo de Referência proposto, os aspectos a serem considerados são: a redução nas Diferenças de Expectativas, no que tange às expectativas pouco razoáveis dos usuários, sobre os pontos que são tratados como elementos constitutivos destas diferenças; e, o aumento no nível de percepção dos usuários da informação contábil quanto à compreensibilidade do parecer da auditoria utilizado como modelo, bem como da percepção destes sobre a utilidade do serviço de auditoria.

Isto significa testar se o Modelo de Referência proposto gera maior eficácia na comunicação com os usuários, quando comparado com o modelo de parecer-padrão que é vigente no contexto normativo estabelecido pelas normas de auditoria (Modelo Normativo).

Neste contexto, é importante que se observe que a proposta de investigação, que se deu sobre a percepção e compreensão dos principais usuários da informação contábil, visa a se trabalhar com a realidade do que representa aqueles que se constituem no verdadeiro fim dos serviços de auditoria independente, e da própria evidenciação da informação contábil.

Daí a relevância de conduzir a seleção dos participantes da pesquisa pela busca de grupos que efetivamente representassem este contexto.

Todavia, conforme visto na parte teórica deste trabalho, a identificação exata do contexto que pode abranger o uso do termo ‘usuários da informação contábil’ é algo relativamente complexo para uma identificação e definição numérica pontual da população. De tal modo, a opção pelo Estudo de Campo levou ao imperativo de se identificar qual a representação mais próxima da realidade da extensão deste termo.

Assim, para coleta dos dados do estudo empírico foi observada a composição do Sistema Financeiro Nacional, que pode ser visualizada no Quadro 3.1 (dados obtidos na *homepage* do BACEN). Notar, no Quadro 3.1, que a coluna ‘Operadores’ é composta pelos principais grupos de interesses envolvidos no âmbito dos mercados financeiro e de capitais do Brasil, que são as instituições que operam dentro deste sistema.

Órgãos normativos	Entidades supervisoras	Operadores			
Conselho Monetário Nacional - CMN	Banco Central do Brasil - Bacen	Instituições financeiras captadoras de depósitos à vista	Demais instituições financeiras	Outros intermediários financeiros e administradores de recursos de terceiros	
	Comissão de Valores Mobiliários - CVM	Bolsas de mercadorias e futuros	Bolsas de valores		
Conselho Nacional de Seguros Privados CNSP	Superintendência de Seguros Privados - Susep	IRB-Brasil Resseguros	Sociedades seguradoras	Sociedades de capitalização	Entidades abertas de previdência complementar
Conselho de Gestão da Previdência Complementar - CGPC	Secretaria de Previdência Complementar - SPC	Entidades fechadas de previdência complementar (fundos de pensão)			

Fonte: Banco Central do Brasil

Quadro 3.1 - Composição do Sistema Financeiro Nacional

Com efeito, um grupo representativo de ‘usuários’ foi obtido através da consideração dos analistas de investimentos e de crédito que atuam neste ambiente, direta e indiretamente, dando suporte às decisões, os quais, via de regra, compõem os quadros funcionais das instituições operadoras do Sistema Financeiro Nacional.

Isto é, os participantes definidos como a *proxy* para ‘usuários da informação contábil’ foram os analistas de investimentos e analistas de créditos, os quais foram identificados por intermédio das entidades representativas destas classes, sendo as entidades selecionadas: ACREFI (Associação Nacional das Instituições de Crédito, Financiamento e Investimentos); ANCOR (Associação Nacional das Corretoras); AMEC (Associação de Investidores no Mercado de Capitais); ANBIMA (Associação Brasileira das Entidades dos Mercados Financeiro e de Capitais); APIMEC (Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais); e, ANEFAC (Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade).

Além destes grupos de usuários, para ampliar o horizonte de investigação, uma outra *proxy* utilizada no estudo foi a de estudantes de pós-graduação (*Stricto Sensu*) dos cursos do Centro Sócio-Econômico, da Universidade Federal de Santa Catarina, que foram incluídos por acessibilidade. Sob tal aspecto cabe notar que, conforme Innes, Brown e Hatherly (1997), é comum a utilização de estudantes de pós-graduação

das áreas afins de finanças, tais como, contabilidade, administração e economia, como *proxy* para usuários sofisticados da informação contábil.

A partir da obtenção dos endereços eletrônicos para contato destes grupos selecionados para estudo, dividindo-os respectivamente em ‘Usuários’ e ‘Acadêmicos’, procedeu-se o envio de email, sendo que a seleção para o envio dos questionários de pesquisa (Modelo Normativo ou Modelo de Referência) deu-se aleatoriamente.

3.2 DO INSTRUMENTO DE PESQUISA

Na forma de questionário, um instrumento de pesquisa foi elaborado para efetuar esta investigação. Um instrumento de pesquisa geral concebido com as questões para análise, que foi replicado a cada um dos dois modelos.

Os questionários (Questionário “A” sobre o Modelo Normativo e Questionário “B” sobre o Modelo de Referência) foram elaborados visando à obtenção dos dados para estudo, em que a coleta dos dados levou em consideração os seguintes aspectos: expectativas em relação aos GAPs e a percepção dos respondentes sobre o grau de compreensibilidade do Parecer dos Auditores Independentes e o nível de utilidade do serviço de auditoria no modelo de parecer-padrão previsto pela norma de auditoria (Modelo Normativo); expectativas em relação aos GAPs e a percepção dos respondentes sobre o grau de compreensibilidade do Parecer dos Auditores Independentes e o nível de utilidade do serviço de auditoria no Modelo de Referência para parecer-padrão proposto no estudo.

A partir destas premissas gerais, a base de investigação da pesquisa foi construída da seguinte forma estrutural (para íntegra dos questionários vide Apêndices A e B):

- Parte 1 - Dados Gerais para Caracterização do Respondente: em que se busca a identificação de características gerais dos respondentes, tais como idade, experiência profissional, grau de instrução, característica de atuação na área de finanças (investidor, analista e investimento, analista de crédito, estudante, etc.), e, como objeto central desta parte, critérios de rejeição dos respondentes (quesito que visa identificar se os inquiridos possuem conhecimentos mínimos sobre o tema de pesquisa – eliminação de fatores concorrentes), sendo elas: Nível de Interesse nas Informações Contábeis, Nível de

Interesse nos Relatórios de Auditoria e Nível de Familiaridade com os Relatórios de Auditoria;

- Parte 2 - Relatório da Auditoria Independente: em que se apresentam os relatórios em análise (o Modelo Normativo ou o Modelo de Referência). Note-se que esta é a parte que difere os questionários aplicados, em razão do modelo de Parecer dos Auditores Independentes que é exposto aos respondentes;
- Parte 3 - Compreensão do Relatório: em que são aplicadas as 6 questões, fechadas com base na Escala Likert padrão (cinco níveis), sobre quesitos de compreensibilidade do Parecer dos Auditores Independentes, adaptadas a partir das categorias propostas por Gómez-Guillamón (2006). A adaptação levou em consideração, além da tradução livre, a eliminação de 2 questões que não se aplicam no presente estudo (relativamente a ressalvas);
- Parte 4 - Utilidade da Auditoria: em que são aplicadas as 8 questões, fechadas com base na Escala Likert padrão (cinco níveis), sobre quesitos de utilidade do serviço de auditoria independente, adaptadas a partir das categorias propostas por Gómez-Guillamón (2006)⁴⁷. A adaptação levou em consideração, além da tradução livre, a eliminação de: 7 questões de Diferenças de Expectativas surgidos por desempenho, 2 questões sobre Demonstrações Contábeis e 2 questões que precisariam informações adicionais para serem respondidas (fatos estes que poderiam confundir os respondentes);
- Parte 5 - Expectativas do Usuário: em que são efetuadas 12 questões, fechadas com duas opções de respostas (Concordo/Discordo), sobre quesitos de diferenças de expectativas em auditoria independente, adaptadas a partir das categorias propostas por Chong e Pflugrath (2008). A adaptação levou em consideração, além da tradução livre, a eliminação de questões de Diferenças de Expectativas surgidas por desempenho e adequação das perguntas ao

⁴⁷ Um quesito que reforça a 'Confiabilidade' do instrumento de pesquisa é a utilização do conjunto de questionamentos (assertivas) sobre compreensibilidade e utilidade do serviço de auditoria independente com base nas categorias propostas por Gómez-Guillamón (2006), que, além de ter construído seus quesitos com base em trabalhos anteriores da linha investigativa internacional sobre o tema de pesquisa, aplicou testes estatísticos para determinação da confiabilidade (método Alfa de Cronbach) das questões representativas das escalas utilidade ($\alpha=0,7098$) e compreensibilidade ($\alpha=0,1287$).

contexto do presente estudo. Sobre as questões desta parte do questionário cabe notar que, não se tratam de perguntas relativas (de percepção), do tipo “em que medida você acredita que...”, mas sim de perguntas diretas e objetivas para as quais existem respostas corretas.

Após responder sequencialmente às questões constantes nas partes descritas, ao final do questionário o respondente dispunha de um espaço aberto para manifestação sobre o tema e sobre as questões realizadas.

O Quadro 3.2 apresenta as questões expostas nas partes 3, 4 e 5 do instrumento de pesquisa.

QUESTÕES DE COMPREENSÃO DO RELATÓRIO (parte 3)
A redação do Parecer dos Auditores é excessivamente padronizada.
A linguagem usada no Parecer dos Auditores é excessivamente técnica.
O objetivo da auditoria é claramente expresso no Parecer dos Auditores.
O Parecer dos Auditores constitui-se em um meio adequado de comunicação com os usuários das informações contábeis.
A linguagem utilizada no Parecer dos Auditores é ambígua.
O Parecer emitido pelo auditor é compreensível.
QUESTÕES DE UTILIDADE DA AUDITORIA (parte 4)
A auditoria contribui para um nível mais elevado de confiança nas demonstrações financeiras das empresas.
A auditoria agrega valor à empresa auditada.
Os benefícios gerados por uma auditoria justificam seus custos.
A auditoria é realizada exclusivamente por ser uma obrigação legal.
A auditoria é um serviço de interesse público, útil para toda a sociedade.
A opinião emitida pelo auditor em seu Parecer não sofre influências de grupos de interesses (auditados, usuários, administradores, etc.)
O Parecer dos Auditores carrega consigo um alto grau de subjetividade.
O Parecer dos Auditores fornece informações adicionais para a tomada de decisão.
QUESTÕES DE EXPECTATIVAS DO USUÁRIO (parte 5)
Os auditores independentes NÃO são os responsáveis pela prevenção e detecção de fraudes e/ou erros na empresa que auditam.
Os auditores independentes realizam julgamentos em seus trabalhos.
Os auditores independentes NÃO são responsáveis por evidenciar em seu relatório o risco da empresa auditada não continuar a operar.
Os auditores independentes NÃO são os responsáveis pela escolha das políticas e estimativas contábeis necessárias para a apresentação adequada da informação contábil.

Os auditores independentes NÃO são os responsáveis pelas informações preparadas e apresentadas nas demonstrações contábeis que acompanham o seu Parecer.
Os auditores independentes NÃO são os responsáveis pelo desenvolvimento e manutenção de um adequado 'ambiente de controle' (Sistemas de Controles Interno) da empresa que auditam.
Demonstrações contábeis, acompanhadas de um Parecer da Auditoria Independente que NÃO contenha ressalvas quanto ao assunto, fornecem segurança de que a empresa auditada está livre da ocorrência de erros e/ou fraudes.
O Parecer da Auditoria Independente é útil para auxiliar a determinar se a empresa auditada é economicamente viável.
Quando um Parecer da Auditoria Independente NÃO possui ressalvas quanto ao assunto, a empresa auditada pode ser considerada uma empresa com desempenho econômico satisfatório.
Quando um Parecer da Auditoria Independente NÃO possui ressalvas quanto ao assunto, a empresa auditada pode ser considerada uma empresa com bons padrões de gestão corporativa.
Quando um Parecer da Auditoria Independente NÃO possui ressalvas quanto ao assunto, a empresa auditada pode ser considerada uma empresa que apresenta segurança de que irá continuar a operar no mercado nos próximos anos.
Os auditores independentes podem atuar sem preencher todos os requisitos de 'Independência'.

Quadro 3.2 - Questões do Instrumento de Pesquisa

Com estas questões, os questionários foram aplicados com uma perspectiva exploratória, focando a legitimação dos elementos contidos no Modelo de Referência proposto, que representa a própria tese deste trabalho. Daí a importância de se perceber que a investigação realizada, conforme configura o objeto central do estudo, foi pautada pelas respostas obtidas sobre os elementos constitutivos das Diferenças de Expectativas, sem conhecimento prévio por parte dos respondentes.

Cabe destacar que, ante à aplicação do questionário, um teste-piloto foi realizado com 5 especialistas profissionais da área de auditoria, a fim de se verificar, em termos de conteúdo (validade de constructo), a legitimidade deste ferramental, enquanto instrumento de pesquisa.

Moldados conforme descrito anteriormente, os questionários de pesquisa foram dispostos por meio eletrônico com o auxílio do formulário *on line* do *Google Docs*, cujos documentos podem ser

visualizados acessando-se às URL geradas, via internet⁴⁸. Um email foi enviado para os participantes da pesquisa para fins de preenchimentos do questionário, com o link de uma dentre as duas URL disponíveis (seleção aleatória), de modo a abastecer a base de coleta dos dados desta pesquisa.

3.3 QUANTO AO TRATAMENTO E À ANÁLISE DOS DADOS

O processo de tratamento se iniciou com a exportação dos dados obtidos via *Google Docs*® para o *Software Microsoft Excel*®, versão 2010. Estes dados foram classificados e agrupados segundo a natureza das questões inerentes ao processo investigativo, em: Questões sobre ‘Diferenças de Expectativas’; e, Questões sobre ‘Compreensibilidade e Utilidade’.

Em ordem de determinar o que se busca como meta desta tese, as Questões sobre ‘Diferenças de Expectativas’ possibilitam inferências relativas à diminuição das lacunas de compreensão inadequada dos respondentes; e, as Questões sobre ‘Compreensibilidade e Utilidade’ possibilitam verificar se a percepção destes respondentes realmente se altera quando da leitura de um parecer, em tese, com maior eficácia na comunicação.

Assim, os dados obtidos destes dois nichos serviram para a estruturação de escalas de escores comparativos (médias), que tornaram possíveis inferências pontuais sobre os quesitos elaborados sobre as questões específicas de compreensibilidade e utilidade e inferências gerais sobre os modelos postos para comparação, mormente à redução nas diferenças de expectativas (surgidas por razoabilidade).

A análise empreendida sobre ‘Diferenças de Expectativas’, foco principal para a análise dos elementos (itens técnico-teóricos) em estudo, foi realizada utilizando-se das médias dos escores obtidas pelos respondentes, comparativamente, em função do modelo de relatório que estes tiveram acesso.

Relativamente aos dados desta avaliação, as 12 questões da parte 5 dos questionários possuíam respostas dicotômicas do tipo “concordo” e “discordo”, em que foram atribuídos os escores “0” e “1”,

⁴⁸ **URL Modelo Normativo:**

<https://spreadsheets.google.com/spreadsheet/viewform?formkey=dDFXNUR1NlhFdGdqQ3gtR05ra1hVRGc6MQ>

URL Modelo Referência:

<https://spreadsheets.google.com/spreadsheet/viewform?formkey=dHB2ajBnN2Zza2taMDNxWF9UdUR1WFE6MA>

respectivamente, para as respostas incorretas e corretas. Estas 12 questões foram tratadas como: “GAP1”, “GAP2”, “GAP3”, “GAP4”, “GAP5”, “GAP6”, “GAP7”, “GAP8”, “GAP9”, “GAP10”, “GAP11” e “GAP12”, conforme detalhadas no Quadro 3.3.

QUESTÕES	Grupo de GAP	Código
Os auditores independentes NÃO são os responsáveis pela prevenção e detecção de fraudes e/ou erros na empresa que auditam.	Fraude	GAP1
Os auditores independentes realizam julgamentos em seus trabalhos.	Significados	GAP2
Os auditores independentes NÃO são responsáveis por evidenciar em seu relatório o risco da empresa auditada não continuar a operar.	Continuidade	GAP3
Os auditores independentes NÃO são os responsáveis pela escolha das políticas e estimativas contábeis necessárias para a apresentação adequada da informação contábil.	Responsabilidades	GAP4
Os auditores independentes NÃO são os responsáveis pelas informações preparadas e apresentadas nas demonstrações contábeis que acompanham o seu Parecer.	Responsabilidades	GAP5
Os auditores independentes NÃO são os responsáveis pelo desenvolvimento e manutenção de um adequado 'ambiente de controle' (Sistemas de Controles Interno) da empresa que auditam.	Responsabilidades	GAP6
Demonstrações contábeis, acompanhadas de um Parecer da Auditoria Independente que NÃO contenha ressalvas quanto ao assunto, fornecem segurança de que a empresa auditada está livre da ocorrência de erros e/ou fraudes.	Fraude	GAP7
O Parecer da Auditoria Independente é útil para auxiliar a determinar se a empresa auditada é economicamente viável.	Significados	GAP8
Quando um Parecer da Auditoria Independente NÃO possui ressalvas quanto ao assunto, a empresa auditada pode ser considerada uma empresa com desempenho econômico satisfatório.	Significados	GAP9

Quando um Parecer da Auditoria Independente NÃO possui ressalvas quanto ao assunto, a empresa auditada pode ser considerada uma empresa com bons padrões de gestão corporativa.	Significados	GAP10
Quando um Parecer da Auditoria Independente NÃO possui ressalvas quanto ao assunto, a empresa auditada pode ser considerada uma empresa que apresenta segurança de que irá continuar a operar no mercado nos próximos anos.	Continuidade	GAP11
Os auditores independentes podem atuar sem preencher todos os requisitos de 'Independência'.	Responsabilidades	GAP12

Quadro 3.3 - Relação das 'questões de expectativas do usuário' com o elemento de GAP de origem

A pontuação obtida em cada 'Grupo de GAP' foi testada com base nas hipóteses relacionadas às Diferenças de Expectativas, conforme a seguir.

Hipóteses relacionadas às 'Diferenças de Expectativas':

- ü H₀A: Os respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência do relatório de auditoria obtiveram médias de compreensão geral das Diferenças de Expectativas **iguais** aos que tiveram acesso ao Modelo Normativo do relatório de auditoria;
- ü H₁A: Os respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência do relatório de auditoria obtiveram médias de compreensão geral das Diferenças de Expectativas **superiores** aos que tiveram acesso ao Modelo Normativo do relatório de auditoria.
- ü H₀B: Os respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência do relatório de auditoria obtiveram médias de compreensão do 'GAP fraudes' **iguais** aos que tiveram acesso ao Modelo Normativo do relatório de auditoria;
- ü H₁B: Os respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência do relatório de auditoria obtiveram médias de compreensão do 'GAP fraudes' **superiores** aos que tiveram acesso ao Modelo Normativo do relatório de auditoria.

- ü H₀C: Os respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência do relatório de auditoria obtiveram médias de compreensão do ‘GAP de significados’ **iguais** aos que tiveram acesso ao Modelo Normativo do relatório de auditoria;
- ü H₁C: Os respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência do relatório de auditoria obtiveram médias de compreensão do ‘GAP de significados’ **superiores** aos que tiveram acesso ao Modelo Normativo do relatório de auditoria.

- ü H₀D: Os respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência do relatório de auditoria obtiveram médias de compreensão do ‘GAP de continuidade’ **iguais** aos que tiveram acesso ao Modelo Normativo do relatório de auditoria;
- ü H₁D: Os respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência do relatório de auditoria obtiveram médias de compreensão do ‘GAP de continuidade’ **superiores** aos que tiveram acesso ao Modelo Normativo do relatório de auditoria.

- ü H₀E: Os respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência do relatório de auditoria obtiveram médias de compreensão do ‘GAP das responsabilidades’ **iguais** aos que tiveram acesso ao Modelo Normativo do relatório de auditoria;
- ü H₁E: Os respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência do relatório de auditoria obtiveram médias de compreensão do ‘GAP das responsabilidades’ **superiores** aos que tiveram acesso ao Modelo Normativo do relatório de auditoria.

Quanto às Questões sobre ‘Compreensibilidade e Utilidade’, estas foram obtidas mediante perguntas que possuíam respostas baseadas em uma escala ordinal do tipo *Likert*, de 5 pontos, variando entre os extremos, discordo totalmente (1) e concordo totalmente (5). O sistema adotado para pontuação foi o direto, de modo que os escores anotados variassem entre 1 e 5 pontos, de acordo com a percepção dos participantes sobre a questão que estava sendo respondida.

Embora a natureza destas variáveis seja a de qualitativa ordinal, optou-se, nesta tese, por tratá-las como quantitativas, sendo, para tal, utilizado o Teste-T para comparação de duas médias, a fim de realizar a análise dos resultados obtidos.

Aqui cabe lembrar que o sentido maior da inclusão destas questões foi o de verificar se o Modelo de Referência apresenta de fato maior (ou menor) compreensibilidade e gera maior (ou menor) percepção de utilidade do serviço de auditoria, na percepção dos participantes do estudo. Por isto, estas questões da parte 3 e 4 dos questionários, através deste sistema de pontuação, possibilitam a verificação comparativa da eficácia dos modelos enquanto instrumentos de comunicação com os usuários.

Assim sendo, evidências obtidas para este agrupamento (Questões sobre ‘Compreensibilidade e Utilidade’) deveriam sugerir evidências alinhadas às verificações obtidas no outro agrupamento (Questões sobre ‘Diferenças de Expectativas’). Do contrário, resultados dispares podem sinalizar conflito entre as evidências obtidas com os elementos constitutivos dos GAPs, e a percepção sobre o modelo de relatório tomado no conjunto.

Para tanto, cada questão deste agrupamento de Questões sobre ‘Compreensibilidade e Utilidade’ foi testada com base nas hipóteses a elas relacionadas, direcionadas à comparação dos modelos. Na sequência, as hipóteses relacionadas às Questões sobre ‘Compreensibilidade e Utilidade’.

Hipóteses relacionadas à ‘Compreensibilidade e Utilidade’:

- ü H₀F: Relativamente à questão, “A redação do Parecer dos Auditores é excessivamente padronizada”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência é **igual** a dos que tiveram acesso ao Modelo Normativo;
- ü H₁F: Relativamente à questão, “A redação do Parecer dos Auditores é excessivamente padronizada”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência é **inferior** a dos que tiveram acesso ao Modelo Normativo.

- ü H₀G: Relativamente à questão, “A linguagem usada no Parecer dos Auditores é excessivamente técnica”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência é **igual** a dos que tiveram acesso ao Modelo Normativo;

- Û H_1G : Relativamente à questão, “A linguagem usada no Parecer dos Auditores é excessivamente técnica”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência é **inferior** a dos que tiveram acesso ao Modelo Normativo.
- Û H_0H : Relativamente à questão, “O objetivo da auditoria é claramente expresso no Parecer dos Auditores”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência é **igual** a dos que tiveram acesso ao Modelo Normativo;
- Û H_1H : Relativamente à questão, “O objetivo da auditoria é claramente expresso no Parecer dos Auditores”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência é **superior** a dos que tiveram acesso ao Modelo Normativo.

- Û H_0I : Relativamente à questão, “O Parecer dos Auditores constitui-se em um meio adequado de comunicação com os usuários das informações contábeis”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência é **igual** a dos que tiveram acesso ao Modelo Normativo;
- Û H_1I : Relativamente à questão, “O Parecer dos Auditores constitui-se em um meio adequado de comunicação com os usuários das informações contábeis”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência é **superior** a dos que tiveram acesso ao Modelo Normativo.

- Û H_0J : Relativamente à questão, “A linguagem utilizada no Parecer dos Auditores é ambígua”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência é **igual** a dos que tiveram acesso ao Modelo Normativo;
- Û H_1J : Relativamente à questão, “A linguagem utilizada no Parecer dos Auditores é ambígua”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência é **inferior** a dos que tiveram acesso ao Modelo Normativo.

- Û H_0L : Relativamente à questão, “O Parecer emitido pelo auditor é compreensível”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência é **igual** a dos que tiveram acesso ao Modelo Normativo;
- Û H_1L : Relativamente à questão, “O Parecer emitido pelo auditor é compreensível”, a média dos respondentes que

tiveram acesso ao Modelo de Referência é **superior** a dos que tiveram acesso ao Modelo Normativo.

- ü H_0M : Relativamente à questão, “A auditoria contribui para um nível mais elevado de confiança nas demonstrações financeiras das empresas”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência é **igual** a dos que tiveram acesso ao Modelo Normativo;
- ü H_1M : Relativamente à questão, “A auditoria contribui para um nível mais elevado de confiança nas demonstrações financeiras das empresas”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência é **superior** a dos que tiveram acesso ao Modelo Normativo.

- ü H_0N : Relativamente à questão, “A auditoria agrega valor à empresa auditada”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência é **igual** a dos que tiveram acesso ao Modelo Normativo;
- ü H_1N : Relativamente à questão, “A auditoria agrega valor à empresa auditada”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência é **superior** a dos que tiveram acesso ao Modelo Normativo.

- ü H_0O : Relativamente à questão, “Os benefícios gerados por uma auditoria justificam seus custos”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência é **igual** a dos que tiveram acesso ao Modelo Normativo;
- ü H_1O : Relativamente à questão, “Os benefícios gerados por uma auditoria justificam seus custos”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência é **superior** a dos que tiveram acesso ao Modelo Normativo.

- ü H_0P : Relativamente à questão, “A auditoria é realizada exclusivamente por ser uma obrigação legal”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência é **igual** a dos que tiveram acesso ao Modelo Normativo;
- ü H_1P : Relativamente à questão, “A auditoria é realizada exclusivamente por ser uma obrigação legal”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência é **inferior** a dos que tiveram acesso ao Modelo Normativo.

- ü H_0Q : Relativamente à questão, “A auditoria é um serviço de interesse público, útil para toda a sociedade”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência é **igual** a dos que tiveram acesso ao Modelo Normativo;
- ü H_1Q : Relativamente à questão, “A auditoria é um serviço de interesse público, útil para toda a sociedade”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência é **superior** a dos que tiveram acesso ao Modelo Normativo.

- ü H_0R : Relativamente à questão, “A opinião emitida pelo auditor em seu Parecer não sofre influências de grupos de interesses (auditados, usuários, administradores, etc.)”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência é **igual** a dos que tiveram acesso ao Modelo Normativo;
- ü H_1R : Relativamente à questão, “A opinião emitida pelo auditor em seu Parecer não sofre influências de grupos de interesses (auditados, usuários, administradores, etc.)”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência é **inferior** a dos que tiveram acesso ao Modelo Normativo.

- ü H_0S : Relativamente à questão, “O Parecer dos Auditores carrega consigo um alto grau de subjetividade”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência é **igual** a dos que tiveram acesso ao Modelo Normativo;
- ü H_1S : Relativamente à questão, “O Parecer dos Auditores carrega consigo um alto grau de subjetividade”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência é **inferior** a dos que tiveram acesso ao Modelo Normativo.

- ü H_0T : Relativamente à questão, “O Parecer dos Auditores fornece informações adicionais para a tomada de decisão”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência é **igual** a dos que tiveram acesso ao Modelo Normativo;
- ü H_1T : Relativamente à questão, “O Parecer dos Auditores fornece informações adicionais para a tomada de decisão”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência é **superior** a dos que tiveram acesso ao Modelo Normativo.

Todas as hipóteses de pesquisa estabelecidas para ‘Diferenças de Expectativas’ e ‘Compreensibilidade e Utilidade’ foram testadas mediante a aplicação do Teste-T para duas amostras independentes, presumindo variâncias equivalentes.

O Teste-T consiste basicamente em se formular uma hipótese nula (e conseqüentemente uma hipótese alternativa), calcular o valor de “T” conforme equação apropriada (vide Figura 3.1) e aplicá-lo à função de densidade de probabilidade da “distribuição t de Student”, medindo o tamanho da área abaixo dessa função para valores maiores ou iguais ao “T”.

No caso Teste-T para duas amostras independentes (Figura 3.1), a área obtida irá representar a probabilidade da média dessas amostras terem apresentado os valores observados ou valores mais extremos. Se a probabilidade desse resultado ter ocorrido for muito pequena, pode-se concluir que o resultado observado é estatisticamente significativo. Essa probabilidade também é chamada de “Valor-P”, e o nível de significância deve ser igual a 1 (MARTINS e FONSECA, 1996).

$$t = \frac{\bar{X}_1 - \bar{X}_2}{\sqrt{\frac{(n_1 - 1)S_1^2 + (n_2 - 1)S_2^2}{n_1 + n_2 - 2}} \sqrt{\frac{1}{n_1} + \frac{1}{n_2}}}$$

Figura 3.1 – Equação: Teste-T para duas amostras independentes

A lógica empregada neste teste permite verificar se há diferenças entre dois tratamentos distintos, através da comparação de duas médias. No caso específico do Teste-T para duas amostras independentes, pode-se aplicá-lo quando se pretende comparar médias de uma variável quantitativa de dois agrupamentos distintos de sujeitos e se desconhece as respectivas variâncias (BARBETTA; REIS; BORNIA, 2004).

Assim, mediante a aplicação dos testes propostos, acredita-se que a análise do comportamento da variação (ou não) das pontuações das escalas proporciona informações suficientes sobre a aceitação ou rejeição das hipóteses propostas para pesquisa⁴⁹.

⁴⁹ Para os cálculos dos Teste-T realizados para testar as hipóteses de pesquisa, vide APÊNDICE “C”.

3.3.1 Consistência e Simplificação no Tratamento da Amostra

Como requisito para verificar um mínimo de consistência na amostra de pesquisa a ser considerada, utilizou-se a parte 1 dos questionários aplicados como referência. Nesta parte, em que constavam as questões de critérios de rejeição dos respondentes, quais sejam, ‘Nível de Interesse nas Informações Contábeis’, ‘Nível de Interesse nos Relatórios de Auditoria’ e ‘Nível de Familiaridade com os Relatórios de Auditoria’, a ideia central foi a de excluir os respondentes que não representassem adequadamente o conceito de ‘usuários da informação contábil’.

No total das respostas obtidas mais de 90% direcionaram para alto nível de interesse nas informações contábeis e no relatório da auditoria, bem como para um nível mínimo de familiaridade com o parecer da auditoria. Os menos de 10% que não se enquadram nesta condição, apresentaram ou experiência na área de finanças superior há 5 anos ou formação que inclui pós-graduação na área (em administração, contabilidade ou economia).

Assim, todos os respondentes da amostra foram considerados adequados, na medida em que atendem aos requisitos pré-estabelecidos, sendo considerados como participantes do estudo empírico.

Além disto, outro procedimento foi o de verificar a possibilidade de disparidade nas respostas dos grupos de respondentes, de modo a se buscar evidências sobre a existência ou não de diferenças significativas entre os grupos de respondentes ‘Usuários’ e ‘Acadêmicos’. Isto para que, em não havendo disparidades significativas, pudesse se tratar os grupos de participantes como um único grupo, tendo em vista atenderem aos mesmos requisitos pré-estabelecidos na parte 1 do questionário.

Sob tal perspectiva, os dados dos questionários respondidos por ‘Usuários’ que tiveram acesso ao “Modelo Normativo” (Norm_Usu) e “Modelo de Referência” (Refe_Usu) e por Acadêmicos que tiveram acesso ao “Modelo Normativo” (Norm_Aca) e “Modelo de Referência” (Refe_Aca) foram agrupados em função do tipo de modelo de relatório, de modo a se realizar os testes de médias para certificação da existência (ou não) de similaridade entre as respostas dos 4 grupos de respondentes, sobre as questões de ‘Diferenças de Expectativas’.

Primeiramente, os dados dos questionários respondidos por Usuários que tiveram acesso ao “Modelo Normativo” (Norm_Usu) (31 respondentes) e “Modelo de Referência” (Refe_Usu) (30 respondentes) e por Acadêmicos que tiveram acesso ao “Modelo Normativo” (Norm_Aca) (21 respondentes) e “Modelo de Referência” (Refe_Aca)

(24 respondentes), foram agrupados em função do tipo de modelo de relatório (Normativo/Referência).

A partir dos escores atingidos pelos respondentes em cada uma das 12 questões, os dados da pesquisa foram submetidos a uma análise das médias de acerto das questões respondidas pelos grupos, ou seja, de Acadêmicos e Usuários que tiveram acesso ao “Modelo Normativo” e aqueles que responderam às questões após a leitura do “Modelo de Referência”, 52 e 54 respondentes, respectivamente.

Sob tal agrupamento empregou-se o Teste-T (duas amostras presumindo variâncias equivalentes) para o total das médias dos escores alcançados pelos respondentes em cada um dos relatórios de auditoria disponibilizados, em que não foram constatadas diferenças significativas entre os grupos de respondentes (Usuários e Acadêmicos), cujos resultados são apresentados nas Tabelas 3.1 e 3.2.

Tabela 3.1. Análise comparativa entre as médias de Usuários e Acadêmicos - Modelo Normativo

	<i>Acadêmicos</i>	<i>Usuários</i>
Média	5,428571429	5,419354839
Variância	5,157142857	5,51827957
Observações	21	31
Variância agrupada	5,373824885	
Hipótese da diferença de média	0	
Gl	50	
Stat t	0,014067513	
P(T<=t) uni-caudal	0,494416051	
t crítico uni-caudal	1,675905025	
P(T<=t) bi-caudal	0,988832102	
t crítico bi-caudal	2,008559112	

Em conformidade com os valores apresentados na Tabela 3.1, os grupos de Acadêmicos e Usuários que tiveram acesso ao Modelo Normativo apresentaram similaridade entre as médias, e, portanto, não existem indícios de divergências estatisticamente significativas que justifiquem tratar estes grupos separadamente. De tal modo, as evidências sobre os dados obtidos para este Modelo Normativo são tratadas de maneira conjunta, como se um mesmo grupo fossem.

Tabela 3.2. Análise comparativa entre as médias de Usuários e Acadêmicos - Modelo de Referência

	<i>Acadêmicos</i>	<i>Usuários</i>
Média	7,458333333	7,4
Variância	7,21557971	7,489655172
Observações	24	30
Variância agrupada	7,368429487	
Hipótese da diferença de média	0	
GI	52	
Stat t	0,078469104	
P(T<=t) uni-caudal	0,468878044	
T crítico uni-caudal	1,674689154	
P(T<=t) bi-caudal	0,937756088	
T crítico bi-caudal	2,006646805	

De acordo com os números resultantes do Teste-T demonstrados na Tabela 3.2, os grupos de Acadêmicos e Usuários que tiveram acesso ao Modelo de Referência também apresentaram similaridade entre as médias. Igualmente ao que se propõe com os dados obtidos para o Modelo Normativo, os dados obtidos para o Modelo de Referência são tratadas de maneira conjunta.

Com a constatação de similaridade entre os grupos de respondentes, tornou-se viável a apresentação dos dados da pesquisa de forma agrupada, sendo todos os participantes tratados como ‘Usuários’, o que viabiliza a realização direta das análises comparativas relativas aos modelos de relatório (Modelo Normativo *versus* Modelo de Referência).

Dentro deste contexto, a Figura 3.2 permite visualizar o desenho amostral da pesquisa.

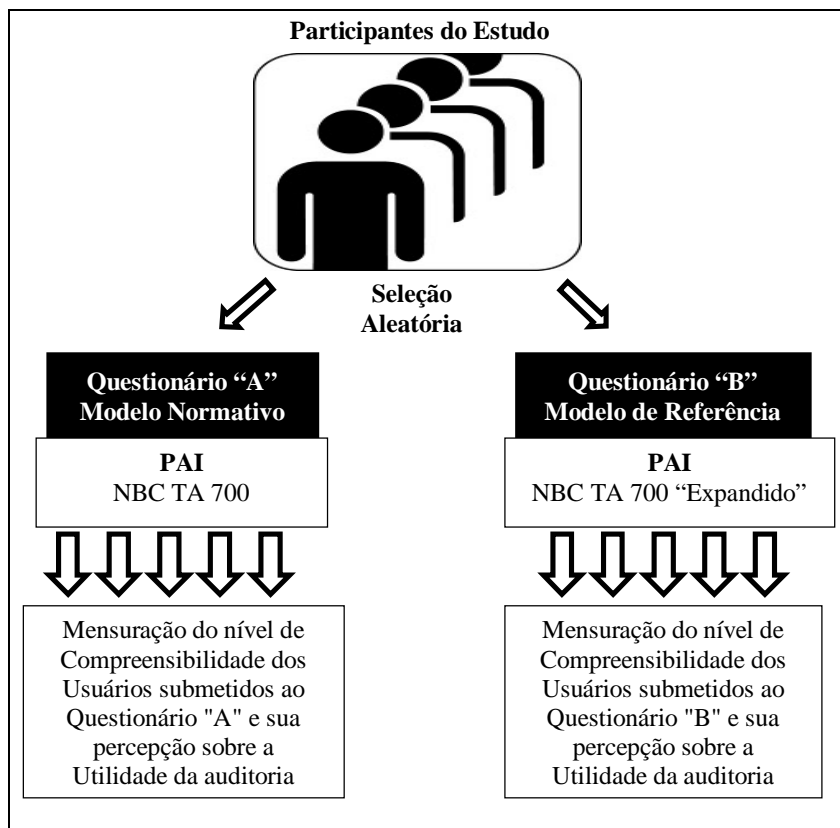


Figura 3.2 - Desenho da seleção amostral da pesquisa

Do exposto, os dados obtidos na pesquisa são resultantes de 106 questionários eletrônicos respondidos entre os dias 01/05/2011 e 31/05/2011, subdivididos em 54 questionários sobre o Modelo Referência e 52 sobre o Modelo Normativo.

4 ANÁLISE E RESULTADOS DA PESQUISA

Neste capítulo são apresentadas as evidências obtidas com o estudo empírico realizado com os modelos de relatórios de auditoria, as quais são divididas em: evidências sobre ‘diferenças de expectativas’ e evidências sobre ‘compreensibilidade e utilidade’.

4.1 EVIDÊNCIAS SOBRE ‘DIFERENÇAS DE EXPECTATIVAS’

Conforme Quadro 3.3, os GAPs considerados no estudo são: GAP de fraudes (relativas ao papel da auditoria em relação à detecção/prevenção de fraudes); GAP da continuidade (em relação ao papel da auditoria em se posicionar sobre os riscos de continuidade da empresa auditada); GAP das responsabilidades (relativas ao papel da auditoria em relação às informações contábeis e ao processo de auditoria); e, GAP dos significados (relativas aos significados da auditoria independente, em que pese o escopo e a extensão dos trabalhos).

A realização da análise em função do tipo de relatório de auditoria (Normativo/Referência) dá-se através das 12 questões que derivam destes GAPs, tanto individualmente por natureza de GAP quanto conjuntamente pela união destes GAPs (GAP geral).

A Tabela 4.1 apresenta os valores obtidos na aplicação dos testes realizados, em que a análise comparativa da compreensão sobre os elementos das Diferenças de Expectativas, para cada modelo de relatório de auditoria, permite testar as hipóteses apresentadas na metodologia da pesquisa.

Tabela 4.1 - Análise comparativa da compreensão sobre os elementos das ‘Diferenças de Expectativas’ (Modelo de Referência versus Modelo Normativo)

Tipo de GAP	Hipóteses	Média		Teste-t ⁽¹⁾	Valor-P
		Ref.	Norm.		
GAP (Geral)	H ₁ A	7,426	5,4231	4,1173836*	0,000
GAP de fraudes	H ₁ B	0,667	0,5577	1,1043359	0,136
GAP dos significados	H ₁ C	2,870	2,2308	2,7112362*	0,004
GAP da continuidade	H ₁ D	1,185	0,6731	4,1679954*	0,000
GAP das responsabilidades	H ₁ E	2,704	1,9615	3,2109612*	0,001

(1) Os valores * são significativos ao nível $p < 0,01$, unilateral.

Em relação ao GAP de fraudes constata-se um nível de 33% de acertos na escala de escores (média 0,67) para o Modelo de Referência, enquanto que para o Modelo Normativo o nível de acertos foi de aproximadamente 28% (média 0,56). Embora possa se verificar um avanço no nível de acertos dos respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência, observa-se que o nível de compreensão da questão envolvida neste GAP permanece baixo.

Além disto, o Teste-T realizado denota que não existem indícios estatisticamente significativos ($\alpha=1,1043359$) que permita inferir sobre a maior eficácia na comunicação deste GAP com o uso do Modelo de Referência.

No que se refere aos demais GAPs, verifica-se que existem indícios estatisticamente significativos que permitem inferir sobre a maior eficácia na comunicação com o uso do Modelo de Referência. Os respondentes que receberam o Modelo de Referência do Parecer dos Auditores Independentes obtiveram médias significativamente superiores nos GAPs de Significados, Continuidade e de Responsabilidades.

No caso do GAP dos significados, verifica-se um nível de 72% de acertos na escala de escores (média 2,87) para o Modelo de Referência, enquanto que o Modelo Normativo apresenta 56% (média 2,23). Um avanço representativo com a alteração da explicação deste item técnico-teórico, em que o Teste-T empregado indica existir evidências estatisticamente significativas ($\alpha=2,7112362$) sobre a maior eficácia na comunicação deste GAP com o uso do Modelo de Referência.

No tangente ao GAP da continuidade, nota-se um nível de 34% (média 0,67) de acertos na escala de escores para o Modelo Normativo, pouco mais que a metade quando comparado ao nível de acertos na escala de escores do Modelo de Referência, que atingiu aproximadamente 60% (média 1,19).

Este quesito representa, proporcionalmente, o maior avanço dos GAPs, em termos de eficácia na comunicação, pelo uso do Modelo de Referência, sendo que o Teste-T aplicado evidencia 4,1679954 de significância, ao nível “p unilateral”, muito embora o nível de acertos tenha sido inferior aos obtidos no GAP dos significados (60% contra 72%).

Em relação ao GAP das responsabilidades observa-se um nível de 68% de acertos na escala de escores (média 2,70) para o Modelo de Referência, enquanto que o Modelo Normativo apresenta 49% (média 1,96). Um avanço representativo com a alteração da explicação deste item técnico-teórico (incluindo a questão da Independência), em que o

Teste-T aplicado indica existir evidências estatisticamente significativas ($\alpha=3,2109612$) sobre a maior eficácia na comunicação deste GAP com o uso do Modelo de Referência.

Na análise do contexto dos relatórios (GAP geral), os números demonstram que os respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência passaram a apresentar um nível de acertos de 7,43 em uma escala de escores de 12 pontos possíveis, uma taxa de acerto de aproximadamente 62%, enquanto que os que tiveram acesso ao Modelo Normativo apresentaram um nível de acertos de 5,42, correspondendo a uma taxa de 45%.

Considerando-se que o Teste-T realizado denota indícios de representatividade satisfatória, com valores significativos da ordem de 4,1173836, pode-se inferir positivamente sobre a maior eficácia na comunicação do Modelo de Referência, relativamente à redução das Diferenças de Expectativas dos elementos surgidos por razoabilidade.

O Quadro 4.1 apresenta uma síntese dos resultados para cada hipótese estabelecida, fundamentadas pelo Teste-T exposto pela Tabela 4.1.

HIPÓTESES	RESULTADOS DO TESTE DE HIPÓTESE
<p>H₀A: Os respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência do relatório de auditoria obtiveram médias de compreensão geral das Diferenças de Expectativas iguais aos que tiveram acesso ao modelo normativo do relatório de auditoria;</p> <p>H₁A: Os respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência do relatório de auditoria obtiveram médias de compreensão geral das Diferenças de Expectativas superiores aos que tiveram acesso ao modelo normativo do relatório de auditoria.</p>	<p>Rejeita-se H₀A</p>
<p>H₀B: Os respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência do relatório de auditoria obtiveram médias de compreensão do 'GAP fraudes' iguais aos que tiveram acesso ao modelo normativo do relatório de auditoria;</p> <p>H₁B: Os respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência do relatório de auditoria obtiveram médias de compreensão do 'GAP fraudes' superiores aos que tiveram acesso ao modelo normativo do relatório de auditoria.</p>	<p>Aceita-se H₀B</p>

<p>H₀C: Os respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência do relatório de auditoria obtiveram médias de compreensão do ‘GAP de significados’ iguais aos que tiveram acesso ao modelo normativo do relatório de auditoria;</p> <p>H₁C: Os respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência do relatório de auditoria obtiveram médias de compreensão do ‘GAP de significados’ superiores aos que tiveram acesso ao modelo normativo do relatório de auditoria.</p>	<p>Rejeita-se H₀C</p>
<p>H₀D: Os respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência do relatório de auditoria obtiveram médias de compreensão do ‘GAP de continuidade’ iguais aos que tiveram acesso ao modelo normativo do relatório de auditoria;</p> <p>H₁D: Os respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência do relatório de auditoria obtiveram médias de compreensão do ‘GAP de continuidade’ superiores aos que tiveram acesso ao modelo normativo do relatório de auditoria.</p>	<p>Rejeita-se H₀D</p>
<p>H₀E: Os respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência do relatório de auditoria obtiveram médias de compreensão do ‘GAP das responsabilidades’ iguais aos que tiveram acesso ao modelo normativo do relatório de auditoria;</p> <p>H₁E: Os respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência do relatório de auditoria obtiveram médias de compreensão do ‘GAP das responsabilidades’ superiores aos que tiveram acesso ao modelo normativo do relatório de auditoria.</p>	<p>Rejeita-se H₀E</p>

Quadro 4.1 – Síntese dos Resultados dos Testes de Hipóteses sobre ‘Diferenças de Expectativas’

Em linha com o que foi descrito, notar no Quadro 4.1 que, no caso da hipótese H₀B (aceita), a sua corroboração se dá na medida em que não há evidências de que os respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência do relatório de auditoria obtiveram médias de compreensão do ‘GAP de Fraudes’ **superiores** aos que tiveram acesso ao Modelo Normativo do relatório de auditoria.

No que se refere à média dos demais GAPs investigados (continuidade, significado e responsabilidades), os participantes que responderam ao questionário, tomando como base o “Modelo de Referência” de relatório de auditoria, apresentaram escores médios superiores aos que tiveram acesso ao “Modelo Normativo” ($\alpha < 0,01$).

Assim sendo, as evidências acerca das Questões sobre ‘Diferenças de Expectativas’ indicam que a eficácia na comunicação com os usuários é superior quando da utilização do Modelo de Referência, em detrimento do Modelo Normativo.

4.2 EVIDÊNCIAS SOBRE ‘COMPREENSIBILIDADE E UTILIDADE’

Conforme descrito na parte metodológica deste trabalho, as questões relativas à percepção dos respondentes sobre a Compreensibilidade do Parecer e a Utilidade da Auditoria, para fins de comparação com as evidências obtidas sobre os elementos das ‘Diferenças de Expectativas’, foram analisadas mediante Teste-T (teste de média) para duas amostras presumindo variâncias equivalentes e os resultados são apresentados na Tabela 4.2.

Tabela 4.2 - Análise comparativa da percepção dos respondentes sobre ‘compreensibilidade e utilidade’ (Modelo de Referência versus Modelo Normativo)

QUESTÕES	Média		Desvio Padrão		Teste-T ⁽¹⁾	Valor -P
	Ref.	Norm.	Ref.	Norm.		
A redação do Parecer dos Auditores é excessivamente padronizada.	2,685	3,788	1,343	0,915	-4,924**	0,000
A linguagem usada no Parecer dos Auditores é excessivamente técnica.	2,722	3,673	1,089	0,810	-5,086**	0,000
O objetivo da auditoria é claramente expresso no Parecer dos Auditores.	3,870	2,288	1,214	1,091	7,049**	0,000
O Parecer dos Auditores constitui-se em um meio adequado de comunicação com os usuários das informações contábeis.	3,759	3,365	1,045	0,886	2,089*	0,020

A linguagem utilizada no Parecer dos Auditores é ambígua.	2,500	3,692	1,023	0,919	-6,303**	0,000
O Parecer emitido pelo auditor é compreensível.	3,907	2,750	1,033	1,027	5,785**	0,000
A auditoria contribui para um nível mais elevado de confiança nas demonstrações financeiras das empresas.	4,463	3,981	0,840	0,727	3,154**	0,001
A auditoria agrega valor à empresa auditada.	4,130	2,788	0,933	1,035	7,013**	0,000
Os benefícios gerados por uma auditoria justificam seus custos.	3,870	2,942	0,870	0,826	5,628**	0,000
A auditoria é realizada exclusivamente por ser uma obrigação legal.	2,722	3,288	1,204	0,936	-2,696**	0,004
A auditoria é um serviço de interesse público, útil para toda a sociedade.	3,722	3,077	1,054	1,007	3,222**	0,001
A opinião emitida pelo auditor em seu Parecer não sofre influências de grupos de interesses (auditados, usuários, administradores, etc.)	3,167	3,115	1,129	1,060	0,241	0,405
O Parecer dos Auditores carrega consigo um alto grau de subjetividade.	3,148	3,615	1,188	0,911	-2,266*	0,013
O Parecer dos Auditores fornece informações adicionais para a tomada de decisão.	3,630	2,885	1,202	1,003	3,458**	0,000

(1) Os valores destacados com ** e * são significativos, respectivamente, aos níveis $p < 0,01$ e $p < 0,05$ (unilateral)

Na Tabela 4.2 pode-se notar que, exceto quanto às questões “O Parecer dos Auditores carrega consigo um alto grau de subjetividade” e “O Parecer dos Auditores constitui-se em um meio adequado de comunicação com os usuários das informações contábeis”, em que os números apresentados são significativos ao nível de 95%, e na questão “A opinião emitida pelo auditor em seu Parecer não sofre influências de

grupos de interesses”, sob a qual não se verificou variação significativa, sobre as demais questões a significância estatística é representativa (99% de significância) nas variações entre a média do Modelo de Referência e do Modelo Normativo, apontando uma melhor percepção dos respondentes sobre aquele modelo, no que tange à compreensibilidade do parecer da auditoria e a utilidade deste serviço.

A Tabela 4.2 também auxilia na dedução de algumas verificações que se obtêm em cada questão de ‘Compreensibilidade e Utilidade’, a saber:

- Ü A redação do Parecer dos Auditores é excessivamente padronizada:** relativamente ao excesso de padronização das informações contidas no parecer verifica-se que a diminuição na pontuação média dos respondentes que receberam o Modelo de Referência é bastante expressiva. A média obtida pelo Modelo de Referência atingiu 2,69, enquanto que a média do Modelo Normativo foi de 3,79 ($\alpha=4,924$). Considerando-se que, sobre este item, a escala *Likert* foi apresentada com respostas invertidas, a diminuição da pontuação média dos respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência, em relação à média do Modelo Normativo, denota uma percepção mais positiva sobre a redação do parecer utilizado no Modelo de Referência. Em relação ao trabalho de Gómez-Guillamón (2006) sobre o modelo de parecer-padrão na Espanha, a média obtida no Modelo Normativo aproxima-se da percepção dos grupos investigados por aquele autor (um valor de média próximo ao item “concordo parcialmente” da escala);
- Ü A linguagem usada no Parecer dos Auditores é excessivamente técnica:** neste item, que igualmente ao anterior teve a escala *Likert* apresentada com respostas invertidas, a diminuição da pontuação média dos respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência (2,72), em relação à média do Modelo Normativo (3,67), sinaliza que os respondentes do Modelo de Referência apresentam uma percepção entre “indiferente” (3) e “discordo parcialmente” (2), enquanto que os respondentes do Modelo Normativo percebem, praticamente, como “concordo parcialmente” (4), ou seja, uma inversão significativa ($\alpha=5,086$) na tendência da percepção dos respondentes sobre este quesito, pelo uso do Modelo de Referência, possivelmente pela utilização de uma linguagem mais acessível aos usuários na redação desse

relatório. Em relação ao trabalho de Gómez-Guillamón (2006), a média obtida no Modelo Normativo aproxima-se da percepção dos grupos investigados por aquele autor, quais sejam, ‘instituições financeiras’ e ‘empresas auditadas’, enquanto que a média obtida no Modelo de Referência aproxima-se da percepção do grupo de ‘profissionais da auditoria’;

- Ü **O objetivo da auditoria é claramente expresso no Parecer dos Auditores:** os resultados obtidos para a questão da clareza com que os objetivos da auditoria são expressos no parecer demonstram que a pontuação média dos respondentes aumenta quando o modelo utilizado é o Modelo de Referência, o que sugere que a inserção de informações de natureza explicativa sobre os objetivos da auditoria fornece subsídios para que os usuários compreendam mais adequadamente os objetivos da auditoria. Esta observação é a que obteve maior significância ($\alpha=7,049$) nos quesitos de ‘Compreensibilidade e Utilidade’, trazendo consigo uma variação de média da ordem de 1,6, em uma escala de 5 pontos, passando de uma média obtida no Modelo Normativo de 2,29, para uma média obtida com o Modelo de Referência de 3,87;
- Ü **O Parecer dos Auditores constitui-se em um meio adequado de comunicação com os usuários das informações contábeis:** embora a variação existente entre a média obtida pelo Modelo de Referência (3,76) e a média do Modelo Normativo (3,37) não seja tão expressiva, este quesito denota que os respondentes consideram o parecer da auditoria como um meio adequado de comunicação, sendo que o modelo aqui proposto acrescentou significativamente ($\alpha=2,089$) a visão positiva dos respondentes sobre este aspecto. Comparando-se ao trabalho de Gómez-Guillamón (2006), as médias verificadas neste estudo não apresentam discrepâncias expressivas das médias verificadas no estudo deste autor;
- Ü **A linguagem utilizada no Parecer dos Auditores é ambígua:** neste quesito, em que a escala *Likert* foi apresentada com respostas invertidas, igualmente aos dois primeiros quesitos sobre ‘Compreensibilidade’ enumerados anteriormente, a diminuição da pontuação média dos respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência

(2,50), em relação à média do Modelo Normativo (3,69), sinaliza que os respondentes do Modelo de Referência apresentam uma percepção entre “indiferente” (3) e “discordo parcialmente” (2), enquanto que os respondentes do Modelo Normativo percebem, praticamente, como “concordo parcialmente” (4), ou seja, uma inversão significativa ($\alpha=6,303$) na tendência da percepção dos respondentes sobre este quesito, pelo uso do Modelo de Referência. Uma possível explicação para este fato pode ser atribuída à utilização de termos mais precisos, não tão evasivos como os contidos no Modelo Normativo. As evidências obtidas neste item, em linha com as evidências obtidas no segundo item analisado anteriormente (“A linguagem usada no Parecer dos Auditores é excessivamente técnica”), demonstram que, pela percepção dos respondentes, o uso excessivo da linguagem técnica pode estar gerando informações que não são claras para o entendimento dos usuários da informação contábil, isto é, uma linguagem especializada que não atinge o intuito básico de comunicar;

- ü **O Parecer emitido pelo auditor é compreensível:** as evidências sobre este ponto sinalizam a síntese da percepção dos respondentes sobre o nível de compreensibilidade do parecer da auditoria independente. A pontuação média dos respondentes aumentou significativamente ($\alpha=5,785$) quando o modelo utilizado foi o Modelo de Referência, o que sugere a contra-prova dos itens precedentes sobre a ‘Compreensibilidade’ do relatório da auditoria proposto. Em uma escala de 5 pontos, a variação de média alcançada foi de 1,15, passando de uma média obtida no Modelo Normativo de 2,75, para uma média obtida com o Modelo de Referência de 3,90;
- ü **A auditoria contribui para um nível mais elevado de confiança nas demonstrações financeiras das empresas:** em uma escala de 1 a 5, em que 5 representa total concordância, este quesito obteve média de 4,46, com desvio-padrão de apenas 0,8, no caso do Modelo de Referência, enquanto que no Modelo Normativo obteve 3,98 (desvio-padrão de 0,7). Isto denota uma percepção elevada dos respondentes sobre a qualidade da auditoria independente em contribuir para elevação do nível de confiança na evidenciação das informações contábeis, em linha com o

trabalho de Gómez-Guillamón (2006). Em relação ao comparativo entre o Modelo de Referência e o Modelo Normativo, nota-se um aumento da pontuação média dos respondentes que realizaram a leitura sobre aquele modelo, sendo as evidências estatisticamente significativas em 3,154;

- Ü **A auditoria agrega valor à empresa auditada:** neste aspecto verifica-se que o aumento na pontuação média dos respondentes que receberam o Modelo de Referência é bastante expressivo. A média obtida pelo Modelo de Referência atingiu 4,13, enquanto que a média do Modelo Normativo foi de 2,79 ($\alpha=7,013$). Sobre estes valores importa notar que, pela escala de *Likert* utilizada, a média 4,13 do Modelo de Referência enquadra-se entre o “concordo parcialmente” (4) e o “concordo totalmente” (5), enquanto a média de 2,79, obtida pelo Modelo Normativo, fica entre a “indiferente” (3) e o “discordo parcialmente” (2), ou seja, uma inversão na tendência da percepção dos respondentes sobre este quesito. Comparativamente ao trabalho de Gómez-Guillamón (2006), sobre o modelo de parecer-padrão na Espanha, a média do Modelo de Referência aproxima-se da percepção do nicho investigado de ‘profissionais da auditoria’ (de 4,2), enquanto que a média do Modelo Normativo é inferior à obtida pelos demais grupos selecionados por aquele autor (de 3,6);
- Ü **Os benefícios gerados por uma auditoria justificam seus custos:** a questão que pondera sobre a percepção dos respondentes sobre a relação custo/benefício de uma auditoria independente apresenta evidências de que a leitura do Modelo de Referência gera resultado positivo sobre a visão da utilidade deste serviço, quando comparada a leitura do Modelo Normativo. Os achados apontados apresentam uma média de 3,87 para aquele modelo, e uma média de 2,94 para este modelo ($\alpha=5,628$). Gómez-Guillamón (2006) também obteve evidências positivas sob esta questão ao analisar o modelo de parecer-padrão previsto pelas normas de auditoria na Espanha, com média minimamente superior a do Modelo Normativo aqui investigado, mas inferior àquela do Modelo de Referência (exceto quanto ao grupo investigado de ‘profissionais da auditoria’);
- Ü **A auditoria é realizada exclusivamente por ser uma obrigação legal:** as médias obtidas para este quesito

demonstram uma modificação da tendência, apontada por Gómez-Guillamón (2006), de percepção dos respondentes sobre a característica de natureza exclusivamente compulsória desta atividade, embora pouco expressiva em termos de média. A média de 2,72 obtida com o Modelo Normativo sinaliza uma proximidade da opinião “indiferente” tendendo para o “concordo parcialmente”, enquanto que a média de 3,29 obtida com o Modelo de Referência aponta uma proximidade de “indiferente” tendendo para o “discordo parcialmente” ($\alpha=2,696$). A tendência ao “discordo parcialmente” obtida neste quesito sobre o Modelo de Referência alinha-se às evidências das duas questões anteriores, em que os resultados sinalizaram a percepção de que a auditoria agrega valor à entidade auditada e os custos por ela gerados são justificados pelos benefícios advindos da realização do serviço;

- ü **A auditoria é um serviço de interesse público, útil para toda a sociedade:** sobre este quesito, há evidências estatisticamente significativas ($\alpha=3,222$) de que a percepção dos respondentes que fizeram leitura do Modelo de Referência seja diferente da percepção dos respondentes que a fizeram sobre o Modelo Normativo. O aumento da pontuação média dos respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência (3,72), em relação à média do Modelo Normativo (3,08), denota uma melhor percepção acerca da utilidade do serviço da auditoria para a sociedade;
- ü **A opinião emitida pelo Auditor em seu parecer não sofre influências de grupos de interesses (auditados, usuários, administradores, etc.):** não há evidências estatisticamente significativas de que a percepção dos respondentes que fizeram leitura do Modelo de Referência seja diferente da percepção dos respondentes que a fizeram sobre o Modelo Normativo. A neutralidade na opinião, requisito para manter a independência do auditor, é um quesito demonstrado como de significativa expressão para os usuários, conforme os estudos de Humphrey, Mozier e Turley (1993) e Gómez-Guillamón (2006);
- ü **O Parecer dos Auditores carrega consigo um alto grau de subjetividade:** relativamente a este quesito, o Teste-T apresenta valores significativos ao nível $p<0,05$ unilateral. Mesmo assim, observa-se que há evidências estatisticamente

significativas ($\alpha=2,266$) de que a percepção dos respondentes que fizeram leitura do Modelo de Referência seja diferente da percepção dos respondentes que a fizeram sobre o Modelo Normativo. Tendo em vista que neste quesito a escala *Likert* foi apresentada com respostas invertidas, a diminuição da pontuação média dos respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência (3,15), em relação à média do Modelo Normativo (3,61), denota uma percepção menos negativa sobre o indesejável estigma da subjetividade que carregam os pareceres de auditoria;

Ü **O Parecer dos Auditores fornece informações adicionais para a tomada de decisão:** em linha com a questão anterior, sob o aspecto de o parecer da auditoria transmitir informações mais objetivas, os resultados apontam um aumento na pontuação média dos respondentes do questionário que continha o Modelo de Referência. Verifica-se que há evidências estatisticamente significativas ($\alpha=3,458$) de que a percepção dos respondentes que fizeram leitura do Modelo de Referência seja diferente da percepção dos respondentes que a fizeram sobre o Modelo Normativo, resultando no aumento da pontuação média dos respondentes do questionário com o Modelo de Referência (3,63), em relação à média do questionário com o Modelo Normativo (2,88).

Para melhor visualização dos dois quesitos investigados separadamente, nos Quadros 4.2 e 4.3, a apresentação dos resultados dos testes das hipóteses, sendo, respectivamente, ‘Compreensibilidade’ e ‘Utilidade’.

HIPÓTESES	RESULTADOS DO TESTE DE HIPÓTESE
<p>H₀F: Relativamente à questão, “A redação do Parecer dos Auditores é excessivamente padronizada”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência é igual a dos que tiveram acesso ao modelo normativo;</p> <p>H₁F: Relativamente à questão, “A redação do Parecer dos Auditores é excessivamente padronizada”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência é inferior a dos que tiveram acesso ao modelo normativo.</p>	<p>Rejeita-se H₀F</p>

<p>H₀G: Relativamente à questão, “A linguagem usada no Parecer dos Auditores é excessivamente técnica”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência é igual a dos que tiveram acesso ao modelo normativo;</p> <p>H₁G: Relativamente à questão, “A linguagem usada no Parecer dos Auditores é excessivamente técnica”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência é inferior a dos que tiveram acesso ao modelo normativo.</p>	<p>Rejeita-se H₀G</p>
<p>H₀H: Relativamente à questão, “O objetivo da auditoria é claramente expresso no Parecer dos Auditores”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência é igual a dos que tiveram acesso ao modelo normativo;</p> <p>H₁H: Relativamente à questão, “O objetivo da auditoria é claramente expresso no Parecer dos Auditores”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência é superior a dos que tiveram acesso ao modelo normativo.</p>	<p>Rejeita-se H₀H</p>
<p>H₀I: Relativamente à questão, “O Parecer dos Auditores constitui-se em um meio adequado de comunicação com os usuários das informações contábeis”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência é igual a dos que tiveram acesso ao modelo normativo;</p> <p>H₁I: Relativamente à questão, “O Parecer dos Auditores constitui-se em um meio adequado de comunicação com os usuários das informações contábeis”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência é superior a dos que tiveram acesso ao modelo normativo.</p>	<p>Rejeita-se H₀I</p>
<p>H₀J: Relativamente à questão, “A linguagem utilizada no Parecer dos Auditores é ambígua”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência é igual a dos que tiveram acesso ao modelo normativo;</p> <p>H₁J: Relativamente à questão, “A linguagem utilizada no Parecer dos Auditores é ambígua”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência é inferior a dos que tiveram acesso ao modelo normativo.</p>	<p>Rejeita-se H₀J</p>

<p>H₀L: Relativamente à questão, “O Parecer emitido pelo auditor é compreensível”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência é igual a dos que tiveram acesso ao modelo normativo;</p> <p>H₁L: Relativamente à questão, “O Parecer emitido pelo auditor é compreensível”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência é superior a dos que tiveram acesso ao modelo normativo.</p>	<p>Rejeita-se H₀L</p>
--	---

Quadro 4.2 – Síntese dos Resultados dos Testes de Hipóteses sobre ‘Compreensibilidade’

Observar no Quadro 4.2 que todas as hipóteses H_0 foram rejeitadas, de modo a inclinar os resultados às hipóteses estabelecidas como H_1 . A seguir, Quadro 4.3, contendo a apresentação dos resultados dos testes das hipóteses sobre ‘Utilidade’.

HIPÓTESES	RESULTADOS DO TESTE DE HIPÓTESE
<p>H₀M: Relativamente à questão, “A auditoria contribui para um nível mais elevado de confiança nas demonstrações financeiras das empresas”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência é igual a dos que tiveram acesso ao modelo normativo;</p> <p>H₁M: Relativamente à questão, “A auditoria contribui para um nível mais elevado de confiança nas demonstrações financeiras das empresas”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência é superior a dos que tiveram acesso ao modelo normativo.</p>	<p>Rejeita-se H₀M</p>
<p>H₀N: Relativamente à questão, “A auditoria agrega valor à empresa auditada”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência é igual a dos que tiveram acesso ao modelo normativo;</p> <p>H₁N: Relativamente à questão, “A auditoria agrega valor à empresa auditada”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência é superior a dos que tiveram acesso ao modelo normativo.</p>	<p>Rejeita-se H₀N</p>
<p>H₀O: Relativamente à questão, “Os benefícios gerados por uma auditoria justificam seus custos”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência é igual a dos que tiveram acesso ao modelo normativo;</p>	<p>Rejeita-se H₀O</p>

<p>H₁O: Relativamente à questão, “Os benefícios gerados por uma auditoria justificam seus custos”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência é superior a dos que tiveram acesso ao modelo normativo.</p>	
<p>H₀P: Relativamente à questão, “A auditoria é realizada exclusivamente por ser uma obrigação legal”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência é igual a dos que tiveram acesso ao modelo normativo;</p> <p>H₁P: Relativamente à questão, “A auditoria é realizada exclusivamente por ser uma obrigação legal”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência é inferior a dos que tiveram acesso ao modelo normativo.</p>	<p>Rejeita-se H₀P</p>
<p>H₀Q: Relativamente à questão, “A auditoria é um serviço de interesse público, útil para toda a sociedade”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência é igual a dos que tiveram acesso ao modelo normativo;</p> <p>H₁Q: Relativamente à questão, “A auditoria é um serviço de interesse público, útil para toda a sociedade”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência é superior a dos que tiveram acesso ao modelo normativo.</p>	<p>Rejeita-se H₀Q</p>
<p>H₀R: Relativamente à questão, “A opinião emitida pelo auditor em seu Parecer não sofre influências de grupos de interesses (auditados, usuários, administradores, etc.)”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência é igual a dos que tiveram acesso ao modelo normativo;</p> <p>H₁R: Relativamente à questão, “A opinião emitida pelo auditor em seu Parecer não sofre influências de grupos de interesses (auditados, usuários, administradores, etc.)”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência é inferior a dos que tiveram acesso ao modelo normativo.</p>	<p>Aceita-se H₀R</p>
<p>H₀S: Relativamente à questão, “O Parecer dos Auditores carrega consigo um alto grau de subjetividade”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência é igual a dos que tiveram acesso ao modelo normativo;</p>	<p>Rejeita-se H₀S</p>

<p>H₁S: Relativamente à questão, “O Parecer dos Auditores carrega consigo um alto grau de subjetividade”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência é inferior a dos que tiveram acesso ao modelo normativo.</p>	
<p>H₀T: Relativamente à questão, “O Parecer dos Auditores fornece informações adicionais para a tomada de decisão”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência é igual a dos que tiveram acesso ao modelo normativo;</p>	
<p>H₁T: Relativamente à questão, “O Parecer dos Auditores fornece informações adicionais para a tomada de decisão”, a média dos respondentes que tiveram acesso ao modelo de referência é superior a dos que tiveram acesso ao modelo normativo.</p>	<p>Rejeita-se H₀T</p>

Quadro 4.3 – Síntese dos Resultados dos Testes de Hipóteses sobre ‘Utilidade’

Observar no Quadro 4.3 que, no caso da hipótese H₀R (aceita), a sua comprovação se dá ao passo que não há evidências de que os respondentes que tiveram acesso ao Modelo de Referência do relatório de auditoria obtiveram médias **inferiores** aos que tiveram acesso ao Modelo Normativo do relatório de auditoria. Nos demais casos, as hipóteses H₀ foram rejeitadas, de modo a inclinar os resultados às hipóteses estabelecidas como H₁.

Diante do comportamento apresentado pelos respondentes sobre estes quesitos verifica-se que os resultados corroboram com os resultados das Questões sobre ‘Diferenças de Expectativas’, denotando que os participantes da pesquisa que realizaram a leitura do Modelo de Referência (versão “expandida” da NBC TA 700) possuem percepções mais positivas sobre a compreensibilidade do Parecer dos Auditores Independentes e sobre a utilidade dos serviços de auditoria independente, do que aqueles que realizaram a leitura do Modelo Normativo (NBC TA 700).

Em outras palavras, os resultados observados sugerem que os participantes da pesquisa que realizaram a leitura do Modelo de Referência possuem percepções mais positivas sobre a compreensibilidade do Parecer dos Auditores Independentes e sobre a utilidade dos serviços de auditoria independente, do que aqueles que realizaram a leitura do Modelo Normativo, além de que as Diferenças de Expectativas são inferiores no caso dos participantes da pesquisa que

fizeram leitura do Modelo de Referência, do que daqueles que fizeram sobre o Modelo Normativo.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo são apresentadas as conclusões obtidas no presente trabalho, bem como algumas recomendações para futuras pesquisas, que são frutos das observações realizadas no decorrer deste estudo.

5.1 CONCLUSÕES

Estudos apresentados na literatura acadêmica internacional têm demonstrado como um dos principais pontos críticos das normas internacionais de auditoria a ineficácia na comunicação com os usuários existente no modelo de parecer-padrão vigente, modelo este que foi adotado pelas normas brasileiras de auditoria a partir do ano de 2010.

Diante disto, este trabalho foi norteado pela meta de estruturar um modelo de referência para o Parecer dos Auditores Independentes, tendo em vista a eficácia na comunicação com os usuários. No caminho da construção deste relatório padronizado, procedeu-se um levantamento das questões teóricas mais conflitantes, segundo a abordagem teórica das Diferenças de Expectativas.

Em outras palavras, estabeleceu-se o relacionamento, a partir da literatura técnica, dos elementos constitutivos das Diferenças de Expectativas (no que tange às expectativas pouco razoáveis dos usuários) como itens técnico-teóricos que devem ser considerados para a estruturação do Parecer dos Auditores Independentes, como referência para investigar a capacidade de maximizar a compreensão dos usuários acerca do serviço de auditoria independente.

Para tanto, no capítulo 2, realizou-se a contextualização do papel da auditoria independente no âmbito das informações contábeis voltadas predominantemente ao usuário externo, bem como do processo de auditoria e as responsabilidades assumidas pelo auditor na realização de seus trabalhos. Além disto, discorreu-se sobre as principais bases teóricas existentes acerca da auditoria, destacando a caracterização da abordagem teórica dominante referente à auditoria independente e a questão das Diferenças de Expectativas.

Para encerrar o capítulo 2, procedeu-se a identificação dos elementos constitutivos das Diferenças de Expectativas (no que tange às expectativas pouco razoáveis dos usuários), atrelando-os aos normativos vigentes e, estabelecendo, assim, relação técnica destas informações para subsidiar a sua construção como fator a ser incorporado no relatório final da auditoria.

Esta construção teórica realizada tornou possível a modelagem de um relatório a ser testado como Modelo de Referência para o Parecer dos Auditores Independentes, que passou por análise para verificar se a percepção dos usuários sobre a compreensibilidade do relatório da auditoria e sobre a utilidade do serviço de auditoria independente é afetada com a inserção dos elementos constitutivos das Diferenças de Expectativas ao Parecer dos Auditores Independentes, enquanto itens técnico-teóricos que devem ser considerados na estruturação deste relatório.

Estes fatos foram tratados nos capítulos 3 e 4, em que se observou, através de questionário respondido por 106 participantes de uma pesquisa empírica, que o relatório Modelo de Referência produz maior eficácia na comunicação, quando comparado com o Modelo Normativo vigente.

Diante desta sequência desenvolvida, em relação ao problema central estabelecido nesta tese conclui-se que, exceto quanto ao ‘GAP das Fraudes’, todos os demais elementos constitutivos das Diferenças de Expectativas (no que tange às expectativas pouco razoáveis dos usuários) elencados nesta tese convergem para a estruturação de um Modelo de Referência do Parecer dos Auditores Independentes, tendo em vista a eficácia na comunicação com os usuários.

Há que se notar que as evidências extraídas do estudo apresentado sinalizam que os elementos constitutivos de Diferenças de Expectativas são legítimos para a estruturação de modelos de parecer-padrão, não sendo, a rigor, o Modelo de Referência aqui utilizado necessariamente o modelo que seja o mais recomendado para tal. A pretensão deste estudo não foi esta.

Na verdade, o Modelo de Referência é importante para que se possa tornar descritivo os elementos que devem compor a estrutura de modelos de relatório de auditoria, haja vista que a modelagem por meio da estruturação de itens que devem estar contidos no modelo de parecer-padrão (enquanto informação educativa) é a mais indicada para o estudo deste tipo de pesquisa.

Quanto ao resultado obtido pelo teste de hipótese gerado sobre o ‘GAP de Fraudes’, uma possível explicação para este resultado é que a descrição deste elemento no Modelo de Referência talvez não tenha sido a mais adequada. Assim, embora não se tenha obtido resultados significativamente positivos sobre este quesito com o modelo empregado, acredita-se que este elemento se constitui de fundamental importância na estruturação de modelos de parecer-padrão, em linha

com os estudos de Gay, Schelluch e Baines (1998) e Manson e Zaman (2001).

Em relação às expectativas gerais que se tinham pela aplicação do Modelo de Referência como instrumento para auxiliar na educação dos usuários em auditoria, é importante frisar que, ao contrário do que se imaginava no início desta pesquisa, não se consegue mais visualizar o parecer da auditoria como um único instrumento que possa possibilitar, por si só, a redução das expectativas pouco razoáveis dos usuários.

De fato, assim como Almeida (2004) e Pierce e Kilcommins (1996), acredita-se não ser possível eliminar as lacunas de expectativas derivadas de compreensão inadequada dos usuários acerca do papel e significado da auditoria (Diferenças de Expectativas por razoabilidade) somente pela busca da eficácia na comunicação destes itens no relatório final da auditoria independente.

Outros fatores também concorrem para busca de soluções neste sentido, como, por exemplo, a realização de seções de esclarecimento junto ao público usuário da informação contábil. De tal modo, pode-se inferir que a expansão do relatório de auditoria é apenas uma “solução parcial” para redução das Diferenças de Expectativas, que deve ser combinada com outras medidas.

Com efeitos, denota-se que a expansão do relatório de auditoria pode permitir que a profissão de auditoria “melhore o seu status” junto aos usuários da informação contábil (marketing), no entanto sem qualquer mudança real nas atividades de auditoria ou nas responsabilidades do auditor.

Isto, em outras palavras, pode representar que as lacunas de expectativas quanto ao desempenho de uma auditoria tendem a permanecer, por mais que se consiga aproximar-se de um relatório de auditoria que possibilite a adequada comunicação dos significados e papéis da auditoria. Dito de outra maneira, também contrariando o que se imaginava no início desta tese, não necessariamente é verdadeira a lógica de que, quanto mais os usuários concebem adequadamente (compreendem) o serviço de auditoria independente, mais eles passam a reduzir suas expectativas em relação ao serviço prestado pelos profissionais de auditoria.

Por vezes, ao compreender a natureza do serviço de auditoria independente, alguns usuários passam a aumentar ainda mais as suas expectativas em relação à auditoria, pois acreditam que o auditor deveria/poderia realizar trabalhos de maior profundidade e abrangência, como, por exemplo, considerar a detecção de fraudes em seu objeto primário de atuação.

Mesmo que se considere esta condição, no que se refere à modelagem do relatório da auditoria, espera-se ter contribuído para a efetividade da auditoria independente, enquanto serviço de utilidade pública, ao se trabalhar sobre a clarificação na comunicação do real significado e papel da auditoria.

Diante do exposto, cabe enfatizar que, o que deve prevalecer, independente do foco de quando se aborda as Diferenças de Expectativas, é a máxima de que a auditoria independente é um serviço que deve buscar ser, acima de tudo, útil à tomada de decisão dos usuários, sendo sob tal aspecto indissociável a teoria da prática profissional.

Quando surgem sugestões positivas para mudanças nas normas ou mesmo na forma de conceber a auditoria independente, dá-se o ensejo da implementação de melhorias, isto é, novas oportunidades de agregar valor aos serviços prestados pelas auditorias independentes.

Para que a auditoria independente se torne um serviço público de efetividade, em direção aos interesses da sociedade, é preciso abrir as portas ao diálogo com os diferentes grupos de usuários, buscando compreender onde estão as oportunidades possíveis para aproximar o serviço de auditoria das expectativas razoáveis dos usuários, tornando-se, pois, um serviço de utilidade e não simplesmente mais um requisito burocrático a ser compulsoriamente cumprido.

O que não precisa ser testado para saber é que, independente do usuário a que se destina a informação, a transparência é condição básica para o sucesso desta relação.

5.2 RECOMENDAÇÕES

Este estudo não teve a pretensão de resolver definitivamente o problema das Diferenças de Expectativas, tão pouco se esperava que ele pudesse gerar um modelo definitivo de Parecer dos Auditores Independentes que satisfizesse as partes envolvidas no trabalho de auditoria independente.

A perspectiva maior foi a de testar a legitimidade da construção teórica desenvolvida, de modo a gerar uma estrutura que sirva de referência para futuros trabalhos e, quiçá, como aspecto a se considerar na modelagem do relatório final dos auditores independentes, em especial se direcionado à efetividade da auditoria independente, enquanto informação útil para a tomada de decisão dos usuários da informação contábil.

Sobre a utilidade de modelos para fins de investigação científica que interage entre o abstrato e o concreto/real, Bunge (1974 *apud* ALVES-MAZZOTTI e GEWANDSZNAJDER, 1999, p. 73) ensina:

é verdade que trabalhando sobre modelos (...) se negligenciam complexidades reais, mas em compensação se obtêm soluções exatas, que são mais fáceis de interpretar que as soluções aproximadas de problemas mais complexos, e assim se abre caminho para abordar estes problemas mais complicados. Certamente, deve-se-á esperar o fracasso de qualquer um destes modelos hipersimplificados, mas todo o fracasso de uma idéia pode ser instrutivo em ciência, porque pode sugerir as modificações que será preciso introduzir a fim de obter modelos mais realistas.

Observada esta limitação, espera-se que a legitimação dos elementos constitutivos que compõem a estrutura do Modelo de Referência aqui proposta sirva de base para futuros trabalhos, mas não sem se verificar que este modelo possui a necessidade de ser aperfeiçoado, tendo em vista o excessivo tamanho das descrições dos elementos propostos, sobretudo, caso a pretensão resida em trabalhar com a perspectiva de um modelo para fins de normatização.

Diante disto, sugere-se que futuras pesquisas proponham descrições mais sucintas destes elementos, como forma de compor o relatório dos auditores independentes.

Outra recomendação que se pode fazer é a de realizar estudos focados no âmbito nacional com ênfase em levantamentos voltados às principais Diferenças de Expectativas surgidas por desempenho, de modo a verificar as expectativas dos usuários sobre as manifestações que o auditor deveria ponderar em seu relatório final.

A literatura internacional de auditoria sinaliza algumas questões que podem ser expressivas de serem evidenciadas, que são potenciais influenciadoras na qualidade das auditorias realizada, tais como: quantidade de horas de serviço empreendida no trabalho de auditoria (preferencialmente discriminada por nível funcional dos membros da equipe); influência do poder econômico-financeiro do auditado no faturamento da firma de auditoria; enumeração da quantidade de auditorias realizada na auditada (número de vezes consecutivas que a empresa está sendo auditado pela firma de auditoria); nível de

materialidade/relevância considerada pelo auditor no ser trabalho de auditoria; nível de risco de auditoria (uma escala qualitativa para evidenciar níveis de risco em auditoria é uma sugestão que parece adequada); entre outras.

Por derradeira, uma última sugestão que se faz é de se trabalhar este tipo de pesquisa segregando o nível de qualificação dos usuários. Embora as evidências obtidas neste trabalho apontem para o aumento da eficácia na comunicação com usuários, quando da inserção de maiores detalhamentos sobre os trabalhos da auditoria, uma percepção que se pôde obter ao longo deste estudo foi de que esta abertura de informações é recebida pelos diferentes usuários de formas distintas.

A impressão que fica é que se fossem separados os grupos de usuários, desde os menos sofisticados (com conhecimentos básicos) aos mais sofisticados (com conhecimentos avançados), a estes últimos o interesse nos pareceres de auditoria restringe-se, basicamente, à opinião contida no relatório (e possíveis modificações de opinião e qualificações), não sendo relevantes informações sobre o processo de auditoria ou mesmo sobre informações que auxiliem a compreender a auditoria independente. Por outro lado, àqueles toda informação apresentada é significativa, inclusive as informações que auxiliem a compreender a auditoria independente, enquanto forma de contribuir para a 'educação em auditoria'.

De todo modo, por se tratar de um tema de extrema relevância, não só no Brasil como no exterior, acredita-se que estudos relacionados ao relatório final da auditoria independente contribuirão para a evolução das informações contábeis, na condição de instrumento de apoio à tomada de decisões e de prestação de contas.

REFERÊNCIAS

ADELBERG, A.H. A methodology for measuring the understandability of financial report messages. **Journal of Accounting Research**, v. 17, n. 2, p. 565-592, 1979.

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants. **Reports on audited financial statements**. Statement on Auditing Standard nº 58, AICPA, New York/EUA, 1988.

ALBERTON, L. **Uma contribuição para a formação de auditores contábeis independentes na perspectiva comportamental**. 2002. 272 f. Tese (Doutorado em Engenharia da Produção). Programa de Pós-Graduação em Engenharia da Produção. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

ALBUQUERQUE, K.S.L.S. **Auditoria e Sociedade**: análise das diferenças de expectativas dos usuários da contabilidade em relação ao papel do auditor. 2009. 142 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. Universidade Federal da Bahia, 2009.

ALMEIDA, J.J.M. A auditoria legal na União Européia: enquadramento, debate actual e perspectivas futuras. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 1, n. 28, p. 29-38, jan/abr. 2002.

ALMEIDA, B.J.M. Auditoria e Sociedade: o diálogo necessário. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 1, n. 34, p. 80-96, jan/abr. 2004.

_____. Análise comparativa das filosofias de Auditoria. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 1, n. 37, p. 85-102, jan/abr. 2005.

_____; COLOMINA, C.I.M. Evidencia de las diferencias de expectativas en auditoria en mercados bursátiles de reducida dimensión: el caso Portugués. **Revista Universo Contábil – FURB**, Blumenau, v. 5, n. 1, p. 100-114, jan./mar. 2009.

ALMEIDA, K.K.N. **Uma análise crítica dos pareceres dos auditores independentes sobre Demonstrações Contábeis de empresas brasileiras.** 2006. 124f. Dissertação (Mestrado). Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UNB/UFPB/UFPE/UFRN). Universidades UNB/UFPB/UFPE/UFRN, João Pessoa/PB, 2006.

_____. Parecer dos Auditores Independentes sobre Demonstrações contábeis: uma análise crítica da sua compreensão e utilidade. In: 18º CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 2008, Gramado. **Anais...** Gramado: CFC, 2008. CD-ROM.

_____; VASCONCELOS, M.T.C. Conteúdo informativo do Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis de empresas brasileiras. In: II CONGRESSO ANPCONT, 2008, Salvador. **Anais...** Salvador: ANPCONT, 2008. Disponível em: www.furb.br/congressocont/files/CUE%20159.pdf. Acesso: 12/02/2009.

ALVES-MAZZOTTI, A.J.; GEWANDSZNAJDER, F. **O método nas ciências naturais e sociais:** pesquisa quantitativa e qualitativa. 2. ed. São Paulo: Editora Pioneira, 1999.

APB - AUDITING PRACTICES BOARD. **The Auditor's Reports: a time for change?** Discussion Paper. London, UK: APB, 2007.

ARANHA, M.L.A.; MARTINS, M.H.P. **Temas de filosofia.** 2. ed. São Paulo: Editora Moderna, 1998.

ARAÚJO, F.J. **Grau de compreensão dos pareceres de auditoria.** 1997. 213 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Curso de Pós-Graduação em Contabilidade. Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 1997.

ASARE, S. The auditor's going-concern decision: a review and implications for future research. **Journal of Accounting Literature**, v. 9, p. 39-64, 1990.

ATTIE, W. **Auditoria:** conceitos e aplicações. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BALL, R.; BROWN, W. An empirical evaluation of accounting income numbers. **Journal of Accounting Research**, v. 6, p. 159-178, 1968.

BARBADILLO, E.R. Dimensiones informativas y objetivos del informe de auditoría. **Revista de Contabilidad**, v. 1, n. 2, p. 129-152, 1998.

BARBETTA, P.A.; REIS, M.M.; BORNIA, A.C. **Estatística para cursos de engenharia e informática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BARTH, M.; BEAVER, W.; LANDSMAN, W. The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting: another view. **Journal of Accounting and Economics**. Rochester, n. 31, p. 77-104, 2001.

BASKIN., E. The communicative effectiveness of consistency exceptions. **The Accounting Review**, v. 47, p. 38-51, 1972.

BEAVER, W. H. The information content of annual earnings announcements. **Journal of Accounting Research**, v. 6 (Issue Empirical Research in Accounting Selected Studies), p. 67-92, 1968.

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

BEST, P.J.; BUCKBY, S.; TAN, C. Evidence of the audit expectation gap in Singapore. **Managerial Auditing Journal**, v. 16, n. 3, p. 134-144, 2001.

BOYNTON, W.; JOHNSON, R.; KELL, W. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Promulgada em 05/10/1988.

_____. Lei nº 6.385, de 07 de dezembro de 1976. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários - CVM.

_____. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Lei das Sociedades por ações.

_____. Lei nº 11.638, de 28 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.

_____. Decreto nº 3.735, de 24 de janeiro de 2001. Estabelece diretrizes aplicáveis às empresas estatais federais e dá outras disposições.

_____. Resolução CMN nº 3198, de 27 de maio de 2004. Altera e consolida a regulamentação relativa à prestação de serviços de auditoria independente para as instituições financeiras, demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil e para as câmaras e prestadores de serviços de compensação e de liquidação.

_____. 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, e dá outras providências.

_____. Resolução ANEEL nº 444, de 26 de outubro de 2001. Institui o Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica - MCSPEE, englobando o Plano de Contas revisado, a ser utilizado obrigatoriamente pelas concessionárias e permissionárias do serviço público de energia elétrica e produtores independentes e autorizados.

_____. Resolução CFC nº 321, de 14 de abril de 1972. Aprova as normas e procedimentos de Auditoria (revogada pela Resolução CFC nº 700/91).

_____. Resolução CFC nº 700, de 24 de abril de 1991. Aprova a NBC T 11 - Normas de auditoria independente das demonstrações contábeis (revogada pela Resolução CFC nº 820/97).

_____. Resolução CFC nº 803, de 10 de outubro de 1996. Aprova o Código de Ética Profissional do Contador - CEPC.

_____. Resolução CFC nº 820, de 17 de dezembro de 1997. Aprova a NBC T 11 – Normas de auditoria independente das demonstrações contábeis, com alterações e dá outras providências.

_____. Resolução CFC nº 821, de 17 de dezembro de 1997. Aprova a NBC P 1 – Normas profissionais de auditoria independente, com alterações e dá outras providências.

_____. Resolução CFC nº 830, de 11 de dezembro de 1998. Aprova a NBC T 11 - IT 05 – Parecer dos Auditores Independentes sobre as demonstrações contábeis.

_____. Resolução CFC nº 953, de 24 de janeiro de 2003. Altera o modelo de Parecer dos Auditores Independentes sem ressalva.

_____. Resolução CFC nº 1.034, de 26 de agosto de 2005. Aprova a NBC P 1.2 – Independência.

_____. Resolução CFC nº 1.109, de 29 de novembro de 2007. Dispõe sobre a NBC P 5 – Norma sobre o Exame de Qualificação Técnica para Registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do CFC.

_____. Resolução CFC nº 1.121, de 28 de março de 2008. Aprova a NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a elaboração e apresentação das Demonstrações Contábeis.

_____. Resolução CFC nº 1.203, de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria.

_____. Resolução CFC nº 1.207, de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 240 – Responsabilidade do Auditor em Relação à Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis.

_____. Resolução CFC nº 1.211, de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 300 – Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis.

_____. Resolução CFC nº 1.222, de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 530 – Amostragem em Auditoria.

_____. Resolução CFC nº 1.231, de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis.

_____. Resolução CFC nº 1.311, de 09 de dezembro de 2010. Aprova a NBC PA 290 – Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão.

_____. Comunicado Técnico IBRACON nº 01/03, de 31 de dezembro de 2002. Estrutura Contábil Aplicada no Brasil.

CARDOSO, J.S.S. **Relatórios e pareceres de auditoria**. São Paulo: Atlas, 1987.

CARDOSO, R.L.; MARTINS, V.A. Hipótese de Mercado Eficiente (EMH) e Modelo de Precificação de Ativos Financeiros (CAPM). In: IUDÍCIBUS, Sérgio de; LOPES, Alessandro Broedel. (Coord.). **Teoria avançada da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

CARVALHO, L.N.G. **Parecer dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis no Brasil**: estudo das limitações no seu poder de comunicação. 1989. 153 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Curso de Pós-Graduação em Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989.

_____. **Uma contribuição à auditoria do risco de derivativos**. 1996. 117 f. Tese (Doutorado em Contabilidade). Curso de Pós-Graduação em Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, 1996.

_____; PINHO, R.C.S. Auditoria: independência, estratégias mercadológicas e satisfação do cliente – Um estudo exploratório sobre a região nordeste. **Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo, v. 1, n. 34, p. 23-33, jan/abr 2004.

CASTERELLA, J.R.; LEWIS, B.L.; WALKER, P.L. Modeling the audit opinions issued to bankrupt companies: a two-stage empirical analysis. **Decision Sciences**, v. 31, n. 02, maio/2000. Disponível em: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=216251. Acesso: 09/09/2008.

CAVALCANTI, P.R.N. **Uma contribuição ao estudo das responsabilidades dos auditores independentes no Brasil**. 1994. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Curso de Pós-Graduação em Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, 1994.

CHANDLER, R.A.; EDWARDS, J.R. Recurring issues in auditing: back to future. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 9, n. 2, p. 04-29, 1996.

CHEN, K.; CHURCH, B. Going concern opinions and the market's reaction to bankruptcy filings. **The Accounting Review**, v. 71, n. 1, p. 117-128, 1996.

CHOI, S.; JETER, D. The effects if qualified audit opinions on earnings response coefficients. **Journal of Accounting and Economics**, v. 15, n. 2/3, p. 229-247, 1992.

CHONG, K.; PFLUGRATH, G. Do different audit report formats affect shareholders' and auditors' perceptions? **International Journal of Auditing**, v. 12, p. 221-241, 2008.

CHURCH, B.K.; DAVIS, S.M.; McCracken, S.A. The auditor's reporting model: a literature overview and research synthesis. **Accounting Horizons**, v. 22, n. 1, p. 69-90, Mar. 2008.

COLAUTO, R.D.; BEUREN, I.M. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

CVM - COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Orientações**. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/port/snc/pareceres.asp>. Acesso: 20/11/2005.

DA CUNHA, P.R.; BEUREN, I.M. Técnicas de amostragem utilizadas nas empresas de auditoria independente estabelecidas em Santa Catarina. **Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo, n. 40, p. 67-86, jan/abr 2006.

DENNIS, I. What do you expect? A reconfiguration of the audit expectations gap. **International Journal of Auditing**, p. 01-17, 2009.

DIAS FILHO, J.M. A linguagem utilizada na evidenciação contábil: uma análise de sua compreensibilidade à luz da Teoria da Comunicação. **Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo, v. 13, n. 24, p. 38-49, jul/dez. 2000.

_____; NAKAGAWA, M. Análise do processo da comunicação contábil: uma contribuição para a solução de problemas semânticos utilizando conceitos da Teoria da Comunicação. **Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo, v. 15, n. 26, p. 42-57, maio/ago. 2001.

_____. **Características qualitativas da informação contábil: o problema da compreensibilidade à luz da Teoria Semiótica e da Comunicação**. 2001. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Curso de Pós-Graduação em Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

DIXON, R.; WOODHEAD, A.D.; SOHLIMAN, M. An investigation of the expectation gap in Egypt. **Managerial Auditing Journal**, v. 21, n. 3, p. 293-302, 2006.

DODD, P.; DOPUCH, N.; HOLTHAUSEN, R.; LEFTWICH, R. Qualified audit opinions and stock prices. **Journal of Accounting and Economics**, v.6, n.1, p.03-38, 1984.

DOPUCH, N.; HOLTHAUSEN, R.W.; LEFTWICH, R.W. Predicting audit qualification with financial and market variables. **The Accounting Review**, v. 62, n. 3, p. 431-454, jul.1987.

DUTRA, M.H. **A aderência às exigências normativas dos pareceres da auditoria independente emitidos às empresas do setor elétrico brasileiro**. 2006. 91 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2006.

_____; BORBA, J.A. Demonstrações contábeis publicadas em 2003 pelas empresas do setor elétrico: uma análise do parecer dos auditores independentes. In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 3., 2003, São Paulo. **Anais...** São Paulo: EAC/FEA/USP, 2003. CD-ROM.

_____; ALBERTON, L.; BORNIA, A.C. Sobre o “Parecer da Auditoria Independente” emitido no Brasil: uma reflexão. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, v. XXXVIII, n. 176, p. 55-71, mar/abr. 2009.

_____; ZANETTE, M.A.; ALBERTON, L.; BORNIA, A.C.; LIMONGI, B. Controles de gestão: uma contribuição ao estudo dos principais modelos existentes. **Revista RACE/UNOESC**. Joaçaba, v. 08, jul./dez. 2009.

DYE, R.A. An evaluation of 'essays on disclosure' and the disclosure literature in accounting. **Journal of Accounting and Economics**, v. 32, n. 1-3, dez/2001.

EDWARDS, E.; BELL, P.W. **The theory and measurement of business income**. Los Angeles: University of California Press, 1961.

ELIAS, R.Z.; JOHNSTON, J. Is there incremental information content in the going concern explanatory paragraph. **Advances in Accounting**, v. 18, p. 105-117, 2001.

ELLIOTT, R.K.; JACOBSON, P.D. The auditor's standard report: the last word or in need of change? **Journal of Accountancy**, v. 164, n. 2, p. 72-78, 1987.

EPSTEIN, M.J. **The corporate Shareholders' view of the auditor's report**. In: Commission on Auditors' Responsibilities (para o AICPA - Relatório final, conclusões e recomendações). New York: AICPA, 1976.

ESTES, R.; REIMER, M. A study of the effect of qualified auditors' opinions on bankers' lending decisions. **Accounting and Business Research**, v. 1, p. 250-259, 1977.

FAMA, E.F. Efficient capital markets: a review of theory and empirical work. **The Journal of Finance**, Chicago, v. 25, n. 2, p. 383-417, maio 1970.

FELTHAM, G.A.; OHLSON, J.A. Valuation and clean surplus accounting for operating and financial activities. **Contemporary Accounting Research**, v. 11, n. 2, p. 689-731, 1995.

FERREIRA, A.B.H. **Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa**. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FLESHER, D.L.; PREVITS, G.J.; SAMSON, W.D. Auditing in the United States: a historical perspective. **Abacus**, v. 41, n. 1, p. 21-39, 2005.

FLINT, D. **Philosophy and principles of auditing** – an introduction. London: Macmillan, 1988.

FLOWERDEW, J.; WAN, A. The linguistic and the contextual in applied genre analysis: the case of the company audit report. **English for Specific Purposes**, 2009. Disponível em (URI): <http://dx.doi.org/10.1016/j.esp.2009.07.001>. Acesso: 12/02/2010.

FOGARTY, T.J.; HEIAN, J.B.; KNUTSON, D.L. The rationality of doing ‘nothing’: auditors’ responses to legal liability in an institutionalized environment. **Critical Perspectives on Accounting**, p. 201-226, 1991.

FOSTER, D. The auditor and fraud - watchdog or bloodhound. **Accountancy**, p. 17-18, dez/1984.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria Contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

FRANK, K.E.; LOWE, D.J.; SMITH, J.K. The expectation gap: perceptual differences between auditors, jurors and students. **Managerial Auditing Journal**, v. 16, p. 145-149, 2001.

FUJI, A.H.; SLOMSKI, V. Subjetivismo responsável: necessidade ou ousadia no estudo da contabilidade. **Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo, n. 33, p. 33-44, set/dez. 2003.

GALDI, F.C. **Estratégias de investimentos em ações baseadas na análise de demonstrações contábeis: é possível prever o sucesso?** 2008. 129 p. Tese (Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

GALLORO, L.R.R.S. **Controle interno e contabilidade como elemento de controle**. In: Coleção Seminários CRC-SP/IBRACON: Controles internos contábeis e alguns aspectos de auditoria. São Paulo: Atlas, 2000.

GARCÍA, E.C. La efectividad comunicativa del informe de auditoría medida a través de su impacto en el mercado bursátil. **Estudios Financieros**, v. 1, n. 209 e 210, p. 123-178, 2000.

GAY, G.; SCHELLUCH, P.; REID, I. Users' perceptions of the auditing responsibilities for the prevention, detection and reporting of fraud, other illegal acts and error. **Australian Accounting Review**, v. 7, n. 1, 1997.

_____; _____. BAINES, A. Perceptions of messages conveyed by review and audit reports. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 11, n. 4, p. 472-494, 1998.

GIL, A.C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

GÓMEZ-GUILLAMÓN, A.D. Comprensión y relevancia del informe de auditoría: un análisis empírico realizado con auditores, empresas y usuarios. **Revista Española de Financiación y Contabilidad**, v. 35, n. 128, p. 31-55, 2006.

HATHERLY, D.; INNES, J.; BROWN, T. The expanded audit report: an empirical investigation. **Accounting and Business Research**, v. 21, n. 84, p. 311-319, 1991.

_____; BROWN, T.; INNES, J. Free-form reporting and perceptions of the audit. **British Accounting Review**, v. 30, p. 23-38, 1998.

HEALY, P.M.; PALEPU, K.G. Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: a review of the empirical disclosure literature. **Journal of Accounting and Economics**, v. 31, p. 405-440, 2001.

HENDRIKSEN, E.S.; VAN BREDA, M.F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HERBOHN, K.; RAGUNATHAN, V. Auditor reporting and earnings management: some additional evidence. **Accounting and Finance**, v. 48, p. 575-601, 2008.

HOJSKOV, L. **The expectation gap between users' and auditors' materiality judgments in Denmark.** Second Asian Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference (paper presented). Japan, ago. 1998.

HOLDER-WEBB, L.; WILKINS, M. The incremental information content of SAS 59 going-concern opinions. **Journal of Accounting Research**, v. 38, n. 1, p. 209-220, 2000.

HOLT, G.; MOIZER, P. The meaning of Audit Reports. **Accounting and Business Research**, Spring, p. 111-122, 1990.

HOOKS, K.L. Professionalism and self-interest: a critical view of the expectations gap. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 3, n. 2, p. 109-136, 1992.

HUDAIB, M. **An empirical investigation of audit perceptions gap in Saudi Arabia.** Paper number 02/03, p. 01-37, 2002. Disponível em: <http://business-school.exeter.ac.uk/accounting/papers/0203.pdf>. Acesso: 12/10/2008.

HUMPHREY, C.; MOZIER, P.; TURLEY, S. **The audit expectation gap in United Kingdom.** Relatório preparado para a Fundação de Pesquisas em Auditoria (*Auditing Research Foundation*) do Comitê de Pesquisas do ICAEW (Institute of Chartered Accountants in England and Wales). London, 1992.

_____; _____. The audit expectation gap in Britain: an empirical investigation. **Accounting and Business Research**, v. 23, n. 91a, p. 395-411, 1993.

IAASB - INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD. **Project History: The Independent Auditor's Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements.** New York, NY: IFAC, 2004. Disponível em: (<http://www.ifac.org/IAASB/ProjectHistory.php?ProjID=0013>). Acesso: 16/09/2010.

IBGC - INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. Disponível em: <http://www.ibgc.org.br>. Acesso: 20/03/2008.

IBRACON - INSTITUTO BRASILEIRO DE AUDITORES INDEPENDENTES. **Cadastro geral**. Disponível em: <http://www.ibracon.com.br>.

INNES, J.; BROWN, T.; HATHERLY, D. The expanded audit report - a research study within the development of SAS 600. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 10, n. 5, p. 702-717, 1997.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IYENGAR, R.J.; ZAMPELLI, E.M. Auditor independence, executive pay and firm performance. **Accounting and Finance**, v. 48, p. 259-278, 2008.

JENSEN, M.C.; MECKLING, W.H. Theory of the Firm: managerial behavior, agency cost and ownership structure. **Journal of Finance Economics**, v. 3, p.305-360, 1976.

JUND, S. **Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos**. Rio de Janeiro: Impetus, 2001.

KANITZ, S.C. **O parecer do auditor: introdução à auditoria**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1979.

KELLY, A.; MOHRWEIS, L. ‘Bankers’ and ‘Investors’ perceptions of the auditor’s role in financial statement reporting: the impact of SAS 58. **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, v. 9, n. 1, p. 87-97, 1989.

KNEER, D.C.; RECKERS, P.M.J.; JENNINGS, M.M. An empirical examination of the influence of the “new” US audit report and fraud red-flags on perceptions of auditor culpability. **Managerial Auditing Journal**, n. 11/6, p. 18-30, 1996.

KOLIVER, O. A alteração do modelo do parecer de auditoria pela Resolução CFC nº 953-03. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**. Porto Alegre, n. 113, p. 75-82, jul. 2003.

KRISHNAN, G.V.; VISVANATHAN, G. Reporting internal control deficiencies in the post-Sarbanes-Oxley era: the role of auditors and corporate governance. **International Journal of Auditing**, v. 11, p. 73-90, 2007.

LAMBERT, R.A. Contracting theory and accounting. **Journal of Accounting and Economics**, v. 32, p. 03-87, 2001.

LANZANA, A.P. **Relação entre *disclosure* e governança corporativa das empresas brasileiras**. 2004. 154 p. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Administração. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

LEAL, R.P.C.; SAITO, R. Finanças Corporativas no Brasil. **RAE-eletrônica**. São Paulo, v. 2, n. 2, jul/dez. 2003.

LEE, T. **Corporate audit theory**. London: Chapman & Hall, 1996.

LEUNG, P.; CHAU, G. The problematic relationship between audit reporting and audit expectations: some evidence from Hong Kong. **Advances in International Accounting**, v. 14, p. 181-200, 2001.

LIBBY, R. Bankers' and Auditors' perceptions of the message communicated by the audit report. **Journal of Accounting Research**, v.17, n.1, p.99-122, 1979.

LICCIARDI JR, R.J. **Casos polêmicos de pareceres de auditoria das demonstrações contábeis**. 2003. 324 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2003.

LIMA, E.M. **Análise comparativa entre o índice *disclosure* e a importância atribuída por *stakeholders* a informações consideradas relevantes para fins de divulgação em instituições de ensino superior filantrópicas no Brasil: uma abordagem da teoria da divulgação**. 2009. 190 p. Tese (Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

LIN, Z.J.; CHEN, F. An empirical study of audit 'expectation gap' in the people's Republic of China. **International Journal of Auditing**, v. 8, p. 93-115, 2004.

LIGGIO, C.D. The expectation gap: the accountant's Waterloo. **Journal of Contemporary Business**, v. 3, n. 3, p. 27-44, 1974.

LOPES, A.B. **A relevância da informação contábil para o mercado de capitais**: o modelo de Ohlson aplicado à Bovespa. 2001. 308 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

_____. **A informação contábil e o mercado de capitais**. São Paulo: Thomson, 2002.

_____; MARTINS, E. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2005.

MAKKAWI, B.; SCHICK, A. Are auditors sensitive enough to fraud? **Managerial Auditing Journal**, v. 18, n. 6/7, p. 591-598, 2003.

MANSON, S.; ZAMAN, M. Auditor communication in an evolving environment: going beyond SAS 600 Auditor's Reports on Financial Statements. **British Accounting Review**, v.33, n. 2, p. 113-136, 2001.

MARRA, E. O Parecer do Auditor. **Revista Paulista de Contabilidade**. São Paulo, v. 399, p.7, fev./1962.

MARTINEZ, M.C.P.; MARTINEZ, A.V.; BENAOU, M.A.G. Reactions of the Spanish capital market to qualified Audit Reports. **European Accounting Review**, v. 13, n. 4, p. 689-711, 2004.

MARTINS, G.A.; FONSECA, J.S. **Curso de estatística**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MATTESSICH, R. Methodological preconditions and problems of a General Theory of Accounting. **Accounting Review**, jul./1972.

MAUTZ, R.K.; SHARAF, H.A. **The philosophy of auditing**. 7. ed. New York: American Accounting Association, 1993.

MILLER, J.R.; REED, S.A.; STRAWSER, R.H. Bank loan officers' perceptions of the new audit report. **Accounting Horizons**, v. 7, n.1, p. 39-52, 1993.

MONROE, G.S.; WOODLIFF, D.R. An empirical investigation of the audit expectation gap: Australian evidence. **Accounting and Finance**, v. 34, n. 1, p. 47-64, 1994.

MOST, K. **Accounting theory**. Ohio: Grid Inc., 1977.

_____. **Teoria da contabilidade** (Traduzido). Rio de Janeiro: FGV, 1988.

MURCIA, F.D.R. **Fatores determinantes do nível de *disclosure* voluntário de companhias abertas no Brasil**. 2009. Tese (Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

_____; BORBA, J.A.; SCHIEHLL, E. Relevância dos *red flags* na avaliação dos riscos de fraudes nas demonstrações contábeis: a percepção de auditores independentes brasileiros. **Revista Universo Contábil**, v. 4, n. 1, p. 25-45, jan./mar. 2008.

NIYAMA, J.K.; SILVA, C.A.T.; PISCITELLI, R.B. (Org.). **Exame de suficiência em contabilidade**: livro-texto e exercícios adaptado às exigências do CFC. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Contabilidade internacional**. São Paulo: Atlas, 2005.

OJO, M. Eliminating the audit expectations gap: myth or reality. **Munich Personal RePEc Archive**, paper 232, nov./2007. Disponível em: <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/232/>. Acesso: 10/10/2008.

OKIMURA, R.T. **Estrutura de propriedade, governança corporativa, valor e desempenho das empresas no Brasil**. 2003. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Administração. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

ORFÃO, E.V. **Responsabilidade e importância do parecer dos auditores independentes**: análise de conflito de interesses. 2001. 82 f. Dissertação (Mestrado em Administração). Curso de Pós-Graduação em

Administração de Empresas. Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, 2001.

PACHECO JR, W.; PEREIRA, V.L.D.V.; PEREIRA FILHO, H.V. **Pesquisa científica sem tropeço**: abordagem sistêmica. São Paulo: Atlas, 2007.

PAULO, E. **Comparação da estrutura conceitual da contabilidade financeira**: experiência brasileira, norte-americana e internacional. 2002. 176 p. Dissertação (Mestrado). Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UNB/UFPE/UFPE/UFRN). Universidades UNB/UFPE/UFPE/UFRN, João Pessoa, 2002.

_____; LIMA, G.A.S.F.; LIMA, I.S. A influência da cobertura dos analistas financeiros sobre o gerenciamento de resultados das companhias abertas brasileiras. In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 6., 2006, São Paulo. **Anais...** São Paulo: EAC/FEA/USP, 2006.

PCAOB - PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD. **References in the Auditor's Report to the Standards of the Public Company Accounting Oversight Board**. Auditing Standard n.1, Washington, D.C.: PCAOB, 2004.

PELEIAS, I.R. Falando sobre o sistema de controle interno. **IOB – Informações Objetivas, Temática Contábil e Balanços**. São Paulo: Boletim IOB n. 37, p. 01-10, 2003.

PENMAN, S.H. **Financial statement analysis and security valuation**. 2. ed. Boston: Irwin McGraw Hill, 2004.

PEREIRA, E.; DA CUNHA, P.R.; BEUREN, I.M. Análise dos pareceres de auditoria das empresas de Santa Catarina registradas na Comissão de Valores Mobiliários. In: SEMINÁRIO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS FURB, 3., 2007, Blumenau. **Anais...** Blumenau: FURB, 2007. Disponível em: <http://www.furb.br/especiais/interna.php?secao=913>. Acesso: 01/03/2009.

PIERCE, B.; KILCOMMINS, M. The audit expectations gap: the role of auditing education. **Dublin City University Business School Research Papers**, n. 13, 1996. Disponível em:

http://www.dcu.ie/dcubs/research_papers/no13.htm. Acesso: 07/09/2008.

PINHEIRO, J.L. **Mercado de Capitais: fundamentos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PORTER, B. An empirical study of the audit expectation-performance gap. **Accounting and Business Research**, v. 24, n. 93, p. 49-68, 1993.

_____; SIMON, J.; HATHERLY, D. **Principles of external auditing**. 2. ed. London/UK: John Wiley & Sons, 2003.

POWER, M. Auditor liability in context. **Accounting, Organizations and Society**, v. 23, n. 1, p. 77-79, 1998.

PPGEP/UFSC - PROGRAMA DE POS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA. Disponível em: <http://www.ppgep.ufsc.br>. Acesso: 30/03/2010.

PRIEST, G.L. The modern expansion of tort liability: its source, its effects, and its reform. **Journal of Economic Perspectives**, v. 5, n. 1, p. 31-50, 1991.

RIBEIRO, A.S. **A questão da ressalva no parecer dos auditores independentes: aspectos que dão margem às controvérsias entre auditores e auditados**. 2003. 156 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Centro de Pós-Graduação e Pesquisa em Contabilidade Visconde de Cairu - CEPPEV. Fundação Visconde de Cairu, Salvador, 2003.

RICARDINO, Á.; CARVALHO, L.N.G. Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo, v. 3, n. 35, p. 22-34, mai/ago. 2004.

RICHARDSON, R.J. **Pesquisa social**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ, A.L. **Curso de auditoria**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SAHA, A.; BARUAH, S.D. Audit expectations gap in India: an empirical survey. **The ICAI University Journal of Audit Practice** (Dibrugarh), v. 5, n. 2, p. 67-83, 2008.

SALEHI, M.; MANSOURY, A.; AZARY, Z. Audit independence and expectations gap: empirical evidences from Iran. **International Journal of Economics and Finance**, v. 1, n. 1, p. 165-174, 2009.

SANCHÉZ, E.I.M. **O efeito do parecer de uma firma de auditoria de uma casa matriz quando tem que avaliar o trabalho executado por outras firmas de auditoria nas subsidiárias**. 1994. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Curso de Pós-Graduação em Contabilidade. Fundação Getúlio Vargas (ISEC/FGV), Rio de Janeiro, 1994.

SANCHEZ, M.H.; AGOGLIA, C.P.; HATFIELD, R.C. The effect of auditors' use of a reciprocity-based strategy on auditor-client negotiations. **The Accounting Review**, v.82, p. 241-263, 2007.

SANDER, B. **Gestão da educação na América Latina: construção e reconstrução do conhecimento**. Campinas: Autores Associados, 1995.

SANTOS, F.P. **A relação entre o parecer de auditoria e a troca de auditores: uma investigação nas instituições financeiras brasileiras**. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Empresarial). 2008. 107 f. Curso de Pós-Graduação em Gestão Empresarial. Fundação Getúlio Vargas (EBAPE/FGV), Rio de Janeiro, 2008.

SANTOS, A.C.; SOUZA, M.A.; MACHADO, D.G.; SILVA, R.P. Auditoria Independente: um estudo dos pareceres emitidos sobre demonstrações contábeis de empresas brasileiras listadas na Bovespa e na Nyse. **Revista Universo Contábil - FURB**, Blumenau, v. 5, n. 4, p. 44-62, out./dez. 2009.

SARLO NETO, A.; TEIXEIRA, A.J.C.; LOSS, L.; LOPES, A.B. O diferencial no impacto dos resultados contábeis nas ações ordinárias e preferenciais no mercado brasileiro. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, São Paulo, n. 37, p. 46-58, jan/abr. 2005.

_____. **Relação entre a estrutura de propriedade e a informatividade dos lucros contábeis no mercado brasileiro.** 2009. 180 p. Tese (Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

SCHANDL, C.W. **Theory of Auditing:** evaluation, investigation, and judgment. Houston: Scholars Book Co., 1978.

SCHIEHL, E. **O efeito da divulgação das demonstrações financeiras:** um estudo sobre a variação das ações. Dissertação (Mestrado em Administração). Programa de Pós-Graduação em Administração. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 1996.

SIDANI, Y.M. The audit expectation gap: evidence from Lebanon. **Managerial Auditing Journal**, v. 22, n.3, 2007.

SIKKA, P.; PUXTY, A.; WILLMOTT, H.; COOPER, C. The impossibility of eliminating the expectations gap: some theory and evidence. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 9, p. 299-330, 1998.

SILVA, E.L.; MENEZES, E.M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação.** 4. ed. Florianópolis: UFSC, 2005.

SILVEIRA, A.D.M. **Governança corporativa e estrutura de propriedade: determinantes e relação com o desempenho das empresas no Brasil.** 2004. 250 p. Tese (Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Administração. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

SIQUEIRA, E. **A importância, a credibilidade e a influência do parecer da auditoria como ferramenta auxiliar na utilização das demonstrações contábeis para a tomada de decisão dos investidores:** um estudo exploratório. 2004. 184 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Atuariais. Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2004.

SLOAN, R.G. Financial accounting information and corporate governance: a discussion. **Journal of Accounting and Economics**, v. 31, p. 335-347, 2001.

SOUZA, B.F.; PEREIRA, A.C. **Auditoria contábil: abordagem prática e operacional**. São Paulo: Atlas, 2004.

SOUZA, P.R.C. **Evolução da indústria de energia elétrica brasileira sob mudanças no ambiente de negócios: um enfoque institucionalista**. 2002. 171 f. Tese (Doutorado em Engenharia da Produção). Programa de Pós-Graduação em Engenharia da Produção. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

SPIRES, E.E.; WILLIAMS, D.D. Auditors' adoptions of SAS 58 (audit reports): during the transition period. **Accounting Horizons**, v. 04, p. 76-82, set./1990. Disponível em: http://vnweb.hwwilsonweb.com/hww/results/getResults.jhtml? DARGS=/hww/results/results_common.jhtml.21. Acesso: 28/11/2006.

STICKNEY, C.P.; WEIL, R.L. **Contabilidade financeira: uma introdução aos conceitos, métodos e usos**. Tradução de José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

SINK, D.S.; TUTTLE, T.C. **Planejamento e medição para a performance**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1993.

TAFFLER, R.J.; LU, J.; KAUSAR, A. In denial? Stockmark et underreaction to going-concern audit report disclosures. **Journal of Accounting and Economics**, v. 38, p. 263-296, 2004.

TAYLOR, M.H.; DEZOORT, F.T.; MUNN, E.; THOMAS, M.W. A proposed framework emphasizing auditor reliability over auditor independence. **Accounting Horizons**, set./2003. Disponível: http://www.accessmylibrary.com/coms2/summary_0286-19343823_ITM. Acesso: 05/12/2008.

VERRECCHIA, R. Essays on disclosure. **Journal of Accounting and Economics**, v. 32, n. 1-3, p. 97-180, dez. 2001.

WATTS, R.L.; ZIMMERMAN, J.L. **Positive Accounting Theory**. New Jersey: Prentice-Hall, 1986.

WIESNER, W. **O parecer de auditoria como instrumento de evidência**: um estudo de caso. Dissertação (Mestrado em

Contabilidade). 1987. 176 f. Curso de Pós-Graduação em Contabilidade. Fundação Getúlio Vargas (ISEC/FGV), Rio de Janeiro, 1987.

YOST, J.A. Auditor independence as a unique equilibrium response. **Journal of Accounting, Auditing and Finance**, v. 10, n. 1, p. 81-103, 1995.

APÊNDICE A – Questionário sobre Modelo de Relatório de Auditoria (Modelo de Referência)

QUESTIONÁRIO SOBRE MODELOS DE RELATÓRIO DA AUDITORIA

Prezados (as) Senhores (as), Pela presente, tomo à liberdade de solicitar à V. S^a. a gentileza de preencher este questionário, que servirá como subsídio para o desenvolvimento de minha tese de doutorado sobre “Modelagem de Relatórios de Auditoria”, que venho desenvolvendo junto à UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA (UFSC), sob a orientação do Prof. Dr. Antonio Cezar Bornia. As respostas do questionário são de caráter estritamente confidencial, sendo que as mesmas serão analisadas estatisticamente e de forma global, sem menção à identidade do respondente. Vale frisar que a pretensão não é a de analisar ou avaliar a adequação das respostas aqui obtidas; a proposição preponderante da investigação é a obtenção da percepção de cada respondente, de modo que a sinceridade nas respostas é essencial para pesquisa. Ademais, ressalto que suas respostas são extremamente importantes para realização desta pesquisa. Assim, solicito a especial atenção e alguns minutos, para que este questionário seja preenchido. Contando com a inestimável colaboração de V. S^a., agradeço antecipadamente. Atenciosamente, Marcelo Haendchen Dutra Doutorando do Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção (UFSC) e-mail: mhdutra@eletrosul.gov.br Fone: (48) 3721-6668

*Obrigatório

PARTE I - DADOS GERAIS PARA CARACTERIZAÇÃO DO RESPONDENTE

Importante: É necessário responder a todas as questões assinaladas com (*) para que se tenha acesso à página seguinte.

Idade (somente números):

Anos de Experiência Profissional (somente números):

E-mail (opcional):

Grau de Instrução:



Ensino médio



Profissionalizante



Graduação



Pós-Graduação

Com qual das alternativas abaixo você melhor se identifica? *

- sou investidor ou analista de investimento
- sou analista de crédito ou trabalho com análise de financiamento
- Outro:

Qual o seu nível de interesse nas informações contábeis (demonstrações contábeis, notas explicativas, etc.)? *

- Nenhum (estas informações são dispensáveis para a tomada de decisão)
- Pouco Interesse
- Médio Interesse
- Bastante Interesse

Total Interesse (estas informações são indispensáveis para a tomada de decisão)

Quando recebe um conjunto de informações contábeis de uma companhia, você lê o Parecer da Auditoria? *

- Nunca
- Raramente
- Algumas vezes
- A maioria das vezes
- Sempre

Quantos Pareceres de Auditoria você já leu? *

- Nenhum
 - Menos de 25
 - Entre 100 e 25
 - Mais de 100
-

PARTE II - RELATÓRIO DA AUDITORIA INDEPENDENTE

Por favor, leia atentamente o relatório abaixo. Sua leitura é imprescindível para a sequência deste estudo.

Parecer dos Auditores Independentes - Sem Ressalva

Relatório dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis individuais

Ao

Conselho de Administração, aos Acionistas e aos Administradores da
Brasólha S.A.

1. Opinião

Examinamos as demonstrações contábeis individuais da Brasólha S.A. (“Companhia”), que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 2010 e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, bem como suas notas explicativas. Em nossa opinião, estas informações contábeis representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira desta entidade em 31 de dezembro de 2010, bem como as suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

2. Trabalhos de Auditoria e a Responsabilidade dos Auditores Independentes

A auditoria independente das demonstrações contábeis constitui-se como uma atividade desenvolvida preponderantemente para atender à exigência legal estabelecida pela legislação societária e está voltada para proporcionar aos usuários das informações contábeis uma razoável segurança de que as informações contidas nestes demonstrativos refletem adequadamente a posição financeira e patrimonial de uma corporação, em um determinado período.

Isto ocorre para que os usuários destas informações possam tomar decisões com base em fontes que possuem um nível mais elevado de confiança. Em outras palavras, a sua relevância reside em agregar valor ao processo de evidenciação da informação contábil.

Uma auditoria independente precisa ser desenvolvida nos moldes das exigências contidas nas normas de auditoria, as quais prescrevem o cumprimento de exigências éticas por parte dos auditores e que os trabalhos de auditoria sejam planejados e executados com o objetivo central de obter evidências que possibilitem a verificação de que as demonstrações contábeis estão livres de distorções representativas.

No tocante às exigências de natureza ética, destaque para a condição de ‘Independência’ que o auditor deve possuir e manter para a execução de suas atividades profissionais. Este requisito representa parte fundamental das condições éticas de um auditor, na medida em que permite a apresentação de

sua opinião, acerca das demonstrações contábeis, sem efeitos de influências que comprometam o julgamento profissional. Para que o auditor cumpra com este requisito, devem ser atendidas as exigências contidas na Resolução nº 1.311/10, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade, em especial as hipóteses de impedimentos e incompatibilidade para o exercício da profissão.

No que se refere à condução dos trabalhos de auditoria, uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de existência de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro. Nesta avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da corporação auditada para o planejamento dos procedimentos de auditoria que são apropriados às circunstâncias, todavia, sem ter a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos sistemas de controles internos da corporação auditada.

Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis adotadas e das estimativas contábeis feitas pela administração da corporação auditada, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto. O uso do termo “práticas contábeis adotadas” representa um conjunto de padrões estabelecidos pelas normas brasileiras de contabilidade, pela legislação específica a que se sujeita a corporação auditada e os princípios fundamentais da ciência contábil.

Sendo assim, não faz parte do contexto de uma auditoria independente a análise ou avaliação da adequação, eficiência, efetividade ou eficácia das decisões de gestão sobre os negócios empresariais, realizadas pelos administradores da corporação auditada. Também não faz parte do contexto de uma auditoria independente avaliações de desempenho econômico ou operacional da corporação auditada, nem mesmo a busca por garantias para a certificação de que a entidade auditada será capaz de manter sua continuidade operacional. Igualmente, não se constitui em objeto primário da auditoria independente a certificação de que a corporação auditada esteja livre de fraudes e outras não-conformidades.

Tanto o risco de não-continuidade das operações da corporação auditada quanto o risco da existência de fraudes e outras não-conformidades são considerados pelos auditores no âmbito do planejamento dos trabalhos a serem executados. Em ambos os casos, as próprias normas de auditoria estabelecem condições em que se devem aprofundar os exames, utilizando-se de uma listagem de indícios que podem sugerir a existência de não-continuidade das operações ou a existência de fraudes ou outras não-conformidades, respectivamente, a Resolução nº 1.207/09 e a Resolução nº 1.226/09, ambas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Embora não seja o foco central de uma auditoria independente, quando ocorrem situações de não-continuidade operacional e de fraudes ou outras não-conformidades e o auditor consegue detectá-las, o papel deste profissional é,

caso elas comprometam a adequação das informações contidas nas demonstrações contábeis, levar à administração da corporação auditada tais aspectos, para que os ajustes necessários sejam efetivados para a apresentação adequada destas informações.

Na atividade de auditoria independente, portanto, prepondera uma sistemática de procedimentos que, mediante a aplicação do juízo profissional do auditor, envolvem os seguintes aspectos:

- avaliação dos riscos de que falsas ou inadequadas declarações representativas venham a compor as demonstrações contábeis e as suas notas explicativas, de modo que os procedimentos de auditoria são planejados e executados para avaliar estes riscos;
- exame, com base em amostragem, dos registros contábeis e de outros procedimentos de natureza financeira e patrimonial que possam compor as quantias e demais revelações contidas nas demonstrações contábeis;
- avaliação de aspectos representativos das políticas de contabilidade e das estimativas contábeis empreendidas pela administração da corporação auditada, bem como a apresentação e a evidenciação das demonstrações contábeis, tanto em forma quanto em conteúdo;
- exame e avaliação de que outras informações contábeis apresentadas no relatório da administração da corporação auditada estejam em consonância com as demonstrações contábeis auditadas.

Diante deste contexto, a nossa responsabilidade central, enquanto auditores independentes, reside em expressar uma opinião sobre este conjunto de demonstrações contábeis, tendo como base os trabalhos de auditoria que realizamos, conduzidos de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Acreditamos que as evidências de auditoria obtidas neste processo, no que tange à corporação Brasólha S.A. são suficientes e apropriadas para fundamentar a nossa opinião, explícita no primeiro parágrafo deste relatório.

3. Responsabilidade da Administração sobre as Demonstrações Contábeis

À administração da Brasólha S.A. cabe a responsabilidade pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, bem como a responsabilidade pela seleção, desenvolvimento e manutenção dos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis que estejam livres de distorções representativas.

Brasília, 16 de fevereiro de 2011.

TESTAR Auditores Independentes

PARTE IV - UTILIDADE DA AUDITORIA

Para responder as questões a seguir, considere sua percepção sobre cada item. Assinale: (1) para Discordo Totalmente; (2) para Discordo Parcialmente; (3) para Indiferente; (4) para Concordo Parcialmente; e (5) para Concordo Totalmente.

A auditoria contribui para um nível mais elevado de confiança nas demonstrações financeiras das empresas. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente

A auditoria agrega valor à empresa auditada. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente

Os benefícios gerados por uma auditoria justificam seus custos. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente

A auditoria é realizada exclusivamente por ser uma obrigação legal. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente

A auditoria é um serviço de interesse público, útil para toda a sociedade. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente

A opinião emitida pelo auditor em seu Parecer não sofre influências de grupos de interesses (auditados, usuários, administradores, etc.). *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente

O Parecer dos Auditores carrega consigo um alto grau de subjetividade. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente

O Parecer dos Auditores fornece informações adicionais para a tomada de decisão. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente

PARTE V - EXPECTATIVAS DO USUÁRIO

Analise as assertivas abaixo.

Os auditores independentes NÃO são os responsáveis pela prevenção e detecção de fraudes e/ou erros na empresa que auditam. *

- Discordo
- Concordo
- Não sei Responder

Os auditores independentes realizam julgamentos em seus trabalhos. *

- Discordo
- Concordo
- Não sei Responder

Os auditores independentes NÃO são responsáveis por evidenciar em seu relatório o risco da empresa auditada não continuar a operar. *

- Discordo
- Concordo
- Não sei Responder

Os auditores independentes NÃO são os responsáveis pela escolha das políticas e estimativas contábeis necessárias para a apresentação adequada da informação contábil. *

- Discordo
- Concordo
- Não sei Responder

Os auditores independentes NÃO são os responsáveis pelas informações preparadas e apresentadas nas demonstrações contábeis que acompanham o seu Parecer. *

- Discordo
- Concordo
- Não sei Responder

Os auditores independentes NÃO são os responsáveis pelo desenvolvimento e manutenção de um adequado 'ambiente de controle' (Sistemas de Controles Interno) da empresa que auditam. *

- Discordo
- Concordo
- Não sei Responder

Demonstrações contábeis, acompanhadas de um Parecer da Auditoria Independente que NÃO contenha ressalvas quanto ao assunto, fornecem segurança de que a empresa auditada está livre da ocorrência de erros e/ou fraudes. *

- Discordo
- Concordo
- Não sei Responder

O Parecer da Auditoria Independente é útil para auxiliar a determinar se a empresa auditada é economicamente viável. *

- Discordo
- Concordo
- Não sei Responder

Quando um Parecer da Auditoria Independente NÃO possui ressalvas quanto ao assunto, a empresa auditada pode ser considerada uma empresa com desempenho econômico satisfatório. *

- Discordo
- Concordo
- Não sei Responder

Quando um Parecer da Auditoria Independente NÃO possui ressalvas quanto ao assunto, a empresa auditada pode ser considerada uma empresa com bons padrões de gestão corporativa. *

- Discordo
- Concordo
- Não sei Responder

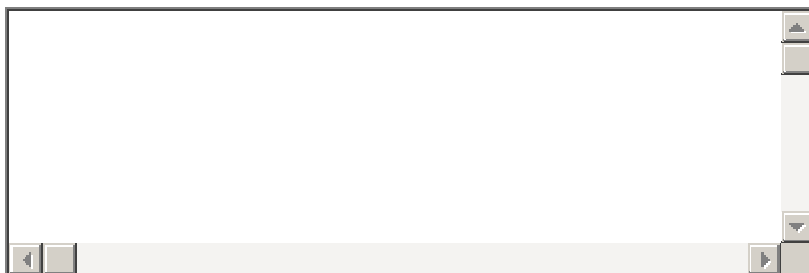
Quando um Parecer da Auditoria Independente NÃO possui ressalvas quanto ao assunto, a empresa auditada pode ser considerada uma empresa que apresenta segurança de que irá continuar a operar no mercado nos próximos anos. *

- Discordo
- Concordo
- Não sei Responder

Os auditores independentes podem atuar sem preencher todos os requisitos de 'Independência'. *

- Discordo
- Concordo
- Não sei Responder

Deseja fazer alguma consideração sobre o 'Parecer dos Auditores Independentes'? Pode realizar algum comentário sobre os estudos relativos a este tema, ou ainda, expor alguma dúvida ou questão sobre o assunto.



APÊNDICE B – Questionário sobre Modelo de Relatório de Auditoria (Modelo Normativo)

QUESTIONÁRIO SOBRE MODELOS DE RELATÓRIO DA AUDITORIA

Prezados (as) Senhores (as), Pela presente, tomo à liberdade de solicitar à V. S^a. a gentileza de preencher este questionário, que servirá como subsídio para o desenvolvimento de minha tese de doutorado sobre “Modelagem de Relatórios de Auditoria”, que venho desenvolvendo junto à UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA (UFSC), sob a orientação do Prof. Dr. Antonio Cezar Bornia. As respostas do questionário são de caráter estritamente confidencial, sendo que as mesmas serão analisadas estatisticamente e de forma global, sem menção à identidade do respondente. Vale frisar que a pretensão não é a de analisar ou avaliar a adequação das respostas aqui obtidas; a proposição preponderante da investigação é a obtenção da percepção de cada respondente, de modo que a sinceridade nas respostas é essencial para pesquisa. Ademais, ressalto que suas respostas são extremamente importantes para realização desta pesquisa. Assim, solicito a especial atenção e alguns minutos, para que este questionário seja preenchido. Contando com a inestimável colaboração de V. S^a., agradeço antecipadamente. Atenciosamente, Marcelo Haendchen Dutra Doutorando do Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção (UFSC) e-mail: mhdutra@eletrosul.gov.br Fone: (48) 3721-6668

*Obrigatório

PARTE I - DADOS GERAIS PARA CARACTERIZAÇÃO DO RESPONDENTE

Importante: É necessário responder a todas as questões assinaladas com (*) para que se tenha acesso à página seguinte.

Idade (somente números):

Anos de Experiência Profissional (somente números):

E-mail (opcional):

Grau de Instrução:

Ensino médio

Profissionalizante

Graduação

Pós-Graduação

Com qual das alternativas abaixo você melhor se identifica?

- sou investidor ou analista de investimento
- sou analista de crédito ou trabalho com análise de financiamento
- Outro:

Qual o seu nível de interesse nas informações contábeis (demonstrações contábeis, notas explicativas, etc.)? *

- Nenhum (estas informações são dispensáveis para a tomada de decisão)
- Pouco Interesse
- Médio Interesse
- Bastante Interesse
- Total Interesse

Quando recebe um conjunto de informações contábeis de uma companhia, você lê o Parecer da Auditoria? *

- Nunca
- Raramente
- Algumas vezes
- A maioria das vezes
- Sempre

Quantos Pareceres de Auditoria você já leu? *

- Nenhum
- Menos de 25
- Entre 100 e 25
- Mais de 100

PARTE II - RELATÓRIO DA AUDITORIA INDEPENDENTE

Por favor, leia atentamente o relatório abaixo. Sua leitura é imprescindível para a sequência deste estudo.

Parecer dos Auditores Independentes - Sem Ressalva

Relatório dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis individuais

Ao

Conselho de Administração, aos Acionistas e aos Administradores da
Brasólha S.A.

Examinamos as demonstrações contábeis individuais da Brasólha S.A. ("Companhia"), que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 2010 e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

Responsabilidade da Administração sobre as demonstrações contábeis

A Administração da Companhia é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Responsabilidade dos auditores independentes

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis com base em nossa auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Essas normas requerem o cumprimento de exigências éticas pelos auditores e que a auditoria seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante.

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da Companhia para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles internos da Companhia. Uma auditoria inclui, também, a

avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

Opinião

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Brasólha S.A. em 31 de dezembro de 2010, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Brasília, 16 de fevereiro de 2011.

TESTAR Auditores Independentes

PARTE III - COMPREENSÃO DO RELATÓRIO

Para responder as questões a seguir, considere o Parecer dos Auditores que você leu anteriormente. Assinale: (1) para Discordo Totalmente; (2) para Discordo Parcialmente; (3) para Indiferente; (4) para Concordo Parcialmente; e (5) para Concordo Totalmente.

A redação do Parecer dos Auditores é excessivamente padronizada. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente

A linguagem usada no Parecer dos Auditores é excessivamente técnica. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente

O objetivo da auditoria é claramente expresso no Parecer dos Auditores. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente

O Parecer dos Auditores constitui-se em um meio adequado de comunicação com os usuários das informações contábeis. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>		Concordo Totalmente

A linguagem utilizada no Parecer dos Auditores é ambígua. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente

O Parecer emitido pelo auditor é compreensível. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente

A opinião emitida pelo auditor em seu Parecer não sofre influências de grupos de interesses (auditados, usuários, administradores, etc.). *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente

O Parecer dos Auditores carrega consigo um alto grau de subjetividade. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente

O Parecer dos Auditores fornece informações adicionais para a tomada de decisão. *

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente

PARTE V - EXPECTATIVAS DO USUÁRIO

Analise as assertivas abaixo.

Os auditores independentes **NÃO** são os responsáveis pela prevenção e detecção de fraudes e/ou erros na empresa que auditam. *

- Discordo
- Concordo
- Não sei Responder

Os auditores independentes realizam julgamentos em seus trabalhos. *

- Discordo
- Concordo
- Não sei Responder

Os auditores independentes **NÃO** são responsáveis por evidenciar em seu relatório o risco da empresa auditada não continuar a operar. *

- Discordo
- Concordo
- Não sei Responder

Os auditores independentes **NÃO** são os responsáveis pela escolha das políticas e estimativas contábeis necessárias para a apresentação adequada da informação contábil. *

- Discordo
- Concordo
- Não sei Responder

Os auditores independentes **NÃO** são os responsáveis pelas informações preparadas e apresentadas nas demonstrações contábeis que acompanham o seu Parecer. *

- Discordo
- Concordo
- Não sei Responder

Os auditores independentes NÃO são os responsáveis pelo desenvolvimento e manutenção de um adequado 'ambiente de controle' (Sistemas de Controles Interno) da empresa que auditam. *

- Discordo
- Concordo
- Não sei Responder

Demonstrações contábeis, acompanhadas de um Parecer da Auditoria Independente que NÃO contenha ressalvas quanto ao assunto, fornecem segurança de que a empresa auditada está livre da ocorrência de erros e/ou fraudes. *

- Discordo
- Concordo
- Não sei Responder

O Parecer da Auditoria Independente é útil para auxiliar a determinar se a empresa auditada é economicamente viável. *

- Discordo
- Concordo
- Não sei Responder

Quando um Parecer da Auditoria Independente NÃO possui ressalvas quanto ao assunto, a empresa auditada pode ser considerada uma empresa com desempenho econômico satisfatório. *

- Discordo
- Concordo
- Não sei Responder

Quando um Parecer da Auditoria Independente NÃO possui ressalvas quanto ao assunto, a empresa auditada pode ser considerada uma empresa com bons padrões de gestão corporativa. *

- Discordo
- Concordo
- Não sei Responder

Quando um Parecer da Auditoria Independente NÃO possui ressalvas quanto ao assunto, a empresa auditada pode ser considerada uma empresa que apresenta segurança de que irá continuar a operar no mercado nos próximos anos. *

- Discordo
- Concordo
- Não sei Responder

Os auditores independentes podem atuar sem preencher todos os requisitos de 'Independência'. *

- Discordo
- Concordo
- Não sei Responder

Deseja fazer alguma consideração sobre o 'Parecer dos Auditores Independentes'? Pode realizar algum comentário sobre os estudos relativos a este tema, ou ainda, expor alguma dúvida ou questão sobre o assunto.



APÊNDICE C – Resultados dos Testes-T realizados para testar as hipóteses de pesquisa

GAP GERAL

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>Referência</i>	<i>Normativo</i>
Média	7,426	5,423
Variância	7,230	5,268
Observações	54	52
Variância agrupada	6,268	
Gl	104	
Stat t	4,117	
P(T<=t) uni-caudal	0,000	
t crítico uni-caudal	1,660	
P(T<=t) bi-caudal	0,000	
t crítico bi-caudal	1,983	

GAP DE FRAUDE

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>Referência</i>	<i>Normativo</i>
Média	0,667	0,558
Variância	0,226	0,291
Observações	54	52
Variância agrupada	0,258	
gl	104	
Stat t	1,104	
P(T<=t) uni-caudal	0,136	
t crítico uni-caudal	1,660	
P(T<=t) bi-caudal	0,272	
t crítico bi-caudal	1,983	

GAP DE SIGNIFICADOS

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>Referência</i>	<i>Normativo</i>
Média	2,870	2,231
Variância	1,549	1,397
Observações	54	52
Variância agrupada	1,474	
gl	104	
Stat t	2,711	
P(T<=t) uni-caudal	0,004	
t crítico uni-caudal	1,660	
P(T<=t) bi-caudal	0,008	
t crítico bi-caudal	1,983	

GAP DE CONTINUIDADE

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>Referência</i>	<i>Normativo</i>
Média	1,185	0,673
Variância	0,380	0,420
Observações	54	52
Variância agrupada	0,400	
gl	104	
Stat t	4,168	
P(T<=t) uni-caudal	0,000	
t crítico uni-caudal	1,660	
P(T<=t) bi-caudal	0,000	
t crítico bi-caudal	1,983	

GAP DE RESPONSABILIDADES

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>Referência</i>	<i>Normativo</i>
Média	2,704	1,962
Variância	1,420	1,410
Observações	54	52
Variância agrupada	1,415	
gl	104	
Stat t	3,211	
P(T<=t) uni-caudal	0,001	
t crítico uni-caudal	1,660	
P(T<=t) bi-caudal	0,002	
t crítico bi-caudal	1,983	

PADRONIZAÇÃO (COMPREENSIBILIDADE)

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>Referência</i>	<i>Normativo</i>
Média	2,685	3,788
Variância	1,805	0,837
Observações	54	52
Variância agrupada	1,330	
gl	104	
Stat t	-4,924	
P(T<=t) uni-caudal	0,000	
t crítico uni-caudal	1,660	
P(T<=t) bi-caudal	0,000	
t crítico bi-caudal	1,983	

LINGUAGEM TÉCNICA (COMPREENSIBILIDADE)

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>Referência</i>	<i>Normativo</i>
Média	2,722	3,673
Variância	1,186	0,656
Observações	54	52
Variância agrupada	0,926	
Gl	104	
Stat t	-5,086	
P(T<=t) uni-caudal	0,000	
t crítico uni-caudal	1,660	
P(T<=t) bi-caudal	0,000	
t crítico bi-caudal	1,983	

CLAREZA DOS OBJETIVOS (COMPREENSIBILIDADE)

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>Referência</i>	<i>Normativo</i>
Média	3,870	2,288
Variância	1,473	1,190
Observações	54	52
Variância agrupada	1,334	
gl	104	
Stat t	7,049	
P(T<=t) uni-caudal	0,000	
t crítico uni-caudal	1,660	
P(T<=t) bi-caudal	0,000	
t crítico bi-caudal	1,983	

ADEQUADO MEIO DE COMUNICAÇÃO (COMPREENSIBILIDADE)

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>Referência</i>	<i>Normativo</i>
Média	3,759	3,365
Variância	1,092	0,785
Observações	54	52
Variância agrupada	0,942	
gl	104	
Stat t	2,089	
P(T<=t) uni-caudal	0,020	
t crítico uni-caudal	1,660	
P(T<=t) bi-caudal	0,039	
t crítico bi-caudal	1,983	

AMBIGUIDADE (COMPREENSIBILIDADE)

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>Referência</i>	<i>Normativo</i>
Média	2,500	3,692
Variância	1,047	0,845
Observações	54	52
Variância agrupada	0,94785503	
gl	104	
Stat t	-6,303	
P(T<=t) uni-caudal	0,000	
t crítico uni-caudal	1,660	
P(T<=t) bi-caudal	0,000	
t crítico bi-caudal	1,983	

COMPREENSIBILIDADE (COMPREENSIBILIDADE)

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>Referência</i>	<i>Normativo</i>
Média	3,907	2,750
Variância	1,067	1,054
Observações	54	52
Variância agrupada	1,060	
gl	104	
Stat t	5,785	
P(T<=t) uni-caudal	0,000	
t crítico uni-caudal	1,660	
P(T<=t) bi-caudal	0,000	
t crítico bi-caudal	1,983	

CONFIANÇA (UTILIDADE)

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>Referência</i>	<i>Normativo</i>
Média	4,463	3,981
Variância	0,706	0,529
Observações	54	52
Variância agrupada	0,619	
Gl	104	
Stat t	3,154	
P(T<=t) uni-caudal	0,001	
t crítico uni-caudal	1,660	
P(T<=t) bi-caudal	0,002	
t crítico bi-caudal	1,983	

VALOR AGREGADO (UTILIDADE)

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>Referência</i>	<i>Normativo</i>
Média	4,130	2,788
Variância	0,870	1,072
Observações	54	52
Variância agrupada	0,969	
gl	104	
Stat t	7,013	
P(T<=t) uni-caudal	0,000	
t crítico uni-caudal	1,660	
P(T<=t) bi-caudal	0,000	
t crítico bi-caudal	1,983	

CUSTO versus BENEFÍCIO (UTILIDADE)

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>Referência</i>	<i>Normativo</i>
Média	3,870	2,942
Variância	0,756	0,683
Observações	54	52
Variância agrupada	0,720	
gl	104	
Stat t	5,628	
P(T<=t) uni-caudal	0,000	
t crítico uni-caudal	1,660	
P(T<=t) bi-caudal	0,000	
t crítico bi-caudal	1,983	

OBRIGATORIEDADE LEGAL (UTILIDADE)

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>Referência</i>	<i>Normativo</i>
Média	2,722	3,288
Variância	1,450	0,876
Observações	54	52
Variância agrupada	1,168	
gl	104	
Stat t	-2,696	
P(T<=t) uni-caudal	0,004	
t crítico uni-caudal	1,660	
P(T<=t) bi-caudal	0,008	
t crítico bi-caudal	1,983	

SERVIÇO DE UTILIDADE PÚBLICA (UTILIDADE)

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>Referência</i>	<i>Normativo</i>
Média	3,722	3,077
Variância	1,110	1,014
Observações	54	52
Variância agrupada	1,063	
gl	104	
Stat t	3,222	
P(T<=t) uni-caudal	0,001	
t crítico uni-caudal	1,660	
P(T<=t) bi-caudal	0,002	
t crítico bi-caudal	1,983	

INFLUÊNCIAS EXTERNAS (UTILIDADE)

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>Referência</i>	<i>Normativo</i>
Média	3,167	3,115
Variância	1,274	1,124
Observações	54	52
Variância agrupada	1,200	
gl	104	
Stat t	0,241	
P(T<=t) uni-caudal	0,405	
t crítico uni-caudal	1,660	
P(T<=t) bi-caudal	0,810	
t crítico bi-caudal	1,983	

SUBJETIVIDADE DO PARECER (UTILIDADE)

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>Referência</i>	<i>Normativo</i>
Média	3,148	3,615
Variância	1,412	0,830
Observações	54	52
Variância agrupada	1,126	
gl	104	
Stat t	-2,266	
P(T<=t) uni-caudal	0,013	
t crítico uni-caudal	1,660	
P(T<=t) bi-caudal	0,026	
t crítico bi-caudal	1,983	

INFORMAÇÕES ADICIONAIS NO PARECER (UTILIDADE)

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>Referência</i>	<i>Normativo</i>
Média	3,630	2,885
Variância	1,445	1,006
Observações	54	52
Variância agrupada	1,230	
gl	104	
Stat t	3,458	
P(T<=t) uni-caudal	0,000	
t crítico uni-caudal	1,660	
P(T<=t) bi-caudal	0,001	
t crítico bi-caudal	1,983	

ANEXO A – Parecer da Auditoria (Petrobrás 2010)**Parecer dos Auditores Independentes (2010)**

Ao

Conselho de Administração e aos Acionistas da Petróleo Brasileiro S.A.

1. Examinamos os balanços patrimoniais da Petróleo Brasileiro S.A. - Petrobras (“Companhia”) e os balanços patrimoniais consolidados dessa Companhia e suas controladas, levantados em 31 de dezembro de 2009 e 2008, e as respectivas demonstrações dos resultados, das mutações do patrimônio líquido, dos fluxos de caixa e do valor adicionado correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua Administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.
2. Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria aplicáveis no Brasil e compreenderam: a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e os sistemas contábil e de controles internos da Companhia e suas controladas; b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela Administração da Companhia e suas controladas, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.
3. Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas representam, adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Petróleo Brasileiro S.A. – Petrobras e a posição patrimonial e financeira consolidada dessa Companhia e suas controladas em 31 de dezembro de 2009 e 2008, os resultados de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido, os seus fluxos de caixa e os valores adicionados referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.
4. Nossos exames foram conduzidos com o objetivo de formarmos uma opinião sobre as demonstrações contábeis acima referidas, tomadas em conjunto. As demonstrações da segmentação de negócios e das informações contábeis contidas no balanço social, referentes aos exercícios findos em 31 de dezembro de 2009 e 2008, representam informações complementares a essas demonstrações, não são requeridas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil e estão sendo apresentadas para possibilitar uma análise adicional. Essas informações complementares foram submetidas aos mesmos procedimentos de auditoria aplicados às demonstrações contábeis e, em nossa opinião, estão apresentadas, em todos os aspectos relevantes, adequadamente em relação às demonstrações contábeis referidas no primeiro parágrafo, tomadas em conjunto.

Rio de Janeiro, 19 de março de 2010.

KPMG Auditores Independentes
CRC-SP-14428/O-6-F-RJ

Manuel Fernandes Rodrigues de Sousa
Contador CRC-RJ-052.428/O-2

ANEXO B – Parecer da Auditoria (Petrobrás 2011)

Parecer dos Auditores Independentes (2011)

Relatório dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis

Ao Conselho de Administração e aos Acionistas da Petróleo Brasileiro S.A.

1. Examinamos as demonstrações contábeis individuais e consolidadas da Petróleo Brasileiro S.A. - Petrobras (“Companhia”), identificadas como Controladora e Consolidado, respectivamente, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 2010 e as respectivas demonstrações do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa, para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis

2. A administração da Companhia é responsável pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis individuais de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e das demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS), emitidas pelo International Accounting Standards Board – IASB, e de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, assim como pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração dessas demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Responsabilidade dos auditores independentes

3. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis com base em nossa auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Essas normas requerem o cumprimento de exigências éticas pelos auditores e que a auditoria seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante.

4. Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da Companhia para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles internos da Companhia. Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

5. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

Opinião sobre as demonstrações contábeis individuais

6. Em nossa opinião, as demonstrações contábeis individuais acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Petróleo Brasileiro S.A. - Petrobras em 31 de dezembro de 2010, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Opinião sobre as demonstrações contábeis consolidadas

7. Em nossa opinião, as demonstrações contábeis consolidadas acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira consolidada da Petróleo Brasileiro S.A. – Petrobras e suas controladas em 31 de dezembro de 2010, o desempenho consolidado de suas operações e os fluxos de caixa consolidados para o exercício findo naquela data, de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) emitidas pelo International Accounting Standards Board – IASB e as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Ênfase

8. Conforme descrito na Nota Explicativa nº 2, as demonstrações contábeis individuais foram elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil. No caso da Petróleo Brasileiro S.A. - Petrobras essas práticas diferem do IFRS, aplicável às demonstrações contábeis separadas, somente no que se refere à avaliação dos investimentos em controladas, coligadas e controladas em conjunto pelo método de equivalência patrimonial, enquanto que para fins de IFRS seria custo ou valor justo; e pela opção pela manutenção do saldo de ativo diferido, existente em 31 de dezembro de 2008, que vem sendo amortizado.

Outros assuntos

Demonstrações do valor adicionado, da Segmentação de negócios e do Balanço social

9. Examinamos, também, as demonstrações individuais e consolidadas do valor adicionado (DVA), da segmentação de negócios e as informações contábeis contidas no Balanço social, referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2010. Essas demonstrações foram submetidas aos mesmos procedimentos de auditoria descritos anteriormente e, em nossa opinião, estão adequadamente apresentadas, em todos os seus aspectos relevantes, em relação às demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

Rio de Janeiro, 25 de fevereiro de 2011.

KPMG Auditores Independentes
CRC SP-014428/O-6 F-RJ

Manuel Fernandes Rodrigues de Sousa
Contador CRC-RJ-052428/O-2