

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA  
FACULDADE DE GESTÃO E NEGÓCIOS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO

NEIRILAINÉ SILVA DE ALMEIDA

**PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS BRASILEIROS: EVIDÊNCIAS DO  
ENTENDIMENTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL**

Uberlândia  
2012

**NEIRILAINÉ SILVA DE ALMEIDA**

**PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS BRASILEIROS: EVIDÊNCIAS DO  
ENTENDIMENTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Administração, da Faculdade de Gestão e Negócios, da Universidade Federal de Uberlândia como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Administração.

Área de Concentração: Gestão Financeira e Controladoria

Orientadora: Profa. Dra. Sirlei Lemes

**Uberlândia  
2012**

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)**

**Sistema de Bibliotecas da UFU, MG, Brasil.**

---

Almeida, Neirlaine Silva de, 1987-

Pronunciamentos contábeis brasileiros : evidências do entendimento dos auditores independentes do Brasil / Neirlaine Silva de Almeida. - 2012.

A447p  
2012      132 f. : il.

Orientadora: Sirlei Lemes.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal de Uberlândia, Programa de Pós-Graduação em Administração.

Inclui bibliografia.

1. Administração - Teses.
2. Administração financeira - Teses.
3. Contabilidade - Normas - Teses. I. Lemes, Sirlei. II. Universidade Federal de Uberlândia. Programa de Pós-Graduação em Administração. III. Título.

---

CDU: 658

**Reitor da Universidade Federal de Uberlândia**  
Alfredo Júlio Fernandes Neto

**Diretor da Faculdade de Gestão e Negócios**  
Walter Gomes da Cunha

**Coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Administração**  
Stella Naomi Moriguchi

# **PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS BRASILEIROS: EVIDÊNCIAS DO ENTENDIMENTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL**

**NEIRILAINE SILVA DE ALMEIDA**

Dissertação julgada adequada para obtenção do título de Mestre em Administração, na área de Gestão Organizacional, Linha de Pesquisa Gestão Financeira e Controladoria, e aprovada em sua forma final pelo programa de Pós-Graduação em Administração da Faculdade de Gestão e Negócios da Universidade Federal de Uberlândia – UFU.

Uberlândia, 29 de Fevereiro de 2012.

---

Profa. Dra. Stella Naomi Moriguchi  
Coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Administração

Banca Examinadora:

---

Profa. Dra. Sirlei Lemes (Orientadora)  
Universidade Federal de Uberlândia - UFU

---

Prof. Dr. Ernando Antonio dos Reis  
Universidade Federal de Uberlândia - UFU

---

Prof. Dr. Bruno Meirelles Salotti  
Universidade de São Paulo - USP

Aos meus amados pais, Nivaldo e Regina, que, com muito sacrifício, empenho e amor, lutaram para me proporcionar a oportunidade de buscar os meus sonhos.

À minha amada irmã, Liliane, cujo amor, companheirismo e apoio são fundamentais na minha vida

Dedico

## **AGRADECIMENTOS**

A conclusão deste trabalho não seria possível sem as bênçãos de Deus, que sempre renovam a minha fé e preenchem-me com alegria, esperança e força para lutar pelos meus objetivos. A Deus também agradeço a oportunidade de ter conhecido pessoas tão especiais, às quais deixo aqui o meu agradecimento.

À minha estimada Prof. Dra Sirlei Lemes, cujos conhecimentos e postura profissional despertaram a minha imensa admiração, agradeço pela qualidade da orientação, pela paciência nos momentos difíceis, pelo apoio constante e por sua confiança.

À minha admirada Prof. Dra Kárem Cristina de Sousa Ribeiro, cujos ensinamentos, apoio e orientações direcionaram os meus caminhos, agradeço pelas valiosas considerações na minha banca de qualificação.

Ao inspirador Prof. Dr. Ernando Antonio dos Reis, agradeço pelos direcionamentos acadêmicos, presentes desde a graduação, e pelas contribuições nas bancas de qualificação e de defesa deste trabalho.

Ao estimado Prof. Dr. Bruno Meirelles Salotti, agradeço por ter aceitado participar da banca de defesa e pelas importantes contribuições efetuadas.

Aos prezados Prof. Ms Vidigal Fernandes Martins, Prof. Dr. Valdir Machado Valadão Júnior, Prof. Dra Márcia Freire de Oliveira, Prof. Dra Valeriana Cunha, Prof. Dra Stella Naomi Moriguchi e Prof. Dr. Germano Mendes de Paula, agradeço pelos direcionamentos acadêmicos e pelo auxílio e confiança antes e durante o mestrado.

Aos professores Ms. José Eduardo Ferreira Lopes, Ms Rodrigo Fernandes Malaquias, Dr. Janser Moura Pereira e Dr. Marcelo Tavares, agradeço pelos esclarecimentos na parte estatística e pelos direcionamentos na análise de dados.

Aos funcionários da FAGEN, agradeço pelo ótimo atendimento e suporte. À Capes, agradeço pela oportunidade de cursar o mestrado como aluna bolsista.

Aos colegas do programa de Mestrado em Administração da UFU, agradeço pelas discussões acadêmicas e pelo compartilhamento das aulas, dos artigos e dos aprendizados.

A todos os meus queridos amigos, agradeço pelo respeito, apoio e torcida. Em especial, destaco a minha gratidão à minha querida amiga Ana Carolina, que, com sua imensurável atenção, participou intensamente desta jornada, concedendo-me o seu carinho e o seu essencial apoio em todos os momentos, e ao meu querido amigo Marlon, que, com grande companheirismo, vivenciou cada fase deste projeto, reservando-me a sua confiança, o seu carinho e as suas essenciais palavras que me confortaram diante de todos os desafios.

Aos meus avôs, tios, primos e cunhado, agradeço pela convivência e apoio durante o desenvolvimento deste trabalho.

E, em especial, ao meu pai, Nivaldo, à minha mãe, Regina, e à minha irmã, Liliane, agradeço pelo apoio diário, pela confiança e por me perdoarem pelas ausências em momentos especiais da nossa família. Mãe e pai, eu sou e serei eternamente grata por terem trabalhado arduamente para me proporcionar a oportunidade de pleitear os meus sonhos, por me concederem o maior amor que eu acredito existir e por terem me ensinado a lutar por meus objetivos. E “irmãzinha”, seu companheirismo e carinho foram fundamentais para este trabalho e são essenciais na minha vida. Enfim, minhas três preciosidades, espero que estas palavras expressem, embora singelamente, o meu imensurável amor e a minha enorme gratidão.

“Quando nada parece dar certo, vou ver o cortador de pedras martelando sua rocha talvez 100 vezes, sem que uma única rachadura apareça. Mas na centésima primeira martelada a pedra se abre em duas, e eu sei que não foi aquela que conseguiu isso, mas todas as que vieram antes.”

Jacob A. Riss

## **RESUMO**

Diante da necessidade de informações financeiras comparáveis, órgãos reguladores, profissionais da área contábil, pesquisadores e outros interessados estão imersos em um cenário, em que o emprego de um padrão internacional nas demonstrações contábeis das empresas do mundo tem sido cada vez mais requerido. Os progressos são visíveis, visto que, aproximadamente, 120 países já adotam normas concernentes às Normas Internacionais de Contabilidade. Todavia a preocupação de alguns autores quanto à efetiva comparabilidade das informações financeiras ainda persiste. Tais inquietações, oriundas de pesquisadores como Doupnik e Riccio (2006), Nobes (2006) e Chand, Patel e Day (2008), fundamentam-se na possibilidade de que as diferenças culturais, políticas, sociais e até mesmo comportamentais dos contabilistas sejam fatores determinantes para interpretações e aplicações díspares, mesmo com a utilização de normas idênticas. Sendo assim, este estudo tem o objetivo de identificar quais são as interpretações dos auditores independentes das empresas cadastradas na CVM, no que concerne a quatro Pronunciamentos Contábeis brasileiros que abordam os tributos diferidos, os custos de empréstimos, as provisões e os passivos contingentes e o ativo intangível. Os dados foram coletados a partir de um questionário adaptado de Chand, Patel e Patel (2010). Com base nas respostas, buscou-se identificar a existência de associação das interpretações dos auditores com cinco variáveis referentes ao tamanho da empresa, à familiaridade com as normas, ao nível de conservadorismo e à experiência profissional em atividades de auditoria e em atividades relacionadas às IFRS. Para tanto, aplicou-se o Teste Qui-quadrado. Como resultado, verificou-se a falta de consenso nas respostas dos auditores da amostra. Observou-se, ainda, que as interpretações dos auditores com distintos tempos de experiências em auditoria foram estatisticamente semelhantes. Contudo tais interpretações foram estatisticamente distintas em função: do tamanho da empresa e da familiaridade com as Normas Internacionais de Contabilidade (nível de significância de 5%); e do nível de conservadorismo e do tempo de experiência com atividades relacionadas às IFRS (nível de significância de 10%). À luz desses resultados, infere-se que, diante do uso de uma mesma norma, existe a possibilidade de que os profissionais brasileiros efetuem interpretações distintas e, consequentemente, tomem decisões que permitam a existência de relatórios contábeis não comparáveis.

Palavras-chave: Pronunciamentos Contábeis. Interpretação das normas. Auditores independentes.

## **ABSTRACT**

*Faced with the need for comparable financial information, regulators, accounting professionals, researchers, and other stakeholders are immersed in a scenario where the use of international standards in the financial statements of companies around the world has been increasingly required. Progress is visible, since approximately 120 countries have already adopted International Financial Reporting Standards. However, the concern of a few authors regarding effective comparability of financial information still persists. Such concerns from researchers like Doupnik and Riccio (2006), Nobes (2006), and Chand, Patel and Day (2008), are based on the possibility that cultural, political, social, and even behavioral differences between accounting officers are determining factors for disparate applications and interpretations, even with the use of identical standards. Therefore, this study aims to identify what the interpretations of independent auditors of companies indexed in the CVM are regarding the four Brazilian Accounting Pronouncements that address deferred taxes, borrowing costs, provisions and contingent liabilities, and intangible assets. Data was collected from a questionnaire adapted from Chand, Patel and Patel (2010). Based on the answers, the goal was to identify the existence of the association of auditors' responses with five variables pertaining to the size of the company, the familiarity with the standards, the level of conservatism, and professional experience in auditing and in IFRS-related activities. The Chi-square Test was used, and, as a result, a lack of consensus on the answers of the auditors of the sample was highlighted. It was also noticed that the different interpretations of experienced auditors were statistically similar. However, such interpretations were statistically distinct in function: the size of the undertaking and of familiarity with IFRS (significance: 5%), and the level of conservatism and experience with IFRS-related activities (significance: 10%). In the light of these results, it can be inferred that, within the use of the same standard, there is a possibility that Brazilian professionals have different interpretations and, therefore, make decisions that will produce non-comparable accounting reports.*

*Keywords:* International Financial Reporting Standards. Interpretation of the standards. Independent auditors.

## **LISTA DE ILUSTRAÇÕES**

Figura 1: Diferença entre o valor contábil do ativo e a base fiscal .....	43
Figura 2: Diferença entre o valor contábil do passivo e a base fiscal .....	44
Figura 3: Árvore da decisão sobre as obrigações presentes .....	48
Figura 4: Amostra da pesquisa .....	61
Gráfico 1: Interpretações do cenário - Custos de empréstimos .....	69
Gráfico 2: Interpretações do cenário - Tributos diferidos .....	73
Gráfico 3: Interpretações do cenário - Provisões e Passivos Contingentes .....	79
Gráfico 4: Interpretações do cenário - Pesquisa e Desenvolvimento .....	84
Quadro 1: Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo CPC até set. 2011 .....	39

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Empresas dos participantes da pesquisa.....	64
Tabela 2: Experiência em atividades em auditoria.....	65
Tabela 3: Experiência profissional em Normas Internacionais de Contabilidade.....	65
Tabela 4: Nível de familiaridade com as Normas Internacionais de Contabilidade .....	66
Tabela 5: Grau de conservadorismo em relação às Normas Internacionais .....	67
Tabela 6: Interpretações do cenário - Custos de empréstimos (Tamanho da empresa) .....	69
Tabela 7: Interpretações do cenário - Custos de empréstimos (Familiaridade) .....	70
Tabela 8: Interpretações do cenário - Custos de empréstimos (Conservadorismo) .....	71
Tabela 9: Interpretações do cenário - Custos de empréstimos (Experiência em auditoria) .....	71
Tabela 10: Interpretações do cenário - Custos de empréstimos (Experiência em IFRS) .....	72
Tabela 11: Interpretações do cenário – Tributos diferidos (Tamanho da empresa) .....	74
Tabela 12: Interpretações do cenário - Tributos diferidos (Familiaridade).....	75
Tabela 13: Interpretações do cenário - Tributos diferidos (Conservadorismo).....	75
Tabela 14: Interpretações do cenário - Tributos diferidos (Experiência em auditoria).....	76
Tabela 15: Interpretações do cenário - Tributos diferidos (Experiência em IFRS).....	76
Tabela 16: Interpretações do cenário – Provisões e Passivos contingentes (Tamanho da empresa)....	79
Tabela 17: Interpretações do cenário – Provisões e Passivos contingentes (Familiaridade).....	80
Tabela 18: Interpretações do cenário – Provisões e Passivos contingentes (Conservadorismo).....	80
Tabela 19: Interpretações do cenário – Provisões e Passivos contingentes (Experiência em auditoria)81	
Tabela 20: Interpretações do cenário – Provisões e Passivos contingentes (Experiência em IFRS) ....	82
Tabela 21: Interpretações do cenário - Pesquisa e Desenvolvimento (Tamanho da empresa).....	84
Tabela 22: Interpretações do cenário - Pesquisa e Desenvolvimento (Familiaridade).....	85
Tabela 23: Interpretações do cenário – Pesquisa e Desenvolvimento (Conservadorismo).....	85
Tabela 24: Interpretações do cenário - Pesquisa e Desenvolvimento (Experiência em auditoria).....	86
Tabela 25: Interpretações do cenário - Pesquisa e Desenvolvimento (Experiência em IFRS) .....	87
Tabela 26: Resumo das disparidades de interpretações .....	87

Tabela 27: Resumo dos Testes Qui-quadrado.....	88
Tabela 28: Resumo de opiniões predominantes – Escala <i>Likert</i> .....	90
Tabela 29: Teste Qui-quadrado do Cenário dos Custos de empréstimos (Tamanho da empresa) .....	118
Tabela 30: Teste Qui-quadrado do Cenário dos Custos de empréstimos (Familiaridade) .....	118
Tabela 31: Teste Qui-quadrado do Cenário dos Custos de empréstimos (Conservadorismo) .....	118
Tabela 32: Teste Qui-quadrado do Cenário dos Custos de empréstimos (Experiência em auditoria) .....	119
Tabela 33: Teste Qui-quadrado do Cenário dos Custos de empréstimos (Experiência em IFRS).....	119
Tabela 34: Teste Qui-quadrado do Cenário dos Tributos diferidos (Tamanho da empresa) .....	119
Tabela 35: Teste Qui-quadrado do Cenário dos Tributos diferidos (Familiaridade) .....	120
Tabela 36: Teste Qui-quadrado do Cenário dos Tributos diferidos (Conservadorismo) .....	120
Tabela 37: Teste Qui-quadrado do Cenário dos Tributos diferidos (Experiência em auditoria) .....	120
Tabela 38: Teste Qui-quadrado do Cenário dos Tributos diferidos (Experiência em IFRS) .....	121
Tabela 39: Teste Qui-quadrado do Cenário das Provisões e passivos contingentes (Tamanho da empresa) .....	121
Tabela 40: Teste Qui-quadrado do Cenário das Provisões e passivos contingentes (Familiaridade) .	121
Tabela 41: Teste Qui-quadrado do Cenário das Provisões e passivos contingentes (Conservadorismo) .....	122
Tabela 42: Teste Qui-quadrado do Cenário das Provisões e passivos contingentes (Experiência em auditoria) .....	122
Tabela 43: Teste Qui-quadrado do Cenário das Provisões e passivos contingentes (Experiência em IFRS).....	122
Tabela 44: Teste Qui-quadrado do Cenário da Pesquisa e desenvolvimento (Tamanho da empresa)	123
Tabela 45: Teste Qui-quadrado do Cenário da Pesquisa e desenvolvimento (Familiaridade).....	123
Tabela 46: Teste Qui-quadrado do Cenário da Pesquisa e desenvolvimento (Conservadorismo).....	123
Tabela 47: Teste Qui-quadrado do Cenário da Pesquisa e desenvolvimento (Experiência em auditoria) .....	124
Tabela 48: Teste Qui-quadrado do Cenário da Pesquisa e desenvolvimento (Experiência em IFRS)	124
Tabela 49: Teste Qui-quadrado-Monte Carlo (Custos de empréstimos - Tamanho da empresa) .....	125
Tabela 50: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Custos de empréstimos - Familiaridade) .....	125
Tabela 51: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Custos de empréstimos - Conservadorismo) .....	125
Tabela 52: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Custos de empréstimos - Experiência em auditoria)	126

Tabela 53: Teste Qui-quadrado-Monte Carlo (Custos de empréstimos - Experiência em IFRS) .....	126
Tabela 54: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Tributos diferidos - Tamanho da empresa).....	126
Tabela 55: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Tributos diferidos - Familiaridade).....	127
Tabela 56: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Tributos diferidos - Conservadorismo).....	127
Tabela 57: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Tributos diferidos - Experiência em auditoria).....	127
Tabela 58: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Tributos diferidos - Experiência em IFRS) .....	128
Tabela 59: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Provisões e Passivos Contingentes - Tamanho da empresa).....	128
Tabela 60: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Provisões e Passivos Contingentes - Familiaridade) 128	
Tabela 61: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Provisões e Passivos Contingentes - Conservadorismo) .....	129
Tabela 62: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Provisões e Passivos Contingentes - Experiência em auditoria) .....	129
Tabela 63: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Provisões e Passivos Contingentes - Experiência em IFRS) .....	129
Tabela 64: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Pesquisa e desenvolvimento - Tamanho da empresa) .....	130
Tabela 65: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Pesquisa e desenvolvimento - Familiaridade) .....	130
Tabela 66: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Pesquisa e desenvolvimento - Conservadorismo) ...	130
Tabela 67: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Pesquisa e desenvolvimento - Experiência em auditoria) .....	131
Tabela 68: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Pesquisa e desenvolvimento - Experiência em IFRS) .....	131
Tabela 69: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Cenário - Custos de empréstimos - Conservadorismo) .....	131
Tabela 70: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Cenário - Pesquisa e desenvolvimento - Experiência em IFRS) .....	132
Tabela 71: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Cenário - Pesquisa e desenvolvimento - Familiaridade) .....	132
Tabela 72: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Cenário - Provisões e passivos contingentes - Experiência em IFRS) .....	132

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

- ABRASCA: Associação Brasileira das Companhias Abertas
- APIMEC NACIONAL: Associação Nacional dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais
- BACEN: Banco Central do Brasil
- BM&FBOVESPA S.A: Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros
- CFC: Conselho Federal de Contabilidade
- CMN: Conselho Monetário Nacional
- CPC: Comitê dos Pronunciamentos Contábeis
- CVM: Comissão de Valores Mobiliários
- DVA: Demonstração do Valor Adicionado
- EUA: Estados Unidos da América
- FASB: Financial Accounting Standards Board
- FIPECAFI: Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
- IAS: International Accounting Standards
- IASB: International Accounting Standards Board
- IASC: International Accounting Standards Committee
- IBRACON: Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
- IFAC: International Federation of Accountants
- IFRS: International Financial Reporting Standards
- IOSCO: International Organization of Securities Commissions
- ISA: International Standards on Auditing
- MOU: Memorandum of Understanding
- NBC-TA: Normas Técnicas de Auditoria Independente
- NBC T: Normas Brasileiras de Contabilidade
- PME: Pequenas e Médias Empresas
- RTT: Regime Tributário de Transição
- SEC: Securities and Exchange Commission
- SFAS: Statement of Financial Accounting Standards
- SPSS: Statistical Package for the Social Sciences
- SRF: Secretaria da Receita Federal
- SUSEP: Superintendência de Seguros Privados

US GAAP: United States Generally Accepted Accounting Principles

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>19</b>
1.1. Contextualização e problema de pesquisa .....	19
1.2. Hipóteses de pesquisa .....	22
1.3. Objetivos .....	26
1.4. Justificativa do tema .....	27
1.5. Estrutura do trabalho.....	29
<b>2. CONVERGÊNCIA CONTÁBIL E A INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS PELOS AUDITORES INDEPENDENTES .....</b>	<b>30</b>
2.1. Papel da Auditoria .....	30
2.2. O desenvolvimento da Ciência Contábil.....	32
2.2.1. Arcabouço legal da convergência no Brasil .....	34
2.2.2. Pronunciamentos Contábeis .....	38
2.2.3. Custos de empréstimos .....	40
2.2.4. Tributos sobre o lucro.....	42
2.2.5. Provisões e Passivos Contingentes .....	47
2.2.6. Pesquisa e desenvolvimento .....	49
2.3. O entendimento das Normas Internacionais de Contabilidade .....	51
2.4. Síntese do Capítulo .....	55
<b>3. ASPECTOS METODOLÓGICOS .....</b>	<b>56</b>
3.1. Classificação da pesquisa.....	56
3.2. Instrumento de coleta de dados.....	57
3.3. Amostra da pesquisa .....	60
3.4. Métodos Estatísticos empregados nos testes das hipóteses .....	61
3.5. Limitações da pesquisa .....	62
<b>4. ANÁLISE DOS RESULTADOS .....</b>	<b>64</b>
4.1. Perfil dos respondentes .....	64
4.2. Entendimento dos Pronunciamentos Contábeis brasileiros .....	67
4.2.1. Cenário com a abordagem dos Custos de Empréstimos.....	67
4.2.2. Cenário com a abordagem dos Tributos Diferidos .....	72
4.2.3. Cenário com a abordagem das Provisões e Passivos Contingentes .....	77
4.2.4. Cenário com a abordagem da Pesquisa e Desenvolvimento .....	82
4.3. Síntese dos testes de associação entre as variáveis e as interpretações dos auditores	87

<b>5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>92</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>95</b>
<b>APÊNDICES .....</b>	<b>108</b>

## 1. INTRODUÇÃO

Os auditores, contabilistas e demais profissionais ligados à área contábil estão inseridos em um contexto, cujos interesses inerentes à promoção da comparabilidade das informações financeiras, entre os países, são considerados primordiais. Sendo assim, esses agentes detêm a responsabilidade de aplicar normas contábeis uniformes, provenientes desse movimento global, nas empresas das diversas regiões do mundo.

Este capítulo aborda tal cenário caracterizando o processo de adoção das Normas Internacionais de Contabilidade, a postura e a responsabilidade, principalmente, dos auditores ante as mudanças advindas dessa nova realidade contábil, bem como o problema de pesquisa, as hipóteses, os objetivos e as justificativas do presente estudo.

### 1.1. Contextualização e problema de pesquisa

A literatura referente à Ciência Contábil, outrora voltada para as regras pertinentes a especificidades de cada país, viu-se diante de um novo cenário, que culminou com os anseios de investidores e profissionais contábeis, dentre outros interessados, por normas que atenuassem as divergências dos díspares padrões contábeis intrínsecos a cada nação e promovessem benefícios como a comparabilidade das informações financeiras (NIYAMA, 2008; CARVALHO, LEMES e COSTA, 2008).

Um dos marcos significativos para o desenvolvimento desse novo cenário ocorreu em 2001, com a origem do *International Accounting Standards Board* (IASB), órgão proveniente da reestruturação de um comitê, fundado em 1973, denominado *International Accounting Standards Committee* (IASC). Foi por meio da atuação do IASB que adveio uma das primeiras indicações de que o processo de convergência contábil dos países ao padrão internacional começaria a ser efetuado com veemência.

Esse indício referiu-se à determinação da elaboração e apresentação das demonstrações consolidadas, das empresas listadas nas bolsas de valores dos países da União Europeia, em consonância com as *International Financial Reporting Standards* (IFRS), a

partir de 2005 (SCHMIDT, SANTOS e FERNANDES, 2004; BAKER e BARBU, 2007; LEMES e SILVA, 2007).

Os problemas contábeis envolvendo empresas norte-americanas, como a Enron, também contribuíram para ressaltar a necessidade da utilização de normas que subsidiasssem a obtenção de demonstrações financeiras com maior qualidade, comparabilidade e confiabilidade (CARVALHO e LEMES, 2002).

Nesse contexto, em 2002, o *Financial Accounting Standards Board* (FASB), órgão contábil normativo dos Estados Unidos da América (EUA), assinou um documento juntamente com o IASB, intitulado *Norwalk Agreement*, com o desígnio de suprimir as diferenças entre as normas contábeis norte-americanas, os *United States Generally Accepted Accounting Principles* (US GAAP), e as IFRS. Após esse acordo, alguns passos foram galgados, como a alteração das *Statement of Financial Accounting Standards* (SFAS) nº 151 - *Inventory Costs*, SFAS nº 153 - *Exchanges of Nonmonetary Assets* e SFAS nº 154 - *Accounting Changes and Error Corrections* (FASB, 2002; LARSON e STREET, 2006).

Alguns anos depois, em fevereiro de 2006, o FASB e o IASB firmaram outro acordo, o *Memorandum of Understanding* (MOU), atualizado em 2008, que tinha o compromisso com o desenvolvimento de normas comuns que acarretassem a comparabilidade das informações financeiras (FASB, 2008). Todavia, em junho de 2010, a previsão do FASB era que apenas os projetos urgentes, referentes às divergências entre os dois padrões contábeis, seriam concluídos até junho de 2011 e que algumas normas ainda necessitariam de adequações após essa data (IASB, 2011a).

Apesar das normas norte-americanas ainda não estarem em consonância com as Normas Internacionais, o processo de adoção das IFRS no mundo continua. Conforme dados do IASB (2011b), aproximadamente, 120 países já seguem essas normas contábeis.

O Brasil alcançou progressos rumo à convergência ao Padrão Internacional, com a criação do Comitê dos Pronunciamentos Contábeis (CPC), com a obrigatoriedade, a partir de 2010, das demonstrações consolidadas de determinadas entidades do país, como as companhias de capital aberto e as empresas sob a égide do Banco Central do Brasil (BACEN) e da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), serem apresentadas em conformidade com as normas emitidas pelo IASB e com a promulgação da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007.

Nesse cenário, em que as IFRS estão sendo adotadas nos países, é oportuno o realce da responsabilidade e da qualificação dos contabilistas que estão aplicando essas normas, uma vez que muitas destas contêm preceitos divergentes dos que esses profissionais empregavam,

como a aplicação do custo atribuído no Brasil, além de expressões e instruções complexas, como os julgamentos ancorados nas palavras “provável”, “remota”, “substancialmente”, “virtualmente certa”, entre outras encontradas no Padrão Internacional, que podem gerar incertezas em relação aos procedimentos que devem ser adotados para o assertivo atendimento das normas.

Assim, ante essas possíveis incertezas, se os profissionais contábeis interpretarem as normas de formas divergentes, a comparabilidade das informações financeiras, almejada pela convergência dos padrões contábeis dos países às IFRS, pode não ser alcançada com eficácia (DOUPNIK e RICHTER, 2003; CHAND, PATEL e DAY, 2008).

O problema inerente à interpretação das normas também está fundamentado na opinião de alguns autores, como Fogarty, Hussein e Ketz (1994), Nobes (2006) e Alali e Cao (2010), que discorrem que, diante da possível ocorrência de distintas interpretações das IFRS, as demonstrações financeiras, que deveriam ser comparáveis entre os países, poderiam ser vistas como pouco confiáveis e, consequentemente, perder a credibilidade no cenário mundial.

Nesse mesmo âmbito, respeitada a relevância do papel dos contabilistas, que interpretam as normas, executam as contabilizações e elaboram as demonstrações financeiras que atendem ao Padrão Internacional, ressalta-se a função do auditor nesse processo.

O valor atribuído a esse profissional é justificado por sua responsabilidade de verificar, formar uma opinião e atestar que as demonstrações financeiras das empresas auditadas estão concernentes com as normas vigentes, visando proteger os interesses dos investidores e preservar a credibilidade do mercado (NIYAMA e SILVA, 2009).

Além de compreender as IFRS, para assegurar a confiabilidade das demonstrações financeiras, o profissional da auditoria também está sob as diretrizes das *International Standards on Auditings* (ISA), que objetivam regulamentar os procedimentos das atividades dos auditores.

De acordo com a *International Federation of Accountants* (IFAC), mais de 125 países adotaram ou estão comprometidos com o processo de adoção das ISAs, sendo que o Brasil passou a seguir as novas Normas de Auditoria Independente a partir de 2010 (IFAC, 2011; IBRACON, 2011).

As alterações procedentes das ISAs impactam a postura do auditor em seu exercício profissional. No teor da Norma Técnica de Auditoria Independente - 200 (NBC TA 200), intitulada Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução de uma Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria e da NBC TA 700, Formação da Opinião e Emissão

do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, por exemplo, existem diretrizes para nortear a formação de opinião dos auditores e possibilitar que esses profissionais realizem os seus procedimentos de análise e formem as suas opiniões, baseando-se em premissas uniformes, oriundas das Normas Internacionais de Auditoria.

Ainda no tocante ao ofício desses profissionais, Chand, Patel e Patel (2010) avaliaram as interpretações dos auditores das Ilhas Fiji diante de cenários relacionados aos custos de empréstimos de uma construtora, aos tributos deferidos de uma companhia aérea com prejuízos fiscais, à amortização do *Goodwill* e aos custos com pesquisa e desenvolvimento de uma empresa agrícola. De forma geral, os autores constataram que as interpretações foram afetadas pelo tamanho da empresa em que os auditores trabalhavam.

Com base nos resultados identificados por Chand, Patel e Patel (2010) em Fiji, emerge o interesse de identificar como os auditores brasileiros interpretam quatro Pronunciamentos Contábeis emitidos pelo CPC, que, em consonância com o trabalho desses autores, abordam os custos de empréstimos, os tributos deferidos, a pesquisa e desenvolvimento e as provisões e passivos contingentes. O último Pronunciamento foi escolhido, dentre os primeiros Pronunciamentos emitidos no Brasil, para substituir a Norma referente à amortização do *Goodwill*, uma vez que tal procedimento não é mais realizado nas maiores empresas do país.

Sendo assim, este estudo busca responder à seguinte questão: **Quais são as interpretações dos auditores, das empresas de auditoria independente cadastradas na CVM, no que tange ao teor de quatro Pronunciamentos Contábeis emitidos pelo CPC?**

## 1.2. Hipóteses de pesquisa

Diante do problema de pesquisa, Oliveira (1997) salienta que, em função da leitura do arcabouço teórico do tema avaliado, os pesquisadores podem formular hipóteses norteadoras que forneçam indícios dos resultados do estudo.

Sendo assim, em resposta às preocupações de que os auditores terão maiores responsabilidades diante da utilização de padrões de contabilidade que exijam julgamentos, acadêmicos e outros grupos interessados buscaram formas para avaliar o desempenho desses profissionais (HATHERLY, 2009; GRENIER, POMEROY e STERN, 2010).

As pesquisas anteriores têm verificado a associação entre as atividades dos auditores e algumas variáveis, como o tamanho da empresa de auditoria em que o profissional trabalha (por exemplo: TSALAVOUTAS e EVANS, 2010; CHAND, PATEL e PATEL, 2010), a familiaridade com a atividade desempenhada (por exemplo: CHAND, PATEL e PATEL, 2010), a experiência profissional (por exemplo: BONNER, 1990; BHATTACHARJEE e MORENO, 2002) e a postura conservadora dos profissionais no desenvolvimento de seu ofício (por exemplo: DOUPNIK e RICCIO, 2006).

No âmbito dos estudos que abordam o tamanho das empresas de auditoria, as *Big Four* (Ernst & Young, KPMG, PriceWaterhouseCoopers, Deloitte & Touche) são comumente citadas em função de sua qualidade e de seus métodos de auditoria internacionalmente reconhecidos (PIOT, DUMONTIER e JANIN, 2010).

De forma geral, a literatura tem abordado que a qualidade da auditoria aumenta em função do tamanho das empresas que desempenham essa atividade, pois as maiores entidades possuem maiores recursos, maiores investimentos em tecnologia e em treinamentos, profissionais altamente capacitados e o interesse em ter as suas marcas atreladas a uma boa reputação (SIROIS e SIMUNIC, 2010).

Ademais, alguns estudos, como os de Chand, Patel e Patel (2010) e Samaha e Hegazy (2010), apontaram diferenças entre as práticas e as interpretações dos profissionais das empresas denominadas *Big Four* e dos auditores das demais empresas de auditoria. Assim, considera-se que, de forma geral, os auditores das empresas *Big Four* e os profissionais das demais empresas de auditoria independente do Brasil interpretam as normas de formas distintas, conforme apresentado na hipótese H<sub>11</sub>:

- Hipótese nula 1 (H<sub>01</sub>): Os auditores das *Big Four* interpretam os Pronunciamentos Contábeis de forma semelhante aos auditores das demais empresas de auditoria independente do Brasil.
- Hipótese alternativa 1 (H<sub>11</sub>): Os auditores das *Big Four* **não** interpretam os Pronunciamentos Contábeis de forma semelhante aos auditores das demais empresas de auditoria independente do Brasil.

Destaca-se que a palavra interpretação, constantemente abordada neste trabalho, não se refere aos documentos emitidos pelo IASB ou pelo CPC, mas ao ato de entender ou interpretar o teor das Normas abordadas nesta pesquisa.

No que tange à familiaridade, Chand, Patel e Patel (2010) relatam que, diante de mudanças nas normas vigentes nos países, é necessário que os profissionais busquem

conhecer e entender essas novas diretrizes para que, assim, tenham maior familiaridade e capacidade de interpretá-las e aplicá-las assertivamente.

Desse modo, Bonner (1994) *apud* Chand, Patel e Patel (2010) considera que as pessoas que detêm maiores níveis de conhecimentos sobre as informações necessárias para o desenvolvimento das tarefas tendem a executá-las de forma mais precisa do que os profissionais que têm menores níveis de conhecimentos.

Em outras palavras, os julgamentos realizados por pessoas com maiores conhecimentos sobre o assunto tendem a ser diferentes dos efetuados pelos profissionais que não tenham a mesma compreensão do tema, uma vez que os contabilistas que estão familiarizados com as normas contábeis tendem a interpretá-las de forma mais consistente do que os que estão menos familiarizados (ASARE e MCDANIEL, 1996; CHAND, PATEL e PATEL, 2010).

Sendo assim, assume-se, como segunda hipótese de trabalho, que as interpretações dos auditores que possuem maior familiaridade com as Normas Contábeis Internacionais se diferem das interpretações dos auditores menos familiarizados, conforme representado na hipótese H<sub>12</sub>:

- Hipótese nula 2 (H<sub>02</sub>): Os auditores com maior familiaridade com as Normas Internacionais de Contabilidade interpretam os Pronunciamentos Contábeis de forma semelhante aos auditores com menor familiaridade.
- Hipótese alternativa 2 (H<sub>12</sub>): Os auditores com maior familiaridade com as Normas Internacionais de Contabilidade **não** interpretam os Pronunciamentos Contábeis de forma semelhante aos auditores com menor familiaridade.

Quanto ao conservadorismo, destaca-se que este pode ser entendido como o exercício de prudência no reconhecimento e mensuração de receitas e bens (FRANCIS *et al*, 2009) ou uma tendência dos contabilistas a serem mais criteriosos ao reconhecer uma boa notícia, como um ganho, do que diante do reconhecimento de uma má notícia, como uma perda (BASU, 1997).

Em outras palavras, a aplicação do princípio do conservadorismo acarreta a exigência de mais procedimentos de verificação para o reconhecimento de ativos e receitas do que para a contabilização de despesas e passivos (GRAY, 1988; WATTS, 2003). Dessa forma, o profissional contábil conservador tende a reconhecer perdas, à medida que estas são descobertas, mas busca adiar os ganhos até que estes sejam verificados minuciosamente e confirmados (SUN e LIU, 2011).

Os aspectos culturais e jurídicos de cada país podem influenciar o grau de conservadorismo de seus profissionais, o que gera decisões inerentes à elaboração dos relatórios contábeis com assimétricas magnitudes de conservadorismo (PIOT, DUMONTIER e JANIN, 2010).

Fafatas (2010) identificou que, após as falhas ocorridas em 2001, como o escândalo da Enron, os auditores efetuaram escolhas contábeis mais conservadoras do que as utilizadas antes da falência dessa empresa, o que aponta que dependendo do quão conservador é o profissional, as decisões contábeis podem ser distintas.

Sendo assim, considera-se que o entendimento dos Pronunciamentos Contábeis varia em função do nível de conservadorismo com o que os auditores efetuam as suas interpretações, conforme exposto em H<sub>13</sub>:

- Hipótese nula 3: (H<sub>03</sub>): Os auditores com maior nível de conservadorismo interpretam os Pronunciamentos Contábeis de forma semelhante aos auditores menos conservadores.
- Hipótese alternativa 3 (H<sub>13</sub>): Os auditores com maior nível de conservadorismo **não** interpretam os Pronunciamentos Contábeis de forma semelhante aos auditores menos conservadores.

No que concerne à experiência nas atividades, pesquisas sobre o tema tentaram verificar se os conhecimentos provenientes das experiências podem promover disparidades entre o desempenho dos auditores novatos e dos mais experientes (por exemplo: CHOO e TROTMAN, 1991; BHATTACHARJE e MORENO, 2002; CHAND, PATEL e DAY, 2008). Especificamente, Chand, Patel e Day (2008) discorreram que a experiência profissional dos envolvidos no processo de convergência contábil pode estar relacionada com a aplicação uniforme do Padrão Internacional. Em outras palavras, eles afirmaram que o tempo de experiência poderia contribuir para a existência de diferentes práticas contábeis entre os países, mesmo com a utilização de normas comuns (CHAND, PATEL e DAY, 2008).

Psaros, Patel e Warnakulasuriya (2003) estudaram como os auditores da Austrália interpretavam expressões de incerteza, como “virtualmente certa” e “possível”. Os resultados indicaram, além de uma falta de consenso nas respostas, a existência de maior variabilidade nas interpretações dos auditores mais experientes do que nas respostas dos auditores com menor experiência.

Diante do exposto, supõe-se que os profissionais mais experientes tendem a interpretar os Pronunciamentos Contábeis de forma distinta dos profissionais menos experientes, conforme elucidado na H<sub>14</sub>:

- Hipótese nula 4 ( $H_{04}$ ): Os auditores com maior experiência em auditoria interpretam os Pronunciamentos Contábeis de forma semelhante aos auditores com menor experiência.
- Hipótese alternativa 4 ( $H_{14}$ ): Os auditores com maior experiência em auditoria **não** interpretam os Pronunciamentos Contábeis de forma semelhante aos auditores com menor experiência.

Em consonância com a hipótese 4, assume-se que as interpretações dos profissionais que trabalham há mais tempo com as Normas Internacionais de Contabilidade são destoantes das identificadas dentre os profissionais com menor tempo de experiência, conforme exposto em  $H_{15}$ :

- Hipótese nula 5 ( $H_{05}$ ): Os auditores com maior experiência em atividades relacionadas às Normas Internacionais de Contabilidade interpretam os Pronunciamentos Contábeis de forma semelhante aos auditores com menor experiência.
- Hipótese alternativa 5 ( $H_{15}$ ): Os auditores com maior experiência em atividades relacionadas às Normas Internacionais de Contabilidade **não** interpretam os Pronunciamentos Contábeis de forma semelhante aos auditores com menor experiência.

De forma geral, assume-se, como hipóteses, que as variáveis: tamanho da empresa; familiaridade; conservadorismo; experiência profissional em atividades de auditoria; e a experiência em atividades relacionadas às Normas Internacionais de Contabilidade estão associadas com as interpretações dos auditores.

### **1.3. Objetivos**

Considerando a contextualização do tema e as hipóteses apresentadas, o objetivo geral deste estudo é **identificar as interpretações dos auditores independentes do Brasil no que concerne ao teor de quatro Pronunciamentos contábeis emitidos pelo CPC**.

Ademais, elencam-se, como passos auxiliares para a obtenção de indicativos que respondam à problemática da pesquisa, os seguintes objetivos específicos:

- a) Verificar se o tamanho da empresa está associado com as interpretações dos auditores;
- b) Examinar se o nível de familiaridade com as Normas Internacionais de Contabilidade está associado com as interpretações dos auditores;

- c) Constatar se o nível de conservadorismo está associado com as interpretações dos auditores;
- d) Identificar se a experiência em auditoria está associada com as interpretações dos auditores;
- e) Averiguar se a experiência em Normas Internacionais de Contabilidade está associada com as interpretações dos auditores.

Em síntese, os objetivos específicos referem-se à verificação da associação das variáveis supracitadas com as interpretações dos auditores independentes.

#### **1.4. Justificativa do tema**

Considerando o processo de adoção das IFRS no mundo, ressalta-se que, mesmo que a convergência mundial vise à promoção de relatórios financeiros comparáveis entre países distintos, a comparabilidade das informações financeiras pode não ser alcançada apenas com a utilização das Normas Internacionais de Contabilidade, uma vez que existem outros fatores, como a forma com que os contabilistas interpretam as normas que influenciam as demonstrações contábeis das entidades (SCHULTZ JR e LOPEZ, 2001; NOBES, 2006; CHAND, PATEL e PATEL, 2010).

Almeida *et al* (2008, p. 245) salientaram que a interpretação das Normas Contábeis Internacionais é importante, pois a “significação a ser dada a determinada norma, ou palavra constante na norma, dependerá da interpretação dada pelo tradutor ou pelo usuário contábil”.

Sendo assim, emerge a preocupação em compreender as IFRS, uma vez que se as Normas não forem interpretadas e aplicadas de forma apropriada, as demonstrações financeiras podem não ser comparáveis, ainda que as empresas empreguem o mesmo padrão contábil (CHAND, PATEL e PATEL, 2010).

Ademais, Chand, Patel e Patel (2010) destacaram que existem poucos trabalhos voltados para o exame das interpretações das IFRS. Dentre os estudos que possuem tal foco, o trabalho de Almeida *et al* (2008), com o intuito de verificar as interpretações das novas regulamentações internacionais no âmbito contábil, identificou as percepções de contabilistas e alunos de Pós-Graduação sobre algumas expressões isoladas das IFRS, que poderiam causar incertezas. Os autores identificaram o potencial de distorções na elaboração das demonstrações, em função de possíveis interpretações divergentes de expressões das normas.

No mesmo sentido, os efeitos das expressões verbais e de probabilidade nas interpretações de normas são encontrados em outras pesquisas, como Doupnik e Richter (2003), Doupnik e Riccio (2006) e Teixeira e Silva (2009), sendo que os resultados, de maneira geral, apontam para a existência de interpretações distintas, devido à compreensão de determinados termos dessas normas.

Os estudos citados no parágrafo anterior foram realizados com as expressões isoladas ou apenas com os parágrafos das normas em que as palavras estão contidas, isto é, sem a abordagem de situações empresariais que ocorrem na prática dos profissionais contábeis. Assim, este trabalho contribui com o tema pela oportunidade de verificar as interpretações dos auditores, por meio de percepções baseadas em contextos práticos, com o intuito de averiguar se as disparidades encontradas nas interpretações de expressões isoladas de outros estudos, também, existem em situações práticas.

Além disso, em consonância com as afirmações de Braunbeck (2010), entende-se que a exploração dos aspectos que permeiam o exercício profissional dos auditores do país é pertinente, uma vez que os estudos relacionados à área da auditoria no Brasil não são abundantes. A abordagem dessa área é conveniente, uma vez que os auditores são os responsáveis por assegurar que as demonstrações financeiras das empresas estejam condizentes com as regulamentações contábeis vigentes.

A justificativa desta pesquisa também se pauta na possibilidade de apresentação de pontos das normas contábeis que possam dificultar a ocorrência de interpretações semelhantes. Acredita-se que, com a identificação do entendimento dessas normas pelos auditores, será possível identificar indícios referentes à uniformidade das transações contábeis refletidas nas demonstrações financeiras das empresas brasileiras.

Em síntese, com a reiteração do contexto em que a busca por interpretações consistentes é pertinente para a comparabilidade das informações e em que os auditores são responsáveis por averiguar e atestar que as demonstrações financeiras estão condizentes com o Padrão Internacional, considera-se que a identificação do entendimento dos Pronunciamentos Contábeis brasileiros representa uma oportunidade relevante para contribuir com a área acadêmica, uma vez que permitirá se fazer um levantamento de como os Pronunciamentos Contábeis estão sendo interpretados pelos auditores do país.

## **1.5. Estrutura do trabalho**

Este trabalho está organizado em cinco capítulos, sendo que neste ocorre a contextualização do tema e a apresentação do problema, das hipóteses, dos objetivos e das justificativas, bem como a estrutura desta pesquisa.

No segundo capítulo, constam os temas centrais inerentes à área de Auditoria, às Normas Internacionais de Contabilidade, ao processo de adoção dessas normas nos países e no Brasil, além da abordagem de estudos pertinentes às interpretações dos profissionais e de especificidades de algumas normas que fundamentam o desenvolvimento das análises do trabalho.

O terceiro capítulo destaca a classificação da pesquisa quanto à natureza, aos objetivos e aos procedimentos para a definição da amostra, da coleta e do tratamento dos dados.

No quarto capítulo, encontram-se as interpretações dos Pronunciamentos Contábeis pelos auditores independentes e a análise dos resultados.

Por fim, no quinto capítulo, são apresentados os resultados obtidos, as conclusões e as recomendações para estudos posteriores. Ademais, o questionário utilizado na pesquisa e os resultados dos testes estatísticos compõem os apêndices.

## **2. CONVERGÊNCIA CONTÁBIL E A INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS PELOS AUDITORES INDEPENDENTES**

Concernente com as mudanças oriundas da convergência contábil e da adaptação dos auditores e demais profissionais a esse processo, as referências teóricas que fundamentam o entendimento dos aspectos inerentes ao desenvolvimento da auditoria independente no Brasil são abordadas na seção 2.1.

O desenvolvimento da ciência contábil, o papel do IASB, os acontecimentos no cenário contábil brasileiro e os Pronunciamentos Contábeis abordados na pesquisa são destacados na seção 2.2. Já na seção 2.3, são retratados alguns estudos que tratam das interpretações de normas contábeis por profissionais da área contábil. Por fim, na seção 2.4, estão dispostos os pontos principais de todo o capítulo.

### **2.1. Papel da Auditoria**

A auditoria é considerada um “exame sistemático das demonstrações financeiras e operações com a finalidade de determinar se estão de acordo com os princípios da contabilidade geralmente aceitos” (HOOG e CARLIN, 2009, p. 54).

Para a realização desse processo, os auditores devem recorrer a todos os procedimentos que entenderem que são necessários para a comprovação de que os relatórios analisados refletem tratamentos contábeis que estejam em consonância com as normas vigentes na legislação (FRANCO e MARRA, 2001).

A NBC T 11 expõe que os procedimentos de auditoria, utilizados nos exames dos auditores, são o conjunto de técnicas que permitem a obtenção de evidências suficientes e apropriadas para fundamentar uma opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas.

A auditoria oferece vantagens como a fiscalização dos controles internos, a contribuição com a obtenção de informações mais fidedignas sobre a situação econômico-financeira das empresas, o apontamento das falhas na parte administrativa das entidades e a asseguração da veracidade das informações contidas nos relatórios (FRANCO e MARRA, 2001). De fato, a auditoria possui potencial para melhorar a qualidade dos demonstrativos

empresariais e reduzir os problemas de assimetria relacionados às informações financeiras das empresas (SUNDGREN, 2009).

A área da auditoria que é incumbida de examinar os documentos contábeis das organizações é denominada auditoria independente. Este exame é compreendido, por investidores e outros interessados, como um instrumento que proporciona determinada segurança em relação aos relatórios financeiros das entidades. Em outras palavras, os usuários valem-se da opinião desses profissionais como subsídio para suas tomadas de decisões (ALMEIDA, 2003).

Logo, assume-se que o propósito do auditor independente consiste em levantar as evidências, analisar os controles e relatórios e formar suas opiniões sobre as empresas auditadas, com uma postura independente (FRANCO e MARRA, 2001; ALMEIDA, 2003).

De acordo com a Instrução CVM nº 308, de 14 de maio de 1999, os auditores independentes podem ser pessoas físicas ou jurídicas, sendo que estas últimas são sociedades profissionais, constituídas sob a forma de sociedade civil, representada por seus responsáveis técnicos. Já os auditores, pessoas físicas, são contabilistas que exercem atividade de auditoria independente em um escritório profissional legalizado em seu nome.

Conforme a Deliberação CVM nº 570, de 30 de Março de 2009, para o exercício contínuo das atividades na área de auditoria independente, os profissionais devem comprovar, obrigatoriamente, o atendimento ao Programa de Educação Profissional Continuada, por meio de participações em eventos que tenham como pauta os Pronunciamentos emitidos pelo IASB ou pelo CPC.

No que tange às normas que regem a auditoria independente no país, a Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965, determinou, ao Conselho Monetário Nacional (CMN), a responsabilidade de expedir normas referentes às atividades dos auditores independentes que prestassem serviços no mercado de capitais.

Na década seguinte, a Lei nº 6.385, de 07 de dezembro de 1976, concedeu a CVM a incumbência de emitir as normas referentes aos registros dos auditores independentes e de fiscalizar a conduta e a atuação desses profissionais. A Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, por sua vez, estabeleceu a obrigatoriedade da auditoria independente para os relatórios contábeis das companhias abertas.

O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) foi instituído em 13 de dezembro de 1971, com o intuito de representar e de resguardar a credibilidade dos profissionais da área, além de promover os melhores padrões em contabilidade e em auditoria independente (IBRACON, 2011).

Esse órgão é responsável pela emissão dos Pronunciamentos que norteiam o ofício do auditor. Ademais, o IBRACON é membro da IFAC e coopera com a convergência das normas brasileiras às Normas Internacionais de Auditoria. Como consequência desse processo, um conjunto de novas diretrizes convergentes ao Padrão Internacional entrou em vigor em 2010 (IBRACON, 2011).

Dentre essas novas normas, destaca-se a NBC TA 700, que aborda a responsabilidade do auditor ao formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras e que determina a forma e o conteúdo do relatório do auditor independente. De acordo com essa norma, os objetivos do auditor são: formar uma opinião sobre os relatórios contábeis, com base em uma avaliação das conclusões extraídas das provas de auditoria, e expressar claramente essa opinião, por meio de um relatório escrito que englobe a fundamentação para o seu julgamento.

A NBC TA 540, por sua vez, destaca a responsabilidade do auditor independente em relação às estimativas contábeis e às suas respectivas divulgações nas demonstrações financeiras. Essa preocupação é relevante, pois as decisões pautadas em estimativas podem ser tendenciosas e impactarem a fidedignidade das informações.

Diante do exposto, observam-se alguns aspectos referentes à função do auditor, como os benefícios proporcionados aos interessados nas demonstrações financeiras e a relevância dessa profissão no contexto empresarial e na asseguração da confiabilidade dos controles e das informações divulgadas pelas empresas.

## **2.2. O desenvolvimento da Ciência Contábil**

A Contabilidade, “método de identificar, mensurar e comunicar informação econômica, financeira, física e social, a fim de permitir decisões e julgamentos adequados por parte dos usuários da informação” (IUDÍCIBUS, 2009, p. 10), passa por momentos de mudança em sua estruturação. Todavia, antes do ingresso nas especificidades das mutações inerentes ao novo cenário vivenciado pela Contabilidade, é pertinente o entendimento de sua origem e evolução no decorrer dos anos.

Para tanto, o estudo de Schmidt e Santos (2008) esclarece que os acontecimentos prioritários atribuídos à história contábil remontam a milhares de anos antes de Cristo, com a utilização das fichas de barro para o controle do estoque e do fluxo de produtos e serviços. Todavia os autores destacam que a efetiva origem da escrituração contábil é proveniente do

período entre os séculos XII e XIII, quando ocorreram os primeiros registros da utilização das partidas dobradas por empresas no norte da Itália.

Após isso, a utilização das práticas contábeis foi propagada em todo o território europeu e, posteriormente aos impactos da publicação de Luca Pacioli (primeiro livro impresso abordando as partidas dobradas), em 1494, a contabilidade foi empregada de forma mais incisiva em outros países do mundo (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999; SCHMIDT e SANTOS, 2008; IUDÍCIBUS, 2009).

Nos séculos XIX e XX, com as necessidades advindas da expansão econômica e do aumento do fluxo de capitais estrangeiros, provenientes da Revolução Industrial, o sistema contábil sofreu alterações cabíveis à nova realidade vivida pelas organizações (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999).

Com essa expansão, a ciência contábil, vital para a transmissão das informações financeiras aos usuários, encontrou-se diante de empecilhos para os fluxos de capitais entre os países. Essas barreiras eram ocasionadas, de forma geral, pela influência das disparidades culturais, econômicas e políticas nas legislações vigentes em cada nação, o que trouxe dificuldades referentes à interpretação das informações financeiras, provenientes de países distintos (CALLAO, JARNE e LAÍNEZ, 2007; OLIVEIRA *et al*, 2008; NIYAMA e SILVA, 2009).

Tal situação foi considerada uma das motivações que propiciaram a propagação do processo de convergência das normas contábeis, visando à obtenção de demonstrações financeiras fidedignas, compreensíveis e comparáveis entre os diversos países do mundo (JOSHI, BREMSER e AL-AJMI, 2008).

Nas décadas de 50 e 60, já existia o interesse pela convergência contábil e pelo desenvolvimento de um Padrão Internacional de contabilidade (FASB, 2011a). Isso ficou evidente com o surgimento de um campo de estudos que abordava a Ciência Contábil em âmbitos internacionais, com o intuito de atenuar as dificuldades vivenciadas, principalmente por investidores, no que tange ao manuseio de relatórios elaborados com a utilização de normas contábeis distintas (CARVALHO, LEMES e COSTA, 2008).

A criação do IASC (1973), a emissão de várias normas (1987), o acordo entre o IASC e o *International Organization of Securities Commissions* (IOSCO), que visava à aceitação da utilização das normas do IASC nas bolsas de valores da União Europeia (1995), a reestruturação do IASB (2001) e os memorandos entre o FASB e o IASB (2002 e 2006) foram alguns dos fatos importantes no processo de convergência contábil (FASB, 2011a).

Dentre esses eventos, ressalta-se a atuação do IASB, uma vez que, diante do objetivo de ampliar a qualidade e a comparabilidade das informações financeiras, este órgão tem a responsabilidade de elaborar os pronunciamentos contábeis que estão sendo incorporados às normas dos países do mundo (IASB, 2011b).

Essas Normas Internacionais foram adotadas, com maior abrangência, em 2005, quando as empresas dos países da União Europeia passaram a apresentar as suas demonstrações consolidadas em conformidade com as IFRS (FASB, 2011a; AICPA, 2011).

Como resposta ao processo de adoção das Normas Internacionais de Contabilidade, a *Securities and Exchange Commission* (SEC), em 2007, aceitou as demonstrações financeiras das empresas estrangeiras privadas, em consonância com as IFRS, sem reconciliação com os US GAAP (AICPA, 2011).

Em 2010, o Brasil adotou pronunciamentos convergentes com essas normas e o Japão permitiu que algumas empresas internacionais apresentassem as suas demonstrações financeiras em conformidade com as IFRS. Os pronunciamentos nacionais da China, por sua vez, estão substancialmente convergidos. Nas demonstrações de 2011, as normas serão adotadas no Canadá e na República da Coreia (IASB, 2011b).

Nessa perspectiva, o processo de convergência da Indonésia já foi iniciado e espera-se que, em 2012, o país apresente uma data limite para que as demonstrações financeiras de suas empresas estejam em conformidade com as IFRS. No que diz respeito à América, a Argentina e o México se comprometaram a requerer as Normas Internacionais em seus países, a partir de 2012 (IASB, 2011b).

Pelo exposto, percebe-se os motivos que levaram à busca por tratamentos contábeis que proporcionassem maior comparabilidade entre as informações financeiras, e alguns importantes acontecimentos que promoveram modificações nas normas contábeis de diversos países. Assim, após abordar o processo de convergência contábil, salientam-se, de forma mais específica, os acontecimentos que permearam a adoção dos Pronunciamentos Contábeis no Brasil.

### **2.2.1. Arcabouço legal da convergência no Brasil**

No que tange à contabilidade brasileira, Niyama (2008, p. 1-2) destaca o atrelamento de sua evolução com o processo de expansão econômica do país. O autor ressalta que, “no

período de 1970 a 1975, o Brasil experimentou taxas elevadas de crescimento econômico do Produto Interno Bruto, despertando o interesse de investidores e bancos estrangeiros, principalmente pela abundância de recursos disponíveis à época”.

Oliveira *et al* (2008, p. 6) compartilham de tal visão realçando que a evolução contábil ocorreu, em função da “presença cada vez maior de subsidiárias e filiais de multinacionais, desde o início do século passado, principalmente dos Estados Unidos, Japão, França, Alemanha, Inglaterra, Suécia”, dentre outros. Sendo assim, a contabilidade alçou um papel fundamental para o fornecimento de informações a esses usuários interessados (NIYAMA, 2008).

Como consequência, em 07 de dezembro de 1976, a CVM foi criada, por intermédio da Lei nº 6.385, e passou a ter atribuições relacionadas ao mercado de valores mobiliários. Dias depois, ocorreu outro evento que marcou a contabilidade brasileira, a promulgação da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. A referida lei elenca dispositivos sobre as Sociedades por Ações e efetua determinações que englobam desde as definições básicas sobre aspectos relacionados a essas empresas até as diretrizes inerentes às demonstrações financeiras aplicáveis às entidades.

Destaca-se que algumas alterações e inclusões no conteúdo das leis supracitadas foram efetuadas pela Lei nº 9.457, de 05 de maio de 1997, e pela Lei nº 10.303, de 31 de outubro de 2001. O que se observa é que o Brasil sempre teve sua contabilidade atrelada à legislação e à regulamentação por organismos governamentais (NIYAMA, 2008).

Na última década, porém, o movimento em torno da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade produziu reflexos na área contábil brasileira. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por exemplo, por meio da Resolução nº. 1.055, de 07 de Outubro de 2005, criou o CPC, órgão que, segundo o Art. 3º da Resolução, tem por objetivo:

o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Em 2006, o BACEN emitiu o Comunicado nº 14.259, de 10 de março de 2006, que abordava o seu compromisso com a adoção de procedimentos para que as instituições financeiras e as demais entidades sob a sua égide passassem a elaborar e apresentar as suas

demonstrações contábeis consolidadas em consonância com os Pronunciamentos do IASB, a partir de 31 de dezembro de 2010.

A CVM, por meio da Instrução nº 457, de 13 de julho de 2007, passou a exigir que as companhias abertas apresentassem as suas demonstrações financeiras consolidadas em consonância com os Pronunciamentos emitidos pelo IASB, a partir do exercício findo em 2010.

A SUSEP também se posicionou a respeito do assunto, na Circular nº 357, de 26 de dezembro de 2007, e resolveu editar seus normativos para que as sociedades seguradoras, os resseguradores locais, as sociedades de capitalização e as entidades abertas de previdência complementar elaborassem e apresentassem as suas demonstrações consolidadas em conformidade com o Padrão Internacional, a partir de 31/12/2010.

Com a promulgação da Lei nº 11.638, em 28 de Dezembro de 2007, o CFC galgou mais passos no sentido de convergir as normas contábeis brasileiras ao Padrão Contábil Internacional, transformando os Pronunciamentos emitidos pelo CPC, referentes às diretrizes do IASB, em normas contábeis (CFC, 2011). Tal fato foi considerado um marco na contabilidade brasileira.

Especificamente, a Lei nº 11.638/2007 alterou dispositivos da Lei nº 6.404/76, modificando alguns parâmetros nas demonstrações contábeis brasileiras, como as alterações no Balanço Patrimonial, por exemplo, e determinou a realização de ações que proporcionassem a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade.

A Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, oriunda da conversão da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, estabeleceu a quebra de vínculo entre a contabilidade societária e a fiscal, por intermédio do Regime Tributário de Transição (RTT). Com esse instrumento, as normas contábeis convergentes ao Padrão Internacional não provocam efeitos tributários nas empresas, a menos que haja algum dispositivo na legislação fiscal que determine isso (IUDÍCIBUS *et al*, 2010).

De forma análoga, as contabilizações pertinentes às leis fiscais não impactam as demonstrações societárias, a não ser que exista uma norma contábil que autorize os reflexos de tais tratamentos contábeis (IUDÍCIBUS *et al*, 2010).

É válido destacar que os movimentos iniciais de mudança das diretrizes contábeis no Brasil referiram-se, predominantemente, às companhias de capital aberto, seguradoras, instituições financeiras, entre outras. Entretanto as pequenas e médias empresas (PME) também participam do processo de adoção das IFRS, por meio da NBC TG 1000 -

Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, aprovada pela Resolução CFC nº 1.255, de 10 de dezembro de 2009.

Para efeito do CPC PME, as PMEs são definidas como as empresas que “não têm obrigação pública de prestação de contas; e elaboram demonstrações contábeis para fins gerais para usuários externos” (CPC PME, 2009, p. 6). Especificamente:

as sociedades por ações fechadas (sem negociação de suas ações ou outros instrumentos patrimoniais ou de dívida no mercado e que não possuam ativos em condição fiduciária perante um amplo grupo de terceiros), mesmo que obrigadas à publicação de suas demonstrações contábeis, são tidas, para fins deste Pronunciamento, como pequenas e médias empresas, desde que não enquadradas pela Lei nº. 11.638/07 como sociedades de grande porte (CPC PME, 2009, p. 6).

Além delas, as sociedades limitadas e demais empresas comerciais, que não são consideradas de grande porte para efeitos da Lei 11.638/07, também são consideradas pequenas e médias empresas, para fins do CPC PME.

Os procedimentos internacionais aplicáveis a essas empresas consistem em uma menor versão do conjunto de IFRS do IASB, com o intuito de diminuir o número de exigências e particularidades que devem ser atendidas (CFC, 2011).

Em 01 de Setembro de 2010, a Instrução CVM nº 485 alterou a Instrução nº 457 e determinou que as demonstrações deveriam ser elaboradas conforme os Pronunciamentos do CPC, convergentes com as Normas Internacionais, a partir de 31/12/2010. Ademais, a Circular SUSEP nº 408, de 23 de agosto de 2010, deliberou que as sociedades e entidades supervisionadas por ela deveriam publicar as suas demonstrações financeiras consolidadas seguindo os Pronunciamentos do CPC.

De forma geral, observa-se que o Brasil desenvolveu diversas ações que culminaram na convergência das demonstrações de suas empresas ao Padrão Internacional. A promulgação da Lei 11.638/07 e o estabelecimento do RTT, por exemplo, foram relevantes para o cenário contábil, em razão de terem desencadeado os processos referentes à promoção da convergência contábil brasileira e à separação entre a contabilidade societária e a fiscal. Sendo assim, as mudanças na legislação e as emissões de Pronunciamentos Contábeis convergentes com as diretrizes do IASB fazem parte de um avanço na contabilidade brasileira.

## 2.2.2. Pronunciamentos Contábeis

O processo de convergência internacional das normas contábeis e a necessidade de um responsável pela emissão de pronunciamentos que atendessem a essas expectativas motivaram a criação do CPC. Tal órgão teve origem por meio da união de entidades como a Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA), a Associação Nacional dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC NACIONAL), a Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros (BM&FBOVESPA S.A), o CFC, a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI) e o IBRACON (CPC, 2011).

Contudo, além dessas entidades, alguns representantes do BACEN, da CVM, da Secretaria da Receita Federal (SRF) e da SUSEP, eventualmente, também são convidados para participar das atividades do CPC (CPC, 2011). Esse órgão é responsável pela emissão de documentos referentes às traduções das Normas Internacionais, que retratam, praticamente, todas as alternativas apresentadas no Padrão Internacional, com exceção das situações em que a legislação brasileira impede. Isso fica claro na impossibilidade da adoção da reavaliação no atual cenário brasileiro (IUDÍCIBUS *et al.*, 2010).

Dentre os documentos emitidos pelo CPC, destaca-se que tal entidade já emitiu alguns Pronunciamentos, com base nas Leis 11.638/07 e 11.941/09, como o CPC 9 – Demonstração do Valor Adicionado (DVA) e o CPC 13 - Adoção Inicial da Lei nº. 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08. Pautado nas Normas Internacionais de Contabilidade, o CPC emitiu dezenas de documentos contábeis, que englobam, além dos Pronunciamentos, as Orientações e as Interpretações Técnicas (Quadro 1).

Assinala-se que o CPC 14 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação (Fase I) foi atualizado e deixou de ter aplicação (Quadro 1). Os contratos de construção do setor imobiliário, as operações de arrendamento mercantil e os recebimentos em transferência de ativos dos clientes são alguns dos temas abordados em Interpretações Técnicas do CPC. Além disso, os contratos de concessão e os instrumentos financeiros são alguns dos assuntos tratados nas Orientações Técnicas.

CPC	Pronunciamentos contábeis	IASB
CPC 00	Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Dem. Contábeis	Framework
CPC 01 (R1)	Redução ao Valor Recuperável de Ativos	IAS 36
CPC 02 (R2)	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Dem. Contábeis	IAS 21
CPC 03 (R2)	Demonstração dos Fluxos de Caixa	IAS 7
CPC 04 (R1)	Ativo Intangível	IAS 38
CPC 05 (R1)	Divulgação sobre Partes Relacionadas	IAS 24
CPC 06 (R1)	Operações de Arrendamento Mercantil	IAS 17
CPC 07 (R1)	Subvenção e Assistência Governamentais	IAS 20
CPC 08 (R1)	Custos de Trans. e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários	IAS 39 - partes
CPC 09	Demonstração do Valor Adicionado	-
CPC 10 (R1)	Pagamento Baseado em Ações	IFRS 2
CPC 11	Contratos de Seguro	IFRS 4
CPC 12	Ajuste a Valor Presente	-
CPC 13	Adoção Inicial da Lei no. 11.638/07 e da Medida Provisória no. 449/08	-
CPC 14	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação-Fase 1	N/A
CPC 15 (R1)	Combinação de Negócios	IFRS 3
CPC 16 (R1)	Estoques	IAS 2
CPC 17	Contratos de Construção	IAS 11
CPC 18	Investimento em Coligada e em Controlada	IAS 28
CPC 19 (R1)	Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto ( <i>Joint Venture</i> )	IAS 31
CPC 20	Custos de Empréstimos	IAS 23
CPC 21	Demonstração Intermediária	IAS 34
CPC 22	Informações por Segmento	IFRS 8
CPC 23	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro	IAS 8
CPC 24	Evento Subsequente	IAS 10
CPC 25	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IAS 37
CPC 26 (R1)	Apresentação das Demonstrações Contábeis	IAS 1
CPC 27	Ativo Imobilizado	IAS 16
CPC 28	Propriedade para Investimento	IAS 40
CPC 29	Ativo Biológico e Produto Agrícola	IAS 41
CPC 30	Receitas	IAS 18
CPC 31	Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada	IFRS 5
CPC 32	Tributos sobre o Lucro	IAS 12
CPC 33	Benefícios a Empregados	IAS 19
CPC 35 (R1)	Demonstrações Separadas	-
CPC 36 (R1)	Demonstrações Consolidadas	IAS 27
CPC 37 (R1)	Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade	IFRS 1
CPC 38	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração	IAS 39
CPC 39	Instrumentos Financeiros: Apresentação	IAS 32
CPC 40	Instrumentos Financeiros: Evidenciação	IFRS 7
CPC 41	Resultado por Ação	IAS 33
CPC 43 (R1)	Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 a 41	IFRS 1
CPC PME (R1)	Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas com Glossário de Termos	IFRS for SMEs

Quadro 1: Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo CPC até set. 2011

Fonte: CPC, 2010.

Para a melhor compreensão desses documentos, ressalta-se que, enquanto os Pronunciamentos correspondem às normas contábeis que englobam as diretrizes para a

contabilização e divulgação de todos os aspectos contábeis, as Orientações e as Interpretações visam facilitar o entendimento dos Pronunciamentos Técnicos (CAPITAL ABERTO, 2011).

Os Pronunciamentos, as Orientações e as Interpretações começaram a ser emitidos em 2007, contudo, salienta-se que o ano de 2010, exercício social em que os Pronunciamentos foram adotados, representa um marco para a contabilidade brasileira. A partir dessa data, a contabilidade, atrelada a regras, foi substituída por Pronunciamentos que requerem interpretações e que visam, além da comparabilidade das demonstrações, o alcance de informações com maior qualidade e transparência (CPC, 2010; CAPITAL ABERTO, 2011; ERNST & YOUNG e FIPECAFI, 2011).

Dentre os Pronunciamentos Contábeis, as próximas seções abordam as normas que fundamentaram a elaboração do instrumento de coleta de dados, quais sejam: Custos de empréstimos (CPC 20); Tributos sobre o lucro (CPC 32); Provisões, passivos e ativos contingentes (CPC 25); e Ativo Intangível (CPC 04 (R1)).

### **2.2.3. Custos de empréstimos**

A *International Accounting Standards (IAS) 23 - Borrowing Costs*, inicialmente, denominada *Capitalisation of Borrowing Costs*, foi emitida em 1984 e revisada em 1993, com o intuito de estabelecer as diretrizes comuns inerentes às contabilizações dos custos de empréstimos obtidos para a aquisição, produção ou construção de ativos qualificáveis. Desde então, a IAS 23 sujeitou-se a apreciações, críticas e sugestões, principalmente, em função de sua discrepância com os US GAAP (FARAH e RICARDINO, 2010; LEMES e CARVALHO, 2010).

Essa norma estava destoante das determinações da SFAS 34 - *Capitalization of Interest Cost* do FASB no que concerne à possibilidade de contabilização dos custos de empréstimos, tratados na IAS 23 como despesas ou como parte do custo do ativo adquirido, produzido ou construído. Essa diferença resultou, em março de 2007, na publicação da IAS 23 revisada, com a exclusão da permissão de reconhecimento dos custos de empréstimos como despesas (FARAH e RICARDINO, 2010; LEMES e CARVALHO, 2010).

Com essa alteração, o objetivo do IASB era garantir a inclusão de todos os custos incorridos, até o momento de seus usos ou vendas, na composição dos custos dos ativos

qualificáveis, com o intuito de reforçar a comparabilidade e de atingir a convergência com os US GAAP (CPC 20, 2009; FARAH e RICARDINO, 2010).

Outro ponto que justificou tal revisão refere-se ao fato de que os custos de empréstimos:

são exatamente como quaisquer outros custos diretamente atribuíveis à construção de um ativo qualificável e que lançar tais custos ao resultado distorce a escolha entre comprar e construir o ativo, na medida em que capitalizar os custos gera valor contábil mais semelhante ao valor de mercado do ativo (FARAH e RICARDINO, 2010, p. 246).

No contexto brasileiro, a Deliberação da CVM nº 193, aprovada em 11 de julho de 1996, determinou, dentre outros tratamentos, que os custos de empréstimos destinados à construção, ou produção de bens permanentes e de estoques de extensa maturação, deveriam ser contabilizados em conta independente, dentro do grupo do ativo que lhe deu origem, até o momento em que o ativo em questão estivesse substancialmente finalizado e à disposição para uso ou venda.

A Resolução do CFC nº 1.172, de 29 de Maio de 2009, aprovou a NBC T 19.22 – Custos de empréstimos, e determinou que ela fosse adotada a partir do dia 1º de janeiro de 2010. Dias depois, a Deliberação da CVM nº 577, de 5 de Junho de 2009, revogou a Deliberação da CVM nº 193, aprovou o Pronunciamento Técnico CPC 20, que aborda os custos de empréstimos referidos na IAS 23, e deliberou que o Pronunciamento entrasse em vigor nas demonstrações financeiras dos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2010 e nas do exercício imediatamente anterior, para possibilitar a comparação dos dados dos dois anos.

O CPC 20 estabelece que as empresas contabilizem os custos de empréstimos inerentes à aquisição, construção ou produção de ativo qualificável como parte do custo dos ativos, exceto para ativos qualificáveis, mensurados pelo valor justo, ou estoques manufaturados ou produzidos repetitivamente e em grandes quantidades (CPC 20, 2009).

O Pronunciamento também esclarece que para a capitalização dos custos de empréstimos, estes devem ser mensurados com segurança e atribuídos a ativos qualificáveis que, provavelmente, gerarão benefícios econômicos futuros para a empresa (CPC 20, 2009).

A capitalização dos custos de empréstimos deve iniciar quando ocorrerem os custos de empréstimos, os gastos para a obtenção do ativo e as atividades necessárias para o seu preparo. Essa capitalização deve ser suspensa quando as atividades de desenvolvimento do ativo forem interrompidas por longos períodos. Algumas exceções ocorrem em ocasiões no

qual substancial trabalho técnico e administrativo continua sendo executado ou quando um atraso temporário é uma parte inevitável no processo de conclusão do ativo, como, por exemplo, os eventos ambientais rotineiros do local (CPC 20, 2009).

“A entidade deve finalizar a capitalização dos custos de empréstimos quando substancialmente todas as atividades necessárias ao preparo do ativo qualificável para seu uso ou venda pretendidos estiverem concluídas” (CPC 20, 2009, item 22). A exemplificação do Pronunciamento mostra que uma propriedade que exija apenas modificações menores, como as atividades referentes à decoração, pode ser considerada como substancialmente pronta.

A alocação de custos de empréstimos no ativo deve findar quando houver apenas trabalhos administrativos de rotina ou, nas palavras de Farah e Ricardino (2010, p. 248), quando faltam “pequeníssimos acabamentos”.

No caso de ativos qualificáveis concluídos em partes, as empresas devem “cessar a capitalização dos custos de empréstimos quando completar substancialmente todas as atividades necessárias ao preparo daquela parte para seu uso ou venda pretendidos” (CPC 20, 2009, item 24).

Dentre as sugestões, oriundas da audiência pública, o CPC rejeitou a necessidade de determinação de prazos específicos para auxílio no julgamento de quando um ativo qualificado deve ser considerado substancialmente pronto. Como justificativa, o CPC afirmou que adota a filosofia do IASB e emite pronunciamentos com base em princípios, que exijam julgamentos, e não em regras detalhadas (CPC, 2009a).

Em suma, as empresas devem capitalizar os custos de empréstimos, pertinentes aos ativos qualificáveis, e mudar esse tratamento contábil quando os ativos estiverem substancialmente prontos para uso ou venda. A inquietação pertinente a essa questão reside na possibilidade de díspares julgamentos referentes à palavra substancialmente, o que poderia acarretar diferentes tratamentos contábeis nas empresas, mesmo com a utilização de uma mesma norma.

#### **2.2.4. Tributos sobre o lucro**

A IAS 12 - *Income Taxes*, emitida pelo IASC em 1979 e revisada e substituída em 1996, contempla: “todos os impostos nacionais ou estrangeiros baseados no lucro tributável; e impostos, tais como retenções na fonte, que são pagos por uma subsidiária, coligada ou *joint*

*venture sobre as distribuições para a entidade controladora” (PRÓSPERO NETO, ALENCAR e CIA, 2010, p. 93).*

Para abordar tais impostos, o Pronunciamento Técnico 32 – Tributos sobre o Lucro, correspondente a IAS 12, foi aprovado em 2009. Especificamente, tal Pronunciamento tem o objetivo de delinear a contabilização dos ativos fiscais diferidos, o reconhecimento e a apresentação dos tributos sobre o lucro nas demonstrações contábeis, bem como a divulgação das informações relacionadas a eles (CPC 32, 2009).

Um dos pontos tratados no CPC 32 refere-se à contabilização das diferenças temporárias, que são consideradas as diferenças entre os valores contábeis de um ativo ou passivo e os seus valores para o cálculo de impostos (base fiscal). Tais diferenças podem ser divididas em:

(a) *diferenças temporárias tributáveis*, as quais são diferenças temporárias que resultarão em valores tributáveis para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) de períodos futuros quando o valor contábil de um ativo ou passivo é recuperado ou liquidado; ou (b) *diferenças temporárias dedutíveis*, as quais são diferenças temporárias que resultarão em valores que são dedutíveis para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) de futuros períodos quando o valor contábil do ativo ou passivo é recuperado ou liquidado (CPC 32, 2009, item 5).

A figura 1 aborda a existência de passivo ou ativo fiscal diferido, provenientes da diferença entre o valor contábil do ativo e a base fiscal.

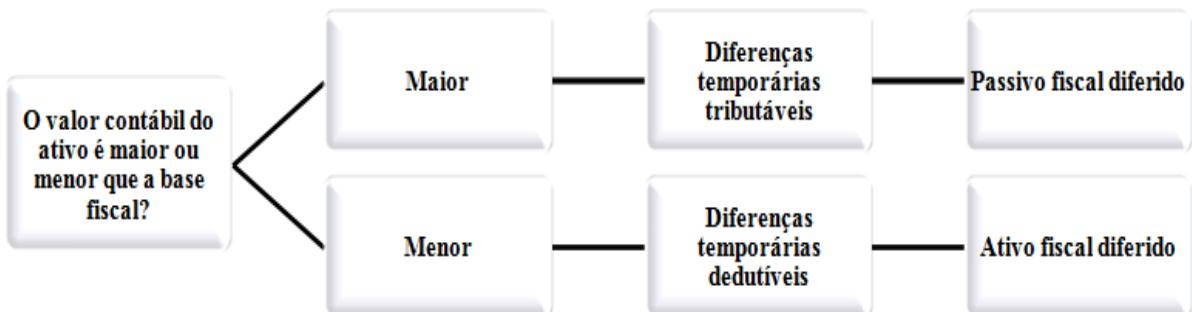


Figura 1: Diferença entre o valor contábil do ativo e a base fiscal

Fonte: Adaptado de Rezende, Pereira e Alencar (2010, p. 251).

De forma análoga, a figura 2 expõe se a diferença entre o valor contábil do passivo e a base fiscal dará origem a um ativo fiscal diferido ou a um passivo fiscal diferido.

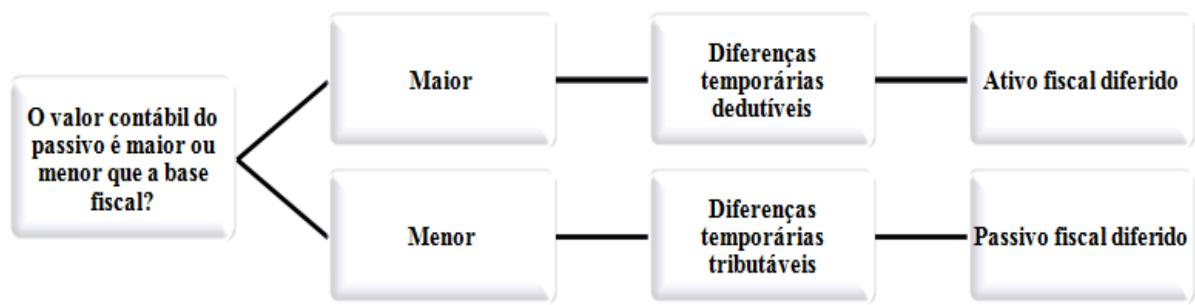


Figura 2: Diferença entre o valor contábil do passivo e a base fiscal

Fonte: Adaptado de Rezende, Pereira e Alencar (2010, p. 251).

Por exemplo, uma empresa pode reconhecer uma provisão de um processo trabalhista no passivo, mas, para fins fiscais, ela só deduzirá essa despesa quando tal valor for pago. Dessa forma, no futuro, quando o passivo for liquidado, a empresa reduzirá seu lucro tributável e, consequentemente, diminuirá o seu pagamento de tributos. Tal situação gera uma diferença temporária dedutível (diferença entre a base fiscal e o valor contábil). Portanto, essa entidade deve reconhecer um ativo fiscal diferido, desde que seja provável que a entidade venha a obter lucro tributável suficiente nos períodos futuros para se beneficiar da redução dos pagamentos de tributos.

De forma geral, os passivos fiscais diferidos são reconhecidos para as diferenças temporárias tributáveis. Algumas exceções referem-se ao passivo fiscal proveniente do:

- (a) reconhecimento inicial de ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*); ou (b) reconhecimento inicial de ativo ou passivo em transação que: (i) não é combinação de negócios; e (ii) no momento da transação, não afeta nem o lucro contábil nem o lucro tributável (prejuízo fiscal) (CPC 32, 2009, item 15).

Já os ativos fiscais diferidos são os valores dos tributos sobre o lucro, recuperáveis em períodos futuros, concernentes às diferenças temporárias dedutíveis e ao transporte de prejuízos e créditos fiscais não utilizados (CPC 32, 2009).

Esses ativos fiscais são reconhecidos para todas as diferenças temporárias dedutíveis, somente quando:

seja provável a existência de lucro tributável contra o qual a diferença temporária dedutível possa ser utilizada, a não ser que o ativo fiscal diferido surja do reconhecimento inicial de um ativo ou passivo em uma transação que: (a) não é uma combinação de negócios; e (b) no momento da transação não afeta nem o lucro contábil nem o lucro tributável (prejuízo fiscal) (CPC 32, 2009, item 24).

Ainda quanto aos ativos fiscais diferidos, o Pronunciamento especifica que é provável que a empresa tenha lucro tributável disponível para ser confrontado com as diferenças temporárias dedutíveis, quando existirem:

diferenças temporárias tributáveis suficientes relacionadas com a mesma autoridade tributária e a mesma entidade tributável a qual se espera reverter: (a) no mesmo período em que seja escriturada a reversão esperada da diferença temporária dedutível; ou (b) em períodos nos quais a perda fiscal advinda do ativo fiscal diferido possa ser compensada em períodos anteriores ou futuros (CPC 32, 2009, item 28).

Os ativos fiscais diferidos também são reconhecidos, em função de prejuízos fiscais e créditos fiscais não utilizados. Para tanto, é necessário que seja provável que existirão lucros tributáveis futuros disponíveis contra os quais os prejuízos ou créditos fiscais não utilizados possam ser aproveitados (CPC 32, 2009).

Os critérios para reconhecer ativos fiscais diferidos advindos do registro de prejuízos fiscais e créditos fiscais não utilizados são os mesmos critérios para reconhecer ativos fiscais diferidos advindos de diferenças temporárias dedutíveis. Entretanto, destaca-se que diante de uma empresa que apresenta prejuízos fiscais, suscita a dúvida de que ela poderá não ter lucros tributáveis disponíveis no futuro (CPC 32, 2009).

Sendo assim, é necessário um cuidado no reconhecimento do ativo fiscal diferido, procedente de prejuízos ou créditos fiscais não utilizados. Tal ativo só deve ser reconhecido se houver diferenças temporárias tributáveis suficientes ou se a empresa tiver alguma evidência convincente de que terá lucro tributável suficiente para compensação futura dos prejuízos ou créditos fiscais não utilizados (CPC 32, 2009).

Para identificar a probabilidade da disponibilidade de lucro tributável no futuro, contra o qual os prejuízos fiscais ou créditos fiscais possam ser utilizados, a empresa deve averigar:

(a) se a entidade tem diferenças temporárias tributáveis suficientes relacionadas com a mesma autoridade tributária e a mesma entidade tributável que resultarão em valores tributáveis contra os quais os prejuízos fiscais ou créditos fiscais não usados podem ser utilizados antes que expirem; (b) se é provável que a entidade terá lucros tributáveis antes que os prejuízos fiscais ou créditos fiscais não usados expirem; (c) se os prejuízos fiscais não usados resultarem de causas identificáveis que são improváveis de ocorrer novamente; e (d) se estão disponíveis para a entidade oportunidades de planejamento tributário (ver item 30) que criarião lucro tributável no período em que prejuízos fiscais ou créditos fiscais não usados possam ser utilizados (CPC 32, 2009, item 36).

Se tais premissas não forem atendidas, o ativo fiscal diferido não é reconhecido. Todavia a empresa deve atentar para a possibilidade da contabilização futura dos ativos fiscais diferidos não reconhecidos. Caso se torne provável que a empresa terá lucros tributáveis disponíveis no futuro, ela poderá reconhecer o ativo fiscal diferido (CPC 32, 2009).

No tocante à compensação dos ativos, o Art. 15 da Lei nº 9.065, de 20 de Junho de 1995, expõe que os prejuízos fiscais podem ser compensados com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do Imposto sobre a Renda, com observação do limite máximo de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Ademais, ressalta-se que a IAS 12 não forneceu muitos esclarecimentos sobre a determinação da geração de lucros tributáveis (PRÓSPERO NETO, ALENCAR e CIA, 2010), o que pode gerar dificuldades no momento da interpretação desse ponto da norma.

Ainda no que tange às interpretações, Próspero Neto, Alencar e Cia (2010, p. 112) expõem que as “regras internacionais, especificamente em relação ao Imposto de Renda (corrente e diferido), podem somente ser entendidas a partir de uma base de educação e treinamento sofisticados”. Em outras palavras, pode ser que a cultura existente em cada país, ou até mesmo as divergências culturais de profissionais de uma mesma localidade dificultem o entendimento dessa norma contábil.

No Brasil, por exemplo, em relatório de audiência pública, o CPC destacou que recebeu sugestões para a modificação de vários termos contidos no CPC 32, mas que, como já tinha utilizado tais palavras em outros Pronunciamentos, não efetuaria as modificações, mas poderia considerá-las em uma eventual revisão futura (CPC, 2009b).

A necessidade de maiores explicações sobre o teor do Pronunciamento também foi ressaltada nas sugestões, contudo o CPC declarou que entendia a dificuldade existente no Pronunciamento, mas que tal tratamento didático deveria ser efetuado em outros documentos (CPC, 2009b).

De forma geral, observa-se a necessidade de julgamentos para a determinação do quão provável será a existência de lucros tributáveis disponíveis no futuro, uma vez que isso é vital para o reconhecimento ou não de ativos e passivos diferidos. Por conseguinte, o acompanhamento da rentabilidade da empresa é uma tarefa importante, por exemplo, para identificar a necessidade de uma possível baixa dos ativos diferidos.

## 2.2.5. Provisões e Passivos Contingentes

O passivo é uma obrigação presente, oriunda de um evento passado, que resulta em uma saída de recursos da entidade (CPC 25, 2009). A provisão, apesar de ser um passivo, possui características incertas quanto ao seu prazo e valor e deve ser reconhecida apenas nos casos em que:

- (a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de um evento passado; (b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e (c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação (CPC 25, 2009, item 14).

Um evento passado com a propriedade de gerar obrigações presentes ocorre quando: a liquidação da obrigação pode ser imposta legalmente; ou no caso de uma obrigação não formalizada, originada pela criação de expectativas de que a entidade cumprirá o seu dever (CPC 25, 2009).

Destaca-se que, no primeiro caso, tais obrigações surgem em decorrência da aplicação da lei, como nos casos de penalidades ou de custos de limpezas, oriundos de impactos ambientais não permitidos pela legislação. Já a segunda opção refere-se ao reconhecimento e comunicação da obrigação aos afetados.

Particularmente, a empresa necessita manifestar as suas responsabilidades de forma suficientemente específica para suscitar expectativas válidas em terceiros. Assim, apenas uma decisão da diretoria ou do conselho de administração não dá origem a uma obrigação não formalizada na data do balanço. É necessário que a empresa aceite publicamente que é responsável por tal obrigação (CPC 25, 2009).

Além de verificar a existência de uma obrigação presente, é necessário identificar a probabilidade de saída de recursos. Para tanto, o Pronunciamento pondera que uma saída de recursos é provável quando é mais provável que sim do que não que o desembolso irá ocorrer. Em outras palavras, Nannini e Salotti (2010, p. 363) consideram que “qualquer coisa acima de 50% de chance de ocorrer” deve ser considerada como provável para o reconhecimento das provisões de obrigações, o que realça a essencialidade das estimativas contábeis.

Por fim, a terceira característica da provisão diz respeito à necessidade de estimativas suficientemente confiáveis. Caso a empresa não atenda a algum dos três requisitos, não poderá contabilizar a provisão e deverá divulgar um passivo contingente, que é considerado:

(a) uma obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade; ou (b) uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida porque: (i) não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação, ou (ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade (CPC 25, 2009, item 10).

As provisões são reconhecidas contabilmente, pois são obrigações presentes, cujas saídas de recursos são prováveis. Já os passivos contingentes não são reconhecidos como passivo e sim evidenciados em notas explicativas, pois são obrigações, cujas saídas de recursos ainda necessitam ser confirmadas ou não são prováveis ou não podem ser estimadas com confiança (CPC 25, 2009). Para os julgamentos pertinentes ao reconhecimento contábil dessas obrigações, o Apêndice B do CPC 25 disponibiliza a árvore da decisão, exposta na figura 3 a seguir.

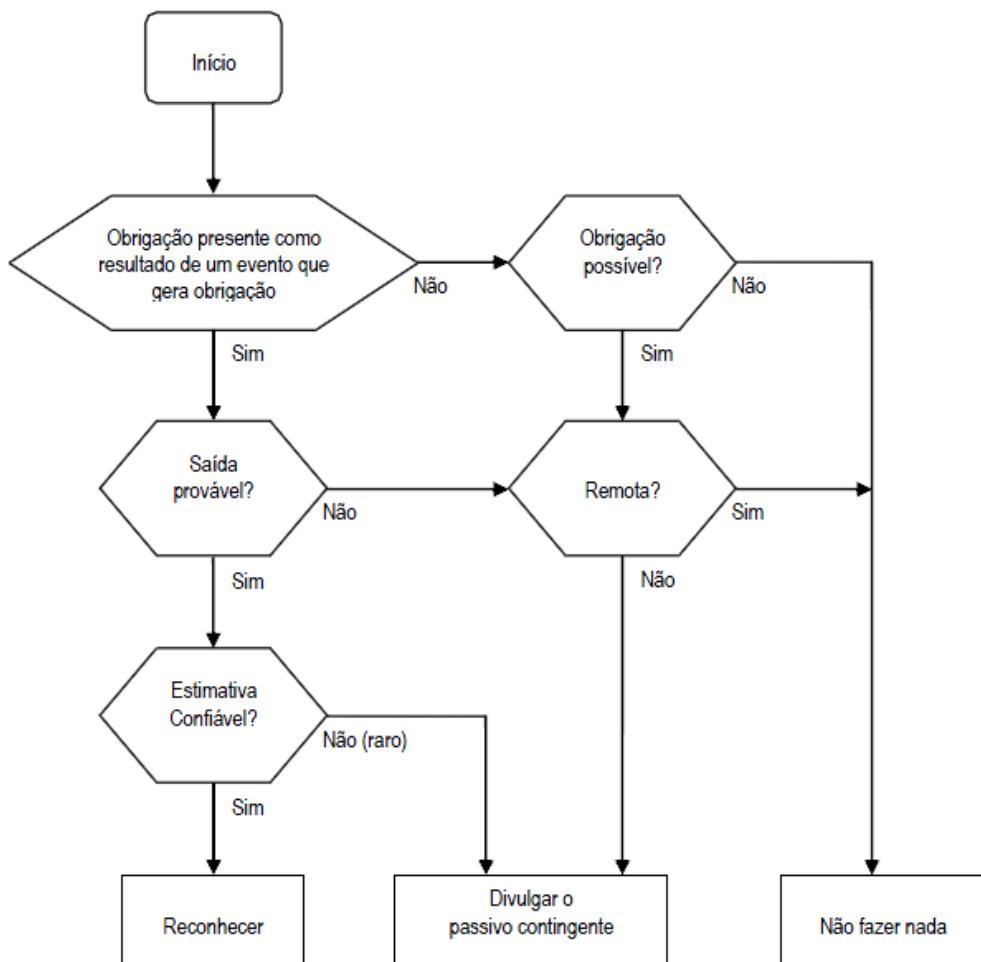


Figura 3: Árvore da decisão sobre as obrigações presentes  
Fonte: Apêndice B do CPC 25, 2009.

A complexidade dessas classificações diz respeito aos julgamentos referentes a se as saídas de recursos são prováveis ou remotas, além do julgamento sobre a existência de uma obrigação que é possível, mas remota, ou que é possível, mas não é remota, entre outras combinações registradas na figura 3. Em outras palavras, a determinação do que é provável, do que é possível e do que é remoto pode ser distinta em função do julgamento de contabilistas.

## 2.2.6. Pesquisa e desenvolvimento

A IAS 38 aborda aspectos referentes aos ativos intangíveis. O CPC 04 (R1), que é equivalente, no Brasil, à referida Norma Internacional, tem o objetivo de definir o tratamento contábil dos ativos intangíveis que não são abrangidos, especificamente, em outros Pronunciamentos.

No que tange à definição dos ativos intangíveis, o art. 179 da Lei 6.404/76, incluído pela Lei 11.638/07, discorre que eles podem ser considerados os “direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido”. O CPC 04 (R1) (2010, item 8), por sua vez, o define como “um ativo não monetário identificável sem substância física”. Um ativo é identificável quando:

- (a) for separável, ou seja, puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independente da intenção de uso pela entidade; ou (b) resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações (CPC 04 (R1), 2010, item 12).

Para que os ativos intangíveis sejam reconhecidos, é necessário que seja provável que existirão benefícios econômicos futuros em favor da entidade e que o custo do ativo possa ser mensurado com confiabilidade. Para essa avaliação da probabilidade de benefícios econômicos futuros, as empresas devem usar premissas razoáveis e comprováveis (CPC 04 (R1), 2010).

Dentre esses ativos, verifica-se uma complexidade no que diz respeito ao reconhecimento do ativo intangível gerado internamente. Tal complexidade refere-se à dificuldade para:

- (a) identificar se, e quando, existe um ativo identificável que gerará benefícios econômicos futuros esperados; e (b) determinar com confiabilidade o custo do ativo. Em alguns casos não é possível separar o custo incorrido com a geração interna de ativo intangível do custo da manutenção ou melhoria do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente ou com as operações regulares (do dia-a-dia) da entidade (CPC 04 (R1), 2010, item 51).

No que concerne a esses ativos, destaca-se a divisão entre as fases de pesquisa e de desenvolvimento. O CPC 04 (R1) (2010) determina que os gastos que ocorrem durante a fase de pesquisa de projeto interno devem ser registrados como despesas, uma vez que, nesse momento, a empresa ainda não consegue demonstrar que produziu um ativo intangível que proporcionará prováveis benefícios econômicos futuros.

Os exemplos de atividades de pesquisa, citados no Pronunciamento, são:

- (a) atividades destinadas à obtenção de novo conhecimento; (b) busca, avaliação e seleção final das aplicações dos resultados de pesquisa ou outros conhecimentos; (c) busca de alternativas para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e (d) formulação, projeto, avaliação e seleção final de alternativas possíveis para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou aperfeiçoados (CPC 04 (R1), 2010, item 56).

De acordo com esse mesmo Pronunciamento, o desenvolvimento compreende a aplicação dos resultados da pesquisa ou de outros conhecimentos em um plano ou projeto visando à produção de algo, antes do início da sua produção comercial ou do seu uso. Assinala-se que, na fase de desenvolvimento, o ativo intangível resultante já pode ser reconhecido. Para tanto, as empresas devem demonstrar todos os aspectos arrolados abaixo:

- (a) viabilidade técnica para concluir o ativo intangível de forma que ele seja disponibilizado para uso ou venda; (b) intenção de concluir o ativo intangível e de usá-lo ou vendê-lo; (c) capacidade para usar ou vender o ativo intangível; (d) forma como o ativo intangível deve gerar benefícios econômicos futuros. Entre outros aspectos, a entidade deve demonstrar a existência de mercado para os produtos do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou, caso este se destine ao uso interno, a sua utilidade; (e) disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível; e (f) capacidade de mensurar com confiabilidade os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento (CPC 04 (R1), 2010, item 57).

Sendo assim, na fase de desenvolvimento de projeto interno, a entidade já pode identificar um ativo intangível e demonstrar que este gerará prováveis benefícios econômicos futuros, uma vez que tal etapa de um projeto é mais avançada do que a fase de pesquisa. São exemplos de atividades de desenvolvimento:

- (a) projeto, construção e teste de protótipos e modelos pré-produção ou pré-utilização; (b) projeto de ferramentas, gabaritos, moldes e matrizes que envolvam nova tecnologia; (c) projeto, construção e operação de fábrica-piloto, desde que já não esteja em escala economicamente viável para produção comercial; e (d) projeto, construção e teste da alternativa escolhida de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas e serviços novos ou aperfeiçoados (CPC 04 (R1), 2010, item 59).

Um ponto que merece destaque, nesse Pronunciamento, diz respeito à evidenciação da disponibilidade de recursos para concluir, usar e obter os benefícios gerados por um ativo intangível. Tal evidenciação pode ser efetuada por meio de plano de negócios que demonstre os recursos técnicos, financeiros e outros recursos necessários, além da capacidade da entidade de garantir tais recursos (CPC 04 (R1), 2010).

Assim, a dificuldade reside em verificar se os ativos gerados internamente já podem ser considerados como ativos intangíveis presentes na fase de desenvolvimento ou se eles ainda devem ser considerados como etapas da pesquisa. Tal decisão é relevante, uma vez que, em função das interpretações, os custos referentes a esses ativos podem ser tratados como ativos ou reconhecidos como despesas.

### **2.3. O entendimento das Normas Internacionais de Contabilidade**

As Normas Internacionais de Contabilidade são utilizadas em um número cada vez maior de países, mesmo com a preocupação de alguns pesquisadores (por exemplo: NOBES, 2006; DOUPNIK e RICCIO, 2006; CHAND, PATEL e DAY, 2008) com a efetividade da total comparabilidade das informações financeiras. Tal inquietação está fundamentada na possibilidade de, apesar da utilização de normas comuns, os profissionais interpretarem as disposições contidas nas regulamentações internacionais, de forma destoante.

Zeff (2007) defende que a interpretação é vital para a obtenção da comparabilidade e que a cultura dos países, a tradução das normas e as questões que envolvem probabilidade

podem dificultar interpretações uniformes. O autor exemplifica, ao expor que a palavra “provável”, existente nas Normas Internacionais, tem significado incerto. Ele esclarece que tal expressão pode ser considerada como 60%, 80%, ou 90% e que profissionais mais conservadores podem adotar percentuais diferentes dos apontados por pessoas menos conservadoras. Em outras palavras, tais termos podem ser interpretados de forma diferente em cada país.

De fato, Doupnik e Riccio (2006) averiguaram se, em função das diferenças entre os países, as interpretações e aplicações de uma mesma norma contábil ocorreriam de forma distinta. Para tanto, utilizaram uma amostra composta por contabilistas dos EUA e do Brasil e solicitaram que os respondentes interpretassem expressões pertencentes às IFRS que se referiam à utilização de probabilidades. O resultado identificou indícios da ocorrência de díspares interpretações dentre os contabilistas da pesquisa.

As expressões de incerteza que remetiam à probabilidade, utilizadas por esses autores, estão presentes em muitas normas, como na IAS 37, em que a palavra “remota” é utilizada para determinar a divulgação ou não de um passivo contingente e a palavra “provável” para fundamentar o reconhecimento ou não de uma provisão.

Chand, Patel e Day (2008), por sua vez, discorrem que, com a convergência contábil, as Normas dos países das diversas regiões do mundo serão uniformes. Entretanto tais autores ressaltam que os aspectos culturais e políticos, bem como as características pessoais dos contabilistas podem resultar em interpretações distintas e que esse fato dificultaria o processo de comparabilidade total entre os relatórios financeiros dos países.

A Ernst & Young e FIPECAFI (2011), em um estudo sobre a adoção inicial das IFRS no Brasil, destacaram que:

a mudança de uma contabilidade baseada em regras (*rules*) para uma contabilidade baseada em princípios (*principles*) aumentou o grau de julgamento exigido pelos responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis. Consequentemente, tais profissionais possuem, a partir de agora, grande responsabilidade na seleção e aplicação das premissas e estimativas contábeis. Do mesmo modo, a exigência de divulgação completa e adequada das políticas e estimativas consideradas críticas tende a ser uma informação extremamente importante para os usuários das demonstrações. Nesse contexto, a subjetividade trazida por uma contabilidade baseada em princípios exige um *enforcement* ainda maior por parte dos reguladores do mercado brasileiro, a fim de se garantir a comparabilidade entre demonstrações contábeis (ERNST & YOUNG e FIPECAFI, 2011, p. 7).

Nesse estudo, a Ernst & Young e a FIPECAFI (2011) analisaram as demonstrações financeiras de 56 empresas, pertencentes ao Índice BOVESPA (IBOVESPA), buscando identificar como essas entidades trataram alguns assuntos que envolviam julgamentos. As análises despertaram uma discussão sobre as dúvidas no momento da interpretação das normas, e os resultados do estudo indicaram a inexistência de um consenso total entre os profissionais do mercado. Essa constatação suscitou uma reflexão referente a quais procedimentos devem ser tomados para o alcance da efetiva comparabilidade das informações financeiras.

Outros estudos também abordaram o entendimento das Normas Internacionais. Doupnik e Richter (2004), por exemplo, ao estudarem o efeito do conservadorismo nas interpretações das IFRS, observaram que os profissionais contábeis da Alemanha efetuaram suas interpretações de forma mais conservadora que os profissionais dos EUA.

Schultz Jr e Lopez (2001) examinaram o processo de decisões dos auditores da França, Alemanha e EUA, por meio da apresentação de situações reguladas por regras similares de relatórios financeiros e detectaram que, mesmo diante de fatos e regras uniformes, as decisões dos auditores dos três países foram distintas.

Stuart e Prawitt (2004) investigaram se o desempenho de auditores era afetado pela estrutura da empresa de auditoria e pelo grau de complexidade inerente à performance em quatro atividades. Os resultados indicaram que os desempenhos dos auditores de empresas com distintos tipos de estrutura mantiveram, relativamente, o mesmo nível em tarefas menos complexas, o que não ocorreu em atividades complexas, cujos desempenhos apresentados foram díspares.

O estudo de Chand, Patel e Patel (2010) examinou os efeitos das normas contábeis “novas” e “complexas” no julgamento dos profissionais contábeis. Especificamente, os autores buscaram identificar a existência de disparidades nas interpretações de auditores das Ilhas Fiji ao interpretar e aplicar determinadas IFRS.

Os cenários utilizados por estes autores englobaram os seguintes temas: custos de empréstimos, em que os auditores deveriam se posicionar quanto a capitalização dos custos de empréstimos; tributos diferidos, em que os respondentes deveriam avaliar a contabilização do ativo fiscal diferido de uma empresa aérea; *goodwill*, em que os auditores deveriam se posicionar sobre a mudança na amortização; e pesquisa e desenvolvimento, em que os profissionais deveriam opinar se um projeto de uma empresa agrícola estava ou não na fase de desenvolvimento.

Os resultados de Chand, Patel e Patel (2010) mostraram que a interpretação e a aplicação das normas de contabilidade foram afetadas pela complexidade da norma e pela familiaridade dos profissionais com o Padrão Internacional. Ademais, eles identificaram que existem diferenças entre as interpretações dos auditores das *Big four* e das demais empresas de auditoria contempladas no estudo, no que diz respeito a decisões complexas.

Salleh *et al* (2011), por sua vez, analisaram as diferentes interpretações de expressões de probabilidade entre os alunos de universidades do Reino Unido. Os autores compararam as interpretações de alunos chineses com as de alunos nativos. Essa pesquisa apontou que a cultura nativa e a língua não foram variáveis importantes para explicar as diferenças nas interpretações de alunos de contabilidade.

Chand, Cummings e Patel (2010), todavia, examinaram o efeito da cultura nacional nas interpretações de alunos, australianos e chineses, do último ano de graduação de contabilidade na Austrália. Os resultados indicaram que a cultura nacional tem um efeito significativo sobre as percepções dos estudantes de contabilidade, no que tange à interpretação e aplicação das IFRS com expressões de incerteza.

De forma geral, os estudos sugerem a possibilidade de interpretações destoantes. Nesse sentido, Salleh *et al* (2011) realçam que a utilização de normas comuns pode não assegurar interpretações consistentes. Chand, Cummings e Patel (2010) complementam que os países que adotam as IFRS devem dedicar esforços com o intuito de dar subsídios para que os seus profissionais tenham condições de interpretar e aplicar as normas consistentemente.

O fato é que, com a convergência, alguns fatores considerados como os principais causadores dessas diferenças (o conteúdo das normas contábeis, por exemplo) estão sendo eliminados. No entanto, deve-se levar em conta que outras causas que contribuem para as diferenças entre as nações, como a cultura, os sistemas socioeconômicos e políticos e as diferenças individuais entre os contabilistas, ainda permanecem. Assim, a utilização de normas comuns, embora seja um progresso, pode enfrentar dificuldades referentes às interpretações e ao processo de busca pela efetiva comparabilidade dos relatórios (CHAND, PATEL e DAY, 2008).

Pelas exposições dos autores, percebe-se que a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade, por si só, não necessariamente implica a extinção de tratamentos contábeis díspares entre os países do mundo. Assim, destaca-se a importância de interpretações consistentes para o alcance de melhor qualidade e confiabilidade das informações, bem como da comparabilidade das demonstrações financeiras.

## 2.4. Síntese do Capítulo

Para o entendimento de como as Normas Internacionais de Contabilidade são interpretadas pelos profissionais ligados à área contábil, em específico, pelos auditores, tratou-se, neste capítulo, da origem e da evolução da auditoria e da ciência contábil, bem como das barreiras, como a dificuldade de investidores no entendimento de demonstrações financeiras elaboradas com divergentes padrões contábeis, que culminaram na necessidade da busca pela convergência contábil.

Coerente com o raciocínio do objetivo de alcançar a comparabilidade das informações financeiras procurou-se ressaltar os principais aspectos da criação, adoção e aplicação das IFRS, assim como das especificidades das normas inerentes aos custos de empréstimos, ao ativo intangível, ao passivo contingente e aos tributos diferidos.

Dentre o escopo dessas normas, salientaram-se determinados pontos que podem causar incertezas no momento da interpretação, como os diversos nuances que determinadas palavras, como “provável”, “substancialmente”, “possível” e “remota”, podem proporcionar, além da complexidade pertinente a alguns julgamentos sobre essas normas.

Entrando no contexto da responsabilidade dos auditores independentes, diante da interpretação dessas novas normas, com o destaque para as suas missões de assegurar que os profissionais contábeis estão aplicando as normas de forma coerente e de garantir a credibilidade do mercado, buscou-se levantar o panorama da profissão de auditoria no Brasil, para o realce de como as mutações das normas de auditoria e de contabilidade permeiam o ofício desse profissional.

Diante de pesquisas anteriores sobre a postura dos profissionais ante a interpretação das IFRS, ressaltou-se, principalmente, a existência de disparidades nas respostas fornecidas por auditores, alunos e contabilistas, o que levantou a hipótese de que, mesmo utilizando normas comuns, os reconhecimentos contábeis de determinadas transações podem ser divergentes.

No próximo capítulo, serão tratados os aspectos pertinentes ao delineamento metodológico desta pesquisa, que objetiva verificar quais são as interpretações dos auditores independentes no que diz respeito a quatro Pronunciamentos Contábeis brasileiros.

### **3. ASPECTOS METODOLÓGICOS**

Marconi e Lakatos (2006, p. 44) enfatizam que “não há ciência sem o emprego de métodos científicos” e, sendo assim, o entendimento do conceito do método torna-se fundamental para este estudo.

Soares (2003) e Andrade (2004), por exemplo, discorrem que o método pode ser entendido como um conjunto de etapas imprescindíveis para o alcance do objetivo de uma pesquisa.

Marconi e Lakatos (2006, p. 46), por sua vez, entendem o método como a ação conjunta das “atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimentos válidos e verdadeiros -, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista”.

Sendo assim, a presente seção tem a finalidade de delinear as características metodológicas que permeiam o alcance dos objetivos da pesquisa.

#### **3.1. Classificação da pesquisa**

Em consonância com a literatura, a pesquisa consiste na utilização de ações norteadas por procedimentos que requeiram tratamentos científicos, com o desígnio de tratar a realidade e de encontrar respostas que sanem os problemas existentes em um contexto (CERVO e BERVIAN, 1983; RUIZ, 1991; OLIVEIRA, 1997; LAKATOS e MARCONI, 2001).

Para Vergara (2009, p. 41), há “várias taxonomias de tipos de pesquisas”, em função dos critérios de cada autor. Assim, optou-se por tomar como referência a taxonomia de Andrade (2004), que classifica os tipos de uma pesquisa científica em relação à sua natureza, aos seus objetivos, à sua abordagem do problema e aos seus procedimentos técnicos.

No tocante à natureza, o presente estudo é classificado como pesquisa aplicada, uma vez que tem por finalidade trabalhar com problemas concretos e suscitar conhecimentos direcionados à aplicação prática (OLIVEIRA, 1997; GIL, 2002; VERGARA, 2009). Em outras palavras, a pesquisa aplicada é apropriada, uma vez que este trabalho almeja investigar como os auditores interpretam os Pronunciamentos Contábeis do CPC, por meio de

simulações de situações cotidianas das atividades desses profissionais, com o intuito de detectar indícios de como essas normas são aplicadas na prática.

Já no que concerne aos objetivos da pesquisa, Gil (2002) afirma que é comum a classificação em exploratórias, descritivas e explicativas. Ressalta-se que as pesquisas denominadas descritivas almejam a descrição das características de uma população ou fenômeno específico ou, ainda, o estabelecimento de relações entre as variáveis analisadas (SELLTIZ *et al*, 1975; GIL, 2002; VERGARA, 2009).

Andrade (2004) discorre que uma pesquisa possui caráter descritivo quando abrange a observação, registro, análise e interpretação do que se pesquisa, sendo conservada a imparcialidade do pesquisador diante do objeto de estudo. Dessa forma, o presente trabalho está situado dentre os que utilizam a pesquisa descritiva, pois um de seus objetivos é levantar e descrever as interpretações dos auditores.

Com relação à abordagem do problema, uma pesquisa pode ser classificada em quantitativa ou qualitativa, sendo que esta corresponde a um meio para a interpretação dos fatos com o intuito de sanar o problema proposto, enquanto aquela diz respeito à quantificação de opiniões ou dados por meio do emprego de recursos e técnicas estatísticas (OLIVEIRA, 1997; SOARES, 2003). Tal estudo é classificado como quantitativo, pois busca traduzir as informações coletadas em números para classificá-las e analisá-las com a utilização de instrumentos estatísticos (GIL, 2002).

No tocante aos procedimentos técnicos, efetuou-se um levantamento que consiste na coleta de dados dos indivíduos pela qual se almeja saber as opiniões ou o comportamento (SILVA, 2003). Em outras palavras, entende-se que a presente pesquisa é um levantamento, por coletar as interpretações de uma amostra de auditores independentes do Brasil.

### **3.2. Instrumento de coleta de dados**

Para alcançar os fins de uma pesquisa, a coleta do pesquisador pode abranger fontes primárias ou secundárias, sendo que nestas os dados são encontrados em documentos disponíveis, enquanto naquelas os dados ainda não foram coletados, tabulados e analisados e, portanto, são colhidos diretamente na fonte (SELLTIZ *et al*, 1975). Assim, para atender ao objetivo deste estudo, considerou-se que a utilização de fontes primárias era mais apropriada.

Dentre as fontes primárias, que contemplam dados históricos, fitas gravadas, entrevistas e questionários, entre outros, diversos autores, como Lakatos e Marconi (2001), Andrade (2004), Hair Jr *et al* (2005), discorrem sobre a eficácia do questionário em permitir a observação e a mensuração das características específicas de determinados indivíduos, de forma rápida e conveniente, por meio de questões que não exigem, necessariamente, a presença do pesquisador no momento de sua aplicação.

Tal instrumento possui algumas desvantagens, como o pequeno percentual de pessoas que respondem à pesquisa, o desconhecimento das circunstâncias em que os questionários foram preenchidos e o número de perguntas com respostas incompletas (LAKATOS e MARCONI, 2001).

Contudo, em decorrência de sua economia de tempo e de seu poder de alcançar um grande número de pessoas (LAKATOS e MARCONI, 2001; HAIR JR *et al*, 2005), optou-se pela aplicação de um questionário, que foi disponibilizado no formato *online*, por meio da ferramenta *Survey Monkey*, e que ficou disponível no período de 20/06/2011 a 31/08/2011.

O questionário utilizado foi adaptado do instrumento testado e validado pelos autores Chand, Patel e Patel (2010) em um estudo com auditores de Fiji. Especificamente, o questionário da pesquisa é composto por duas seções, sendo que uma delas consiste na solicitação de dados qualitativos dos respondentes, nem todos contemplados no instrumento original, que se referem à familiaridade com as Normas Internacionais de Contabilidade, ao nível de conservadorismo, ao tempo de experiência profissional em atividades de auditoria e em atividades relacionadas às IFRS, além de dados da empresa de auditoria independente em que o inquirido trabalha.

Assinala-se que, nessa parte do instrumento, os auditores informaram o seu tempo de experiência em auditoria e em atividades relacionadas às Normas Internacionais de Contabilidade, bem como apontaram, em uma escala de 0 a 10, qual a nota que atribuíam a sua familiaridade com as Normas Internacionais de Contabilidade (0: não familiar e 10: muitíssimo familiar) e ao seu nível de conservadorismo (0: não conservador e 10: muitíssimo conservador).

A outra seção, por sua vez, trouxe explanações sobre as questões, instruções gerais e básicas sobre a forma como os auditores deveriam evidenciar as suas interpretações, além dos casos de quatro cenários distintos, que consideraram situações práticas das rotinas dos auditores, e das normas contábeis que nortearam as decisões em cada um dos casos.

Especificamente, cada cenário apresentou uma situação e exigiu uma decisão sobre como determinada transação deveria ser contabilizada nas demonstrações financeiras de uma

entidade. Para tanto, cada situação abordada incluiu a descrição de uma conversa simulada entre dois profissionais, sendo que um contabilista afirmava que um tratamento contábil deveria ser usado, e o segundo contador opinava que um tratamento diferenciado precisaria ser utilizado. Os respondentes apontaram as suas interpretações com base na escala *Likert*, decomposta em: (1) Discordo fortemente; (2) Discordo; (3) Neutro; (4) Concordo; e (5) Concordo fortemente.

Destaca-se que, na concepção dos cenários, houve um cuidado para que as possíveis interpretações divergentes ocorressem em função das diretrizes dos Pronunciamentos contábeis e não pelo teor dos casos. Ainda assim, os auditores foram informados que se discordassem de um contabilista seria entendido que concordavam com o outro profissional. Dessa forma, um auditor que não concordasse com nenhum dos dois tratamentos contábeis ou que julgasse que as informações disponíveis não eram suficientes para a formação de sua opinião, teria a opção de ficar neutro. Entende-se que, assim, os auditores que concordaram ou discordaram do tratamento contábil pontual apresentado nos casos sentiram-se aptos a responder às questões.

Ademais, para o alinhamento e a atenuação de possíveis ambiguidades do instrumento, adaptado de Chand, Patel e Patel (2010), efetuaram-se, em fevereiro de 2011, pré-testes com um grupo de seis profissionais que englobou contabilistas, auditores internos e externos.

Os quatro cenários eram compostos por situações que se pautaram em normas que abordam os custos de empréstimos, o ativo fiscal diferido, as provisões e os passivos contingentes e a pesquisa e desenvolvimento.

No que se refere ao CPC 20, Custo de Empréstimos, os auditores deveriam opinar se o primeiro bloco de apartamentos de um projeto habitacional de uma construtora estava ou não substancialmente pronto para uso ou venda.

Quanto ao CPC 32, Tributos sobre o Lucro, os respondentes deveriam se posicionar quanto à baixa de parte do ativo fiscal diferido, em função da expectativa de lucratividade futura de uma montadora que enfrentava problemas, em consequência da instabilidade econômica oriunda da crise de 2008, do aumento da taxa de juros, da redução de incentivos no setor e dos desastres naturais ocorridos no Japão, que provocaram a destruição dos seus principais fornecedores de peças.

O cenário que envolveu o Pronunciamento CPC 25, Provisão e Passivo e Ativo Contingentes, único não considerado no instrumento original, solicitou que os auditores opinassem sobre o reconhecimento do valor de uma provisão, pautados na decisão relacionada a se a comunicação da empresa sobre a sua responsabilidade de limpar os seus impactos

ambientais fora suficientemente convincente e se era provável que a empresa arcaria com tal responsabilidade.

Já no que tange ao CPC 04 (R1), Ativo Intangível, os respondentes tinham que se basear nas normas para determinar se os gastos relativos a um projeto poderiam ser capitalizados ou se deveriam continuar sendo contabilizados como despesa. Ressalta-se que o questionário é apresentado no Apêndice A deste trabalho.

### **3.3. Amostra da pesquisa**

De acordo com o art. 26 da Lei nº 6.385/76, as companhias abertas e entidades que fazem parte do sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários só podem ser auditadas por empresas de auditoria contábil ou por auditores contábeis independentes, registrados na CVM. Desse modo, esta pesquisa abrangeu as empresas de auditoria independente cadastradas na CVM. Para tanto, por meio de consultas ao sítio desta Comissão, no dia 20/03/2011, verificou-se que existiam 359 empresas de auditoria independente cadastradas.

Após isso, devido à indisponibilidade e imprecisão das informações referentes à quantidade total de auditores que faziam parte do quadro de funcionários de cada uma dessas empresas e da consideração da importância dos profissionais que assinam e se responsabilizam pelos pareceres das empresas de auditoria, optou-se, inicialmente, pelo foco nos auditores responsáveis técnicos das empresas supracitadas.

Detectou-se a existência de 834 auditores sócios responsáveis, contudo, em virtude de alguns desses profissionais desempenharem tal função em mais de uma empresa, a população reduziu para 794 auditores. Desses, obteve-se o endereço eletrônico de 459 profissionais, em fontes como os Formulários de Referência das empresas que eles auditavam, o sítio da CVM, as indicações de outros sócios responsáveis e os sítios de busca.

O questionário foi respondido por 84 auditores, entretanto alguns desses profissionais não responderam a todas as questões do instrumento (Figura 4).

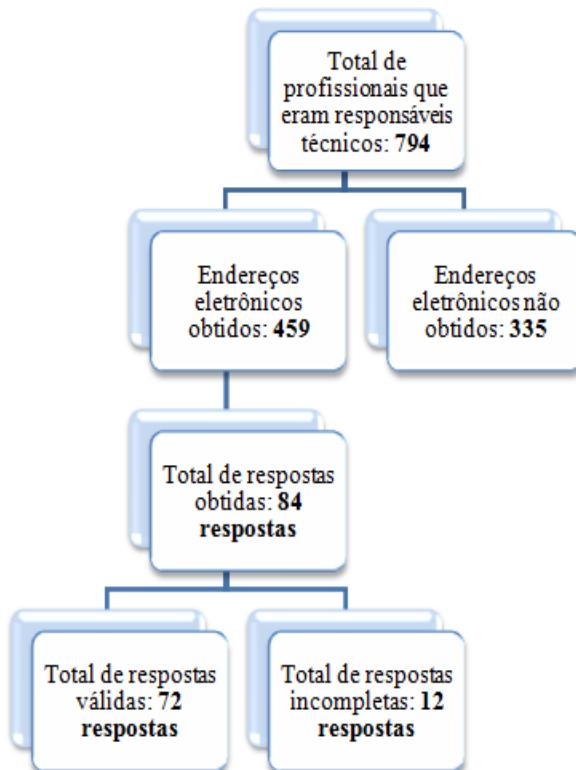


Figura 4: Amostra da pesquisa

Especificamente, obtiveram-se 72 respostas válidas (15,68% dos e-mails enviados) e 12 incompletas.

### **3.4. Métodos Estatísticos empregados nos testes das hipóteses**

Para o tratamento dos dados deste estudo, optou-se pela utilização do Teste Qui-quadrado que avalia se duas ou mais amostras independentes são estatisticamente distintas em determinada característica (LEVINE *et al*, 2008).

Para a aplicação consistente do Teste Qui-quadrado, Levine *et al* (2008) discorre que no máximo 20% das células podem ter frequências esperadas menores que cinco e que nenhuma célula deve possuir frequência esperada menor que um. Landim (2003), por sua vez, afirma que, diante de classes com frequências esperadas menores que cinco, o Teste Qui-quadrado diminui o seu poder.

Como a amostra desta pesquisa é pequena, verificou-se a existência de classes com frequências esperadas menores que cinco. Diante desse impasse, autores como Witte e Witte (2005) recomendam a junção das frequências. Assim, houve a agregação das respostas das

variáveis familiaridade e nível de conservadorismo, originalmente expostas de 0 a 10, em apenas três níveis, com a classificação dos auditores em: menor familiaridade/conservadorismo (0 a 3), familiaridade/conservadorismo intermediário (4 a 7) maior familiaridade/conservadorismo (8 a 10).

As variáveis experiências em auditoria e em Normas Internacionais de Contabilidade, por sua vez, também necessitaram ser expressas em menor número de níveis. Contudo, em uma tentativa de explorar escalas de tempo de experiência menores, com o intuito de identificar resultados mais específicos sobre os profissionais de cada grupo, tal junção ocorreu em quatro níveis.

Ainda com a junção dos níveis, identificou-se a presença de células com frequências esperadas menores que cinco. Alguns autores, como Pavese e Forbes (2008), defendem que a técnica de Monte Carlo pode ser aplicada para o teste de homogeneidade quando o Teste Qui-quadrado não pode ser utilizado com eficácia. Em outras palavras, eles acreditam que o emprego da técnica de Monte Carlo amplia o rigor do Teste Qui-quadrado e deve se recorrer a ela nas situações em que os requisitos do teste não são atendidos.

Desse modo, as associações entre as interpretações dos auditores e variáveis como o tamanho da empresa, a familiaridade com as normas, o nível de conservadorismo e a experiência profissional em auditoria e em Normas Internacionais de Contabilidade, foram verificadas por meio do Teste Qui-quadrado e por intermédio do Teste Qui-quadrado (Monte Carlo), com a utilização de 10.000.000 de iterações.

Tais testes foram realizados por intermédio do *software Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS) 15.0, sendo que os níveis de significância adotados para o aceite ou a rejeição das hipóteses nulas da pesquisa foram de  $\alpha = 5\%$  e  $\alpha = 10\%$ .

### **3.5. Limitações da pesquisa**

Resguardada as vantagens do questionário, como a possibilidade de envio para muitas pessoas de diversas localizações, destaca-se a dificuldade de obtenção de retornos. Assim, esta pesquisa limitou-se pelo pequeno número de respostas, o que acarretou a impossibilidade de efetuar generalizações para o restante da população.

Ademais, as situações abordadas são simplificadas e não refletem a quantidade e a complexidade de informações existentes nos julgamentos dos auditores em sua rotina prática.

Portanto, tal instrumento tem intuito acadêmico e limitou-se pela pequena quantidade de informações disponíveis e pela simplicidade.

## 4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Antes da realização da análise dos dados, na seção 4.1, são apresentadas as seguintes informações, obtidas por meio dos questionários:

- a experiência profissional em atividades de auditoria;
- a experiência com as rotinas das Normas Internacionais de Contabilidade;
- o nível de familiaridade com as tais Normas;
- o grau de conservadorismo com que os auditores efetuam os seus julgamentos; e
- a empresa em que eles desempenham as suas atividades.

### 4.1. Perfil dos respondentes

Dentre os auditores para os quais o endereço eletrônico do questionário foi enviado, 84 profissionais participaram da pesquisa. Contudo, como já mencionado, em razão de respostas incompletas, apenas 72 questionários foram considerados na descrição do perfil e nas análises estatísticas. Desta amostra, 69,44% são provenientes de empresas não *Big Four* e 30,56% fazem parte do quadro de colaboradores de empresas *Big Four* (Tabela 1).

Tabela 1: Empresas dos participantes da pesquisa

<b>Tipo de empresa</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual</b>
<i>Big Four</i>	22	30,56%
Não <i>Big Four</i>	50	69,44%

A maior parte desses profissionais (80,56%) contabiliza mais de oito anos de experiência em atividades de auditoria, o que fornece indícios de que a pesquisa apresenta informações oriundas de interpretações de profissionais experientes e com vivência prática profissional (Tabela 2).

Tabela 2: Experiência em atividades em auditoria

Experiência em atividades de auditoria	Percentual de auditores (Big Four)	Percentual de auditores (Não Big Four)	Percentual total
Até dois anos	-	6,00%	4,17%
De dois a cinco anos	-	8,00%	5,55%
De cinco a oito anos	9,10%	10,00%	9,72%
Mais de oito anos	90,90%	76,00%	80,56%
Total	100%	100%	100%

A Tabela 2 também evidencia que 4,17% dos respondentes da pesquisa trabalham há pouco tempo com as atividades de auditoria (menos de dois anos), que 5,55% possuem entre dois e cinco anos de experiência e que 9,72% dos auditores atuam entre cinco e oito anos na área.

Além disso, detectou-se que todos os participantes da pesquisa que trabalham nas *Big Four* possuem mais de cinco anos de experiência, sendo que 90,90% somam mais de oito anos de experiência. Dentre os respondentes das empresas não *Big Four*, 14,00% declararam que tem até cinco de anos de experiência na área, 76,00% afirmaram que tem mais de oito anos de contato com a auditoria e 10,00% assinalaram que detêm entre cinco e oito anos de experiência (Tabela 2).

No que tange à experiência profissional em Normas Internacionais de Contabilidade (Tabela 3), a amostra da pesquisa é composta por 30,55% de auditores que operam há mais de cinco anos nessa área e 65,28% que trabalham entre um e cinco com essas Normas. Detectou-se também que o número de profissionais que detém pouca experiência com Normas Internacionais (até um ano) é pequeno.

Tabela 3: Experiência profissional em Normas Internacionais de Contabilidade

Experiência profissional em Normas Internacionais	Percentual de auditores (Big Four)	Percentual de auditores (Não Big Four)	Percentual total
Até um ano	-	6,00%	4,17%
De um a dois anos e seis meses	13,64%	32,00%	26,39%
De dois anos e seis meses a cinco anos	40,91%	38,00%	38,89%
Mais de cinco anos	45,45%	24,00%	30,55%
Total	100%	100%	100%

Em uma análise comparativa entre os profissionais dos dois tipos de empresa, visualizou-se que 76,00% dos auditores das empresas não *Big Four* possuem até cinco anos

de experiência e 24,00% trabalham há mais de cinco anos com as Normas Internacionais. Tal cenário é semelhante ao identificado dentre os profissionais das *Big Four*, em que 54,55% detêm menor experiência (menos de cinco anos) e 45,45% registram experiência superior a cinco anos.

Observou-se, também, que 55,55% dos auditores atribuíram notas entre 8 e 10 para refletir a sua familiaridade com as Normas Internacionais de Contabilidade (Tabela 4). Além disso, 43,06% dos pesquisados designaram notas entre 4 e 7, o que forneceu indícios de que esses auditores não se enxergaram como detentores da maior familiaridade possível com as Normas que fundamentam os Pronunciamentos Contábeis que passaram a vigorar, efetivamente em 2010, na legislação brasileira, mas se consideraram entre os que possuem familiaridade intermediária. Em contraponto, identificou-se que 1,39% da amostra da pesquisa assinalou notas entre 0 e 3 para expressar a sua proximidade com as Normas Internacionais (Tabela 4).

Tabela 4: Nível de familiaridade com as Normas Internacionais de Contabilidade

Nível de familiaridade com as Normas Internacionais	Percentual de auditores ( <i>Big Four</i> )	Percentual de auditores (Não <i>Big Four</i> )	Percentual total
0 a 3	-	2,00%	1,39%
4 a 7	31,82%	48,00%	43,06%
8 a 10	68,18%	50,00%	55,55%
Total	100,00%	100,00%	100%

Com base nesses dados (Tabela 4), percebe-se ainda que a maior parte dos auditores considerou que possui familiaridade com o tema, relativamente alta, o que fornece indícios de que os profissionais que integram esta pesquisa detêm proximidade com a área abordada nesta pesquisa, ou seja, com as Normas Internacionais de Contabilidade. A indicação da existência de profissionais com pouca familiaridade com o tema pode estar atrelada à cronologia dos acontecimentos contábeis no cenário brasileiro, uma vez que os Pronunciamentos do CPC só começaram a ser publicados e, principalmente, exigidos no país nos últimos anos.

Os auditores da amostra também designaram notas quanto ao seu grau de conservadorismo, quando solicitados a tomar decisões pertinentes às IFRS. Assim, 5,56% dos auditores consideraram que são pouco conservadores (0 a 3), 51,39% apontaram que os seus níveis de conservadorismo são intermediários (4 a 7), enquanto 43,05% indicaram que são mais conservadores (Tabela 5).

**Tabela 5: Grau de conservadorismo em relação às Normas Internacionais**

Grau de conservadorismo em relação às IFRS	Frequência de auditores ( <i>Big Four</i> )	Frequência de auditores (Não <i>Big Four</i> )	Percentual total
0 a 3	-	8,00%	5,56%
4 a 7	63,63%	46,00%	51,39%
8 a 10	36,37%	46,00%	43,05%
Total	100,00%	100,00%	100,00%

Em suma, notou-se que os profissionais da amostra são, predominantemente, de empresas não *Big Four*, que a maior parte trabalha com auditoria por um tempo superior a oito anos e que desenvolvem rotinas pertinentes às Normas Internacionais de Contabilidade, pelo menos, desde 2009. Além disso, a maior parte dos respondentes considerou-se familiar com tais Normas e com uma postura conservadora, no que diz respeito à tomada de decisões em aplicações dessas diretrizes contábeis.

## **4.2. Entendimento dos Pronunciamentos Contábeis brasileiros**

Dos 84 auditores que participaram da pesquisa, obtiveram-se 84 respostas válidas no cenário 1, que considerava as interpretações sobre os custos de empréstimos, 80 no cenário 2, que abordava os tributos diferidos, 75 no cenário 3, que retratava as provisões e os passivos contingentes e 74 respostas no cenário 4, que contemplava decisões sobre as contabilizações pertinentes à pesquisa e desenvolvimento. Contudo, para efeito desta análise de dados, consideraram-se apenas as respostas dos 72 auditores que responderam ao questionário de forma completa.

### **4.2.1. Cenário com a abordagem dos Custos de Empréstimos**

No cenário 1, os auditores se depararam com uma construtora que captou um empréstimo para construir o primeiro de três blocos de apartamentos, pertencentes a um projeto habitacional, e que depois buscou mais recursos para subsidiar a conclusão do projeto

inteiro. Além disso, antes do término das obras, essa empresa já tinha certeza de que os três blocos de apartamentos iriam gerar lucro.

Com base nessas informações, percebe-se que esses custos de empréstimos eram diretamente atribuíveis a um ativo qualificável construído em partes, que era provável que eles resultariam em benefícios econômicos futuros para a construtora e que não existiam motivos para afirmar que esses custos não foram mensurados com segurança. Sendo assim, os custos de empréstimos dessa empresa estavam sendo capitalizados.

Contudo, no final do exercício social abordado, dois contabilistas, que trabalhavam na construtora, tinham opiniões diferentes sobre a conclusão substancial do bloco 1. De forma específica, um contabilista assegurava: “Agora que uma parte do projeto está substancialmente concluída, nós não poderemos capitalizar os juros dos empréstimos no bloco 1”. O segundo profissional, por sua vez, asseverava: “Não. Nenhuma parte do projeto foi substancialmente concluída. Sendo assim, nós continuaremos capitalizando os juros dos empréstimos nos três blocos”.

Diante dessa situação, os auditores tiveram que se pautar no CPC 20 para interpretar se essa construtora deveria finalizar a capitalização dos custos de seus empréstimos no valor do primeiro bloco. Tal pronunciamento expõe que uma entidade deve parar de capitalizar os custos dos empréstimos captados, “quando completar substancialmente todas as atividades necessárias ao preparo daquela parte para seu uso ou venda pretendidos” (CPC 20, 2009, item 24).

Para o julgamento da conclusão substancial do bloco, foi divulgado que, no final do exercício social em curso, o primeiro bloco de apartamentos estava 95% acabado, e que alguns trabalhos administrativos, o assentamento de azulejos e as instalações de lâmpadas, interruptores, chuveiros, vidraças, persianas e pequenos acessórios ainda necessitavam ser finalizados.

É fato que o teor do CPC 20 norteia as interpretações dos profissionais ao expor que, normalmente, os ativos estão substancialmente prontos quando necessitam apenas de modificações menores, tais como a decoração de uma propriedade, por exemplo. Entretanto, diante dessa situação simplificada e hipotética, identificou-se, praticamente, um contraste de opiniões.

As respostas sugeriram que, apesar de a maioria dos auditores terem discordado de que a primeira parte do projeto estava substancialmente pronta, 36,11% dos profissionais interpretaram que os itens faltantes para o término do bloco 1 (equivalentes à 5% das obras dessa parte) se enquadram no conceito de modificações menores, citadas no CPC 20, e,

portanto, concordaram com a finalização da capitalização dos custos dos empréstimos (Gráfico 1). Esses dados indicaram a existência de disparidades de tratamentos contábeis, referentes a uma situação pautada no CPC 20.

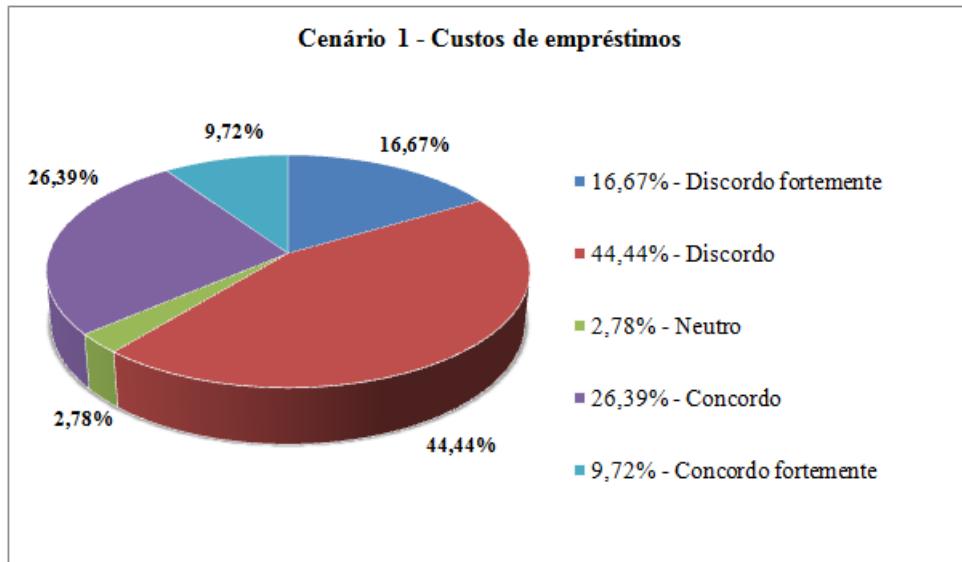


Gráfico 1: Interpretações do cenário - Custos de empréstimos

A literatura, comumente, ressalta a qualidade dos profissionais das maiores empresas de auditoria (PIOT, DUMONTIER e JANIN, 2010; SIROIS e SIMUNIC, 2010). Entretanto, ao contrário do que poderia ser esperado, os auditores das *Big Four* apresentaram maior contraste em suas respostas (45,45% concordaram e 50,00% discordaram) do que os profissionais das empresas não *Big Four* (32,00% concordaram e 66,00% discordaram), conforme tabela 6.

Tabela 6: Interpretações do cenário - Custos de empréstimos (Tamanho da empresa)

	Grupo	Discordo fortemente	Discordo	Neutro	Concordo	Concordo fortemente	Total
Frequência de respostas de cada grupo	<i>Big four</i>	2	9	1	8	2	22
	Não <i>Big four</i>	10	23	1	11	5	50
	Total	12	32	2	19	7	72
Percentual de respostas de cada grupo	<i>Big four</i>	9,09%	40,91%	4,55%	36,36%	9,09%	100,00%
	Não <i>Big four</i>	20,00%	46,00%	2,00%	22,00%	10,00%	100,00%

Ainda assim, verificou-se, nas opiniões dos profissionais dos dois grupos de empresas de auditoria, a predominância de discordância com a afirmação referente ao término substancial de uma parte do projeto. O nível de significância do Teste Qui-quadrado – Monte Carlo ( $p\text{-value}$ : 0,601) indicou que, especificamente neste caso, o vínculo com uma maior ou menor empresa de auditoria não estava associado com as interpretações dos auditores.

Os profissionais que tinham maior familiaridade com as Normas Internacionais de Contabilidade (8 a 10) e que, portanto, poderiam ter melhores condições de interpretar o CPC 20, apresentaram expressivo contraste em suas respostas (55% discordaram e 45% concordaram), conforme tabela 7.

Tabela 7: Interpretações do cenário - Custos de empréstimos (Familiaridade)

	<b>Grupo</b>	<b>Discordo fortemente</b>	<b>Discordo</b>	<b>Neutro</b>	<b>Concordo</b>	<b>Concordo fortemente</b>	<b>Total</b>
Frequência de respostas de cada grupo	0 a 3	0	1	0	0	0	1
	4 a 7	6	15	2	6	2	31
	8 a 10	6	16	0	13	5	40
	Total	12	32	2	19	7	72
Percentual de respostas de cada grupo	0 a 3	0,00%	100,00%	0,00%	0,00%	0,00%	100,00%
	4 a 7	19,35%	48,39%	6,45%	19,35%	6,46%	100,00%
	8 a 10	15,00%	40,00%	0,00%	32,50%	12,50%	100,00%

É fato que também houve divisão de opiniões dentre os auditores com familiaridade intermediária (4 a 7), em que 67,74% discordaram e 25,81% concordaram que uma parte do projeto estava substancialmente pronta, mas a predominância percentual de opiniões discordantes foi maior.

Mesmo com essas diferenças na distribuição percentual de respostas entre os grupos, o Teste Qui-quadrado – Monte Carlo (*p-value*: 0,566) apontou que as interpretações dos auditores não foram estatisticamente diferentes em função de suas familiaridades com as Normas Internacionais de Contabilidade.

Com base no raciocínio de alguns autores (GRAY, 1988; WATTS, 2003), que indicam que os profissionais mais conservadores tendem a reconhecer receitas e ativos com mais critérios do que despesas e passivos, é pertinente a criação de expectativas de que os profissionais com maiores níveis de conservadorismo (nível de 8 a 10), predominantemente, concordassem com a contabilização dos custos dos empréstimos como despesas. Os dados da tabela 8 apontam uma concordância com essa fundamentação da literatura. Afinal, a maior participação percentual de concordância com a contabilização dos custos de empréstimos como despesas ocorreu dentre os profissionais com maiores níveis de conservadorismo (41,94% concordaram e 58,06% discordaram) e não entre os auditores menos conservadores (nível de 4 a 7), em que 35,14% concordaram e 59,45% discordaram.

Tabela 8: Interpretações do cenário - Custos de empréstimos (Conservadorismo)

	Grupo	Discordo fortemente	Discordo	Neutro	Concordo	Concordo fortemente	Total
Frequência de respostas de cada grupo	0 a 3	3	1	0	0	0	4
	4 a 7	4	18	2	11	2	37
	8 a 10	5	13	0	8	5	31
	Total	12	32	2	19	7	72
Percentual de respostas de cada grupo	0 a 3	75,00%	25,00%	0,00%	0,00%	0,00%	100,00%
	4 a 7	10,81%	48,64%	5,41%	29,73%	5,41%	100,00%
	8 a 10	16,13%	41,93%	0,00%	25,81%	16,13%	100,00%

Ademais, com a consideração de um nível de significância de 10%, pôde-se afirmar que os auditores mais conservadores interpretaram o cenário 1 de forma distinta dos profissionais com menor nível de conservadorismo (*p-value*: 0,063).

No que tange à relação da experiência profissional com as interpretações dos Pronunciamentos, observou-se que profissionais que trabalham há mais de oito anos com serviços de auditoria apresentaram opiniões conflitantes (60,34% discordaram e 36,21% concordaram). Entretanto tal divisão de respostas foi menos significativa do que a encontrada entre os profissionais que trabalham entre dois e cinco anos na área, em que 50% discordaram e 50% concordaram com a finalização da capitalização dos custos dos empréstimos (Tabela 9).

Tabela 9: Interpretações do cenário - Custos de empréstimos (Experiência em auditoria)

	Grupo	Discordo fortemente	Discordo	Neutro	Concordo	Concordo fortemente	Total
Frequência de respostas de cada grupo	Até 2 anos	1	2	0	0	0	3
	De 2 a 5 anos	0	2	0	2	0	4
	De 5 a 8 anos	1	3	0	2	1	7
	Mais de 8 anos	10	25	2	15	6	58
Percentual de respostas de cada grupo	Total	12	32	2	19	7	72
	Até 2 anos	33,33%	66,67%	0,00%	0,00%	0,00%	100,00%
	De 2 a 5 anos	0,00%	50,00%	0,00%	50,00%	0,00%	100,00%
	De 5 a 8 anos	14,29%	42,86%	0,00%	28,57%	14,29%	100,00%
	Mais de 8 anos	17,24%	43,10%	3,45%	25,86%	10,35%	100,00%

O resultado do Teste Qui-quadrado – Monte Carlo (*p-value*: 0,972) indicou que as interpretações dos auditores não foram estatisticamente distintas em função do tempo de experiência em auditoria.

Os profissionais que trabalham há mais de cinco anos com as Normas Internacionais de Contabilidade, expressivamente, discordaram que o bloco estava substancialmente pronto (72,73% discordaram e 27,27% concordaram), o que não ocorreu com as respostas dos

auditores com experiência entre dois anos e seis meses e cinco anos, cujos percentuais de discordância e concordância representaram, respectivamente, 50,00% e 46,43% do total de profissionais desse grupo (Tabela 10).

Tabela 10: Interpretações do cenário - Custos de empréstimos (Experiência em IFRS)

	<b>Grupo</b>	<b>Discordo fortemente</b>	<b>Discordo</b>	<b>Neutro</b>	<b>Concordo</b>	<b>Concordo fortemente</b>	<b>Total</b>
Frequência de respostas de cada grupo	Até 1 ano	1	2	0	0	0	3
	De 1 ano a 2 anos e 6 meses	2	9	1	6	1	19
	De 2 anos e 6 meses a 5 anos	4	10	1	9	4	28
	Mais de 5 anos	5	11	0	4	2	22
	Total	12	32	2	19	7	72
Percentual de respostas de cada grupo	Até 1 ano	33,33%	66,67%	0,00%	0,00%	0,00%	100,00%
	De 1 ano a 2 anos e 6 meses	10,53%	47,37%	5,26%	31,58%	5,26%	100,00%
	De 2 anos e 6 meses a 5 anos	14,29%	35,71%	3,57%	32,14%	14,29%	100,00%
	Mais de 5 anos	22,73%	50,00%	0,00%	18,18%	9,09%	100,00%

Ainda com a existência de disparidades nas respostas, o nível de significância do Teste Qui-quadrado – Monte Carlo (*p-value*: 0,876) evidenciou que as interpretações dos auditores não estavam associadas com o tempo de experiência profissional em atividades relacionadas às Normas Internacionais de Contabilidade.

Em suma, observou-se que as interpretações dos auditores não divergiram em função do tamanho da empresa, da familiaridade com as Normas Internacionais de Contabilidade e dos tempos de experiência em auditoria e em IFRS. O nível de conservadorismo, por sua vez, com a consideração de um nível de significância de 10%, foi a única variável que apresentou associação com as interpretações dos auditores independentes no cenário dos custos dos empréstimos.

#### **4.2.2. Cenário com a abordagem dos Tributos Diferidos**

Neste cenário, os auditores receberam informações sobre uma montadora de automóveis que detinha um montante considerável de impostos diferidos e que teve prejuízos nos últimos três anos, decorrentes da instabilidade econômica oriunda da crise de 2008, do aumento da taxa de juros, da redução dos incentivos no setor e dos desastres naturais ocorridos no Japão, que provocaram a destruição dos seus principais fornecedores de peças.

O tratamento contábil que deveria ser dado ao ativo fiscal diferido não foi consenso entre dois contabilistas que trabalhavam na montadora. O primeiro contador afirmou: "Teremos que baixar uma parte do ativo fiscal diferido, pois não podemos afirmar que ele será totalmente compensado antes de sua expiração". Já o segundo assumiu uma posição contrária e discorreu: "Não, nós podemos manter o saldo na conta do ativo fiscal diferido, uma vez que ele será utilizado quando a empresa retornar ao seu nível normal de lucratividade".

O CPC 32 expõe que o valor contábil de ativos e passivos fiscais diferidos pode ser alterado, em vista da avaliação da recuperabilidade dos ativos fiscais diferidos. Sendo assim, o gargalo desse embate entre os profissionais refere-se à dúvida quanto à possível baixa de parte de ativo fiscal diferido, em função da expectativa de rentabilidade futura da empresa em questão.

O que se presume é que se tal montadora reconheceu os tributos diferidos até 2010, isso denota que a empresa julgou ser provável que teria lucros tributáveis antes que os prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados expirassem e que tais valores resultavam de motivos identificáveis que, provavelmente, não ocorreriam novamente. Então, os auditores deveriam refletir sobre a existência de prazo para expiração do prejuízo fiscal e considerar a possibilidade dos impactos dos desastres naturais, das mudanças econômicas e da crise fundamentarem uma mudança na expectativa de existência provável de lucro tributável da empresa.

O contraste identificado nas interpretações pautadas no CPC 20 também foi visualizado neste cenário (Gráfico 2).

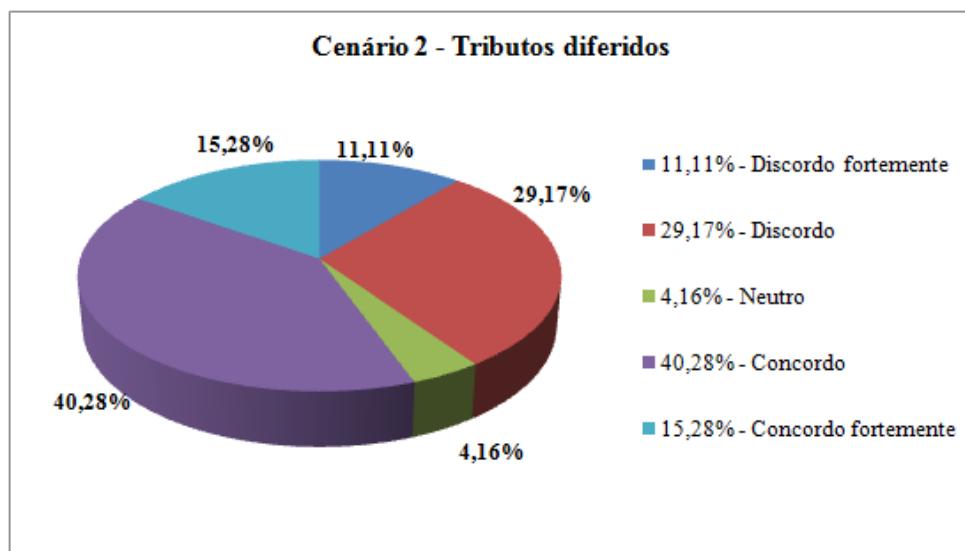


Gráfico 2: Interpretações do cenário - Tributos diferidos

Esses dados indicaram que a maior parte dos auditores (40,28% concordaram e 15,28% concordaram fortemente) entendeu que a montadora deveria baixar parte do ativo fiscal diferido, em virtude da impossibilidade de se afirmar que tal montante poderia ser compensado, enquanto 40,28% dos profissionais discordaram ou discordaram fortemente deste tratamento contábil.

Os conflitos visualizados nas observações das respostas de todos os auditores foram ainda maiores com a consideração apenas das opiniões dos auditores não *Big Four*, em que 48,00% discordaram e 50,00% concordaram com a baixa de parte do ativo. Nas *Big Four*, também se identificou o predomínio de concordância com a contabilização sugerida (68,19%), contudo o percentual de discordância foi bem menor (22,72%), conforme exposto na tabela 11.

Tabela 11: Interpretações do cenário – Tributos diferidos (Tamanho da empresa)

	<b>Grupo</b>	<b>Discordo fortemente</b>	<b>Discordo</b>	<b>Neutro</b>	<b>Concordo</b>	<b>Concordo fortemente</b>	<b>Total</b>
Frequência de respostas de cada grupo	<i>Big four</i>	0	5	2	14	1	22
	Não <i>Big four</i>	8	16	1	15	10	50
	Total	8	21	3	29	11	72
Percentual de respostas de cada grupo	<i>Big four</i>	0,00%	22,72%	9,09%	63,64%	4,55%	100,00%
	Não <i>Big four</i>	16,00%	32,00%	2,00%	30,00%	20,00%	100,00%

Tal fato indicou que as interpretações do CPC 32 pelos auditores das *Big Four* foram menos divergentes do que as dos auditores das não *Big Four*. Por meio do Teste Qui-quadrado – Monte Carlo (*p-value*: 0,011), identificou-se que as interpretações dos auditores das *Big Four* foram estatisticamente diferentes das encontradas entre os profissionais das empresas não *Big Four*.

No que diz respeito aos níveis de familiaridade com as Normas Internacionais de Contabilidade, a opção de tratamento contábil predominante refere-se à baixa de uma parte do ativo fiscal diferido. Destaca-se a divisão de respostas entre os profissionais que consideraram a sua familiaridade como entre 8 e 10, em que 57,50% concordaram, 5% ficaram neutros e 37,50% discordaram da baixa do ativo (Tabela 12).

O resultado do Teste Qui-quadrado – Monte Carlo (*p-value*: 0,018) evidenciou que as interpretações dos auditores com distintos níveis de familiaridade com as Normas Internacionais de Contabilidade foram estatisticamente diferentes.

Tabela 12: Interpretações do cenário - Tributos diferidos (Familiaridade)

	<b>Grupo</b>	<b>Discordo fortemente</b>	<b>Discordo</b>	<b>Neutro</b>	<b>Concordo</b>	<b>Concordo fortemente</b>	<b>Total</b>
Frequência de respostas de cada grupo	0 a 3	0	0	1	0	0	1
	4 a 7	5	9	0	14	3	31
	8 a 10	3	12	2	15	8	40
	Total	8	21	3	29	11	72
Percentual de respostas de cada grupo	0 a 3	0,00%	0,00%	100,00%	0,00%	0,00%	100,00%
	4 a 7	16,13%	29,03%	0,00%	45,16%	9,68%	100,00%
	8 a 10	7,50%	30,00%	5,00%	37,50%	20,00%	100,00%

Quanto ao nível de conservadorismo, observou-se que os profissionais menos conservadores (0 a 3) ficaram divididos em relação à baixa do ativo fiscal diferido (50% discordaram e 50% concordaram). Já os auditores com maiores níveis de conservadorismo, predominantemente, concordaram com o reconhecimento de parte do ativo fiscal como despesa (Tabela 13). Novamente, o maior percentual de concordância com a classificação que antecipa as despesas e impacta negativamente o lucro foi maior dentre os profissionais mais conservadores. Fato que está em conformidade com os argumentos de alguns autores, como Gray (1988) e Watts (2003).

Tabela 13: Interpretações do cenário - Tributos diferidos (Conservadorismo)

	<b>Grupo</b>	<b>Discordo fortemente</b>	<b>Discordo</b>	<b>Neutro</b>	<b>Concordo</b>	<b>Concordo fortemente</b>	<b>Total</b>
Frequência de respostas de cada grupo	0 a 3	1	1	0	0	2	4
	4 a 7	5	10	1	18	3	37
	8 a 10	2	10	2	11	6	31
	Total	8	21	3	29	11	72
Percentual de respostas de cada grupo	0 a 3	25,00%	25,00%	0,00%	0,00%	50,00%	100,00%
	4 a 7	13,51%	27,03%	2,70%	48,65%	8,11%	100,00%
	8 a 10	6,45%	32,26%	6,45%	35,48%	19,35%	100,00%

O resultado do Teste Qui-quadrado – Monte Carlo (*p-value*: 0,297), por sua vez, indicou que as interpretações dos auditores com diferentes níveis de conservadorismo não foram estatisticamente distintas.

No que tange à experiência em auditoria, percebeu-se um confronto na comparação entre os profissionais com tempo de trabalho entre dois e cinco anos e os auditores que atuam entre cinco e oito anos na área. Especificamente, as interpretações dos auditores com experiência entre cinco e oito anos foram, predominantemente, de discordância (57,14%), enquanto os profissionais com experiência entre dois e cinco anos concordaram com a baixa do ativo (Tabela 14).

Tabela 14: Interpretações do cenário - Tributos diferidos (Experiência em auditoria)

	Grupo	Discordo fortemente	Discordo	Neutro	Concordo	Concordo fortemente	Total
Frequência de respostas de cada grupo	Até 2 anos	0	1	1	1	0	3
	De 2 a 5 anos	0	1	0	3	0	4
	De 5 a 8 anos	0	4	0	2	1	7
	Mais de 8 anos	8	15	2	23	10	58
	Total	8	21	3	29	11	72
Percentual de respostas de cada grupo	Até 2 anos	0,00%	33,33%	33,33%	33,33%	0,00%	100,00%
	De 2 a 5 anos	0,00%	25,00%	0,00%	75,00%	0,00%	100,00%
	De 5 a 8 anos	0,00%	57,14%	0,00%	28,57%	14,29%	100,00%
	Mais de 8 anos	13,79%	25,86%	3,45%	39,66%	17,24%	100,00%

Na verificação da associação entre a experiência profissional em auditoria e as interpretações dos auditores, identificou-se, por meio do *p-value*: 0,333, que as interpretações dos profissionais com distintos períodos de experiência em auditoria não foram estatisticamente diferentes.

No tocante à experiência em atividades relacionadas às Normas Internacionais de Contabilidade, confirmou-se a existência de significativas disparidades nas interpretações de cada grupo. Dentre os profissionais que detêm experiência com as IFRS entre dois anos e seis meses e cinco anos, por exemplo, 46,43% discordaram e 46,43% concordaram com a baixa de parte do ativo fiscal diferido. Essa divisão de respostas também foi visualizada dentre os profissionais mais experientes (mais de cinco anos de experiência), contudo em uma proporção menor, uma vez que 31,82% discordaram e 68,18% concordaram (Tabela 15).

Tabela 15: Interpretações do cenário - Tributos diferidos (Experiência em IFRS)

	Grupo	Discordo fortemente	Discordo	Neutro	Concordo	Concordo fortemente	Total
Frequência de respostas de cada grupo	Até 1 ano	0	1	1	1	0	3
	De 1 ano a 2 anos e 6 meses	2	6	0	8	3	19
	De 2 anos e 6 meses a 5 anos	5	8	2	10	3	28
	Mais de 5 anos	1	6	0	10	5	22
	Total	8	21	3	29	11	72
Percentual de respostas de cada grupo	Até 1 ano	0,00%	33,33%	33,33%	33,33%	0,00%	100,00%
	De 1 ano a 2 anos e 6 meses	10,53%	31,58%	0,00%	42,11%	15,79%	100,00%
	De 2 anos e 6 meses a 5 anos	17,86%	28,57%	7,14%	35,71%	10,72%	100,00%
	Mais de 5 anos	4,55%	27,27%	0,00%	45,45%	22,73%	100,00%

O resultado do Teste Qui-quadrado – Monte Carlo (*p-value*: 0,394) evidenciou que as interpretações dos auditores com distintos níveis de experiência em atividades relacionadas às Normas Internacionais de Contabilidade não foram estatisticamente diferentes.

De forma geral, observou-se que, no cenário que abordou o CPC 32, as interpretações dos auditores foram estatisticamente distintas em virtude da familiaridade com as Normas Internacionais da Contabilidade (*p-value*: 0,018) e do tamanho da empresa em que esses profissionais desempenham as suas atividades (*p-value*: 0,011).

Não foi possível, entretanto, verificar a associação do nível de conservadorismo (*p-value*: 0,297) e das experiências em auditoria (*p-value*: 0,333) e em IFRS (*p-value*: 0,394) com as interpretações dos auditores.

#### **4.2.3. Cenário com a abordagem das Provisões e Passivos Contingentes**

No que tange às interpretações relacionadas às provisões e aos passivos contingentes, os auditores tomaram conhecimento da situação de uma empresa que descartava resíduos no ambiente e que, como estava instalada em um país que não tinha legislação ambiental que determinasse a restauração dos impactos ambientais causados pelas entidades, nunca se preocupou em reparar os danos causados. Ainda assim, quinze dias antes do término do exercício social, a sua administração se comprometeu, em seu sítio, a adotar práticas de sustentabilidade e destacou que a probabilidade de desembolsar recursos para a limpeza dos resíduos que descartou era de 40% a 60%.

No final do exercício social, dois contabilistas da empresa tiveram um conflito de opiniões, quanto ao tratamento contábil da situação descrita, sendo que o primeiro profissional afirmou: "Nós necessitamos reconhecer uma provisão, referente ao valor da limpeza, nas demonstrações contábeis do final do exercício social". Já o segundo contabilista respondeu: "Não. Acredito que nós não devemos reconhecer uma provisão no final desse exercício".

Assim, pautados no CPC 25, os auditores deveriam expressar a sua concordância com o reconhecimento da provisão. Tal Pronunciamento expõe que um evento cria obrigações presentes, um dos três requisitos necessários para o registro de provisões, “quando a liquidação da obrigação pode ser imposta legalmente; ou no caso de obrigação não formalizada” (CPC 25, 2009, item 17).

Ressalta-se que obrigações não formalizadas são aquelas que criam expectativas válidas em terceiros, de que a entidade cumprirá tais obrigações. Como em todas as obrigações existem duas partes envolvidas, a que espera o cumprimento de uma obrigação e a outra que deve cumprir as expectativas esperadas, uma decisão administrativa da empresa, por exemplo, não gera uma obrigação não formalizada, a menos que tal deliberação seja informada à parte afetada, antes da data do balanço, de uma maneira “suficientemente específica” para suscitar nela uma expectativa válida de que a empresa exercerá as suas responsabilidades (CPC 25, 2009).

Desse modo, os auditores deveriam interpretar se a divulgação do compromisso com a adoção de práticas de sustentabilidade, quinze dias antes do término do exercício social, no sítio da organização, originou uma obrigação não formalizada.

Ademais, os auditores deveriam averiguar se a saída de recursos era provável, uma vez que “para que um passivo se qualifique para reconhecimento, é necessário haver não somente uma obrigação presente, mas também a probabilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar essa obrigação” (CPC 25, 2009, item 23). Dessa forma, os auditores tiveram que tomar as suas decisões fundamentadas na informação referente à probabilidade, de 40% a 60%, de desembolso de recursos para a limpeza dos resíduos.

Para efeito, particularmente, do CPC 25, “uma saída de recursos ou outro evento é considerado como provável se o evento for mais provável que sim do que não de ocorrer, isto é, se a probabilidade de que o evento ocorrerá for maior do que a probabilidade de isso não acontecer” (CPC 25, 2009, item 23).

Assim, no cenário apresentado, cuja estimativa da probabilidade de saída de recursos divulgada pela empresa não é exata (40% a 60%), poderia se esperar que os auditores ficassem neutros, em função da inexistência de um percentual pontual menor ou maior do que 50%, conforme destacado no Pronunciamento.

Contudo, 81,95% dos auditores entenderam que a empresa necessitava reconhecer uma provisão, referente ao valor da limpeza, nas demonstrações contábeis do final do exercício social, enquanto apenas 12,50% discordaram parcial ou fortemente de tal tratamento (Gráfico 3).

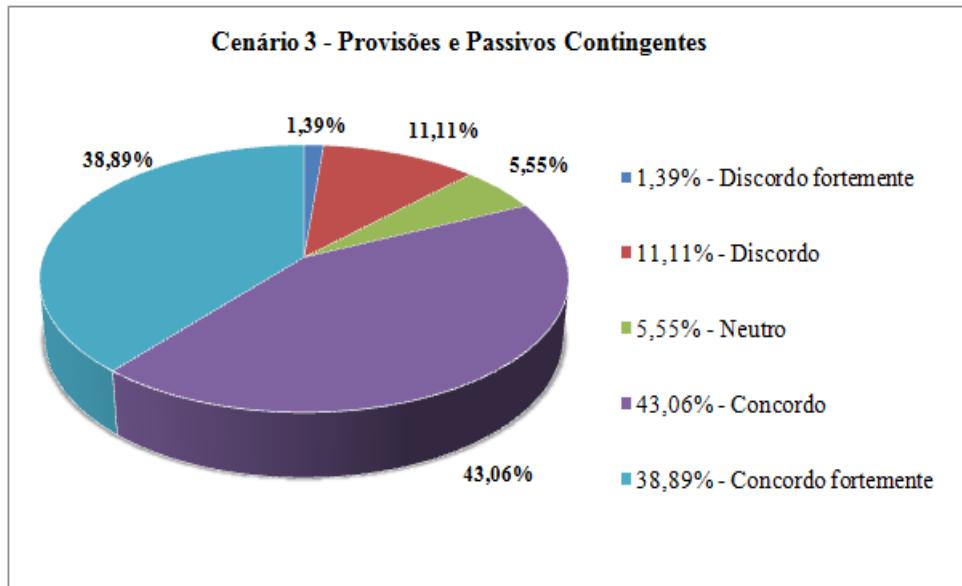


Gráfico 3: Interpretações do cenário - Provisões e Passivos Contingentes

Nota-se que a disparidade das opiniões foi pequena, quando comparada à visualizada nos dois primeiros cenários, o que denota que os tratamentos contábeis apontados pelos auditores, neste cenário, apresentaram maior semelhança. Ademais, destaca-se que a divulgação no sítio da empresa, quinze dias antes do encerramento do exercício social, foi suficiente para gerar expectativas válidas na sociedade.

Além disso, observou-se que, em termos percentuais, as opiniões dos auditores das empresas Não *Big Four* foram mais uniformes (86,00% concordaram e 12% discordaram) do que as interpretações dos profissionais das *Big Four*, em que 72,72% concordaram e 13,64% discordaram do reconhecimento da provisão (Tabela 16).

Tabela 16: Interpretações do cenário – Provisões e Passivos contingentes (Tamanho da empresa)

Grupo	Discordo fortemente	Discordo	Neutro	Concordo	Concordo fortemente	Total
<i>Big four</i>	0	3	3	9	7	22
Frequência de respostas de cada grupo <i>Não Big four</i>	1	5	1	22	21	50
Total	1	8	4	31	28	72
Percentual de respostas de cada grupo <i>Big four</i>	0,00%	13,64%	13,64%	40,90%	31,82%	100,00%
<i>Não Big four</i>	2,00%	10,00%	2,00%	44,00%	42,00%	100,00%

Ademais, o *p-value* (*p-value*: 0,309) do Teste Qui-quadrado – Monte Carlo indicou que as interpretações dos auditores das *Big Four* foram estatisticamente semelhantes às encontradas dentre os profissionais das empresas Não *Big Four*.

As interpretações dos auditores com diferentes níveis de familiaridade com as Normas Internacionais de Contabilidade também não foram estatisticamente distintas (*p-value*: 0,548).

Em consonância com a situação das interpretações de profissionais de empresas de tamanhos diversos, em todos os níveis de familiaridade, ocorreu expressiva predominância de concordância com o reconhecimento da provisão. Dentre os profissionais mais familiarizados (8 a 10), por exemplo, 85,00% concordaram e apenas 7,50% discordaram do tratamento contábil (Tabela 17).

Tabela 17: Interpretações do cenário – Provisões e Passivos contingentes (Familiaridade)

	<b>Grupo</b>	<b>Discordo fortemente</b>	<b>Discordo</b>	<b>Neutro</b>	<b>Concordo</b>	<b>Concordo fortemente</b>	<b>Total</b>
Frequência de cada grupo	0 a 3	0	0	0	1	0	1
	4 a 7	1	5	1	14	10	31
	8 a 10	0	3	3	16	18	40
	Total	1	8	4	31	28	72
Percentual de respostas de cada grupo	0 a 3	0,00%	0,00%	0,00%	100,00%	0,00%	100,00%
	4 a 7	3,23%	16,13%	3,23%	45,16%	32,26%	100,00%
	8 a 10	0,00%	7,50%	7,50%	40,00%	45,00%	100,00%

O nível de conservadorismo com que os auditores efetuam os seus julgamentos, por sua vez, também não estava associado com as interpretações desses profissionais (*p-value*: 0,814). Todos os auditores menos conservadores (0 a 3) concordaram com o tratamento contábil apresentado no cenário das provisões e passivos contingentes. Nos outros dois níveis, houve auditores que discordaram do reconhecimento da provisão, mas em uma pequena quantidade (Tabela 18).

Tabela 18: Interpretações do cenário – Provisões e Passivos contingentes (Conservadorismo)

	<b>Grupo</b>	<b>Discordo fortemente</b>	<b>Discordo</b>	<b>Neutro</b>	<b>Concordo</b>	<b>Concordo fortemente</b>	<b>Total</b>
Frequência de respostas de cada grupo	0 a 3	0	0	0	3	1	4
	4 a 7	0	5	3	15	14	37
	8 a 10	1	3	1	13	13	31
	Total	1	8	4	31	28	72
Percentual de respostas de cada grupo	0 a 3	0,00%	0,00%	0,00%	75,00%	25,00%	100,00%
	4 a 7	0,00%	13,51%	8,11%	40,54%	37,84%	100,00%
	8 a 10	3,23%	9,67%	3,23%	41,94%	41,94%	100,00%

Esses dados são concernentes à literatura (GRAY, 1988; WATTS, 2003), uma vez que os auditores mais conservadores optaram pelo reconhecimento de uma provisão. Contudo destaca-se que todos os profissionais com menor nível de conservadorismo também concordaram com o mesmo tratamento contábil, o que indicou que, nesse caso específico, auditores mais e menos conservadores interpretaram o Pronunciamento de forma semelhante.

Os poucos profissionais que declararam ter menos de dois anos de experiência em auditoria tiveram uma opinião equilibrada entre a neutralidade, a concordância e a discordância. Já os auditores que tinham mais de dois anos de experiência em auditoria, predominantemente, concordaram com o reconhecimento da provisão dos gastos com a limpeza da área (Tabela 19).

Tabela 19: Interpretações do cenário – Provisões e Passivos contingentes (Experiência em auditoria)

<b>Grupo</b>	<b>Discordo fortemente</b>	<b>Discordo</b>	<b>Neutro</b>	<b>Concordo</b>	<b>Concordo fortemente</b>	<b>Total</b>
Frequência de respostas de cada grupo	Até 2 anos	0	1	1	0	3
	De 2 a 5 anos	0	0	2	2	4
	De 5 a 8 anos	0	2	0	4	7
	Mais de 8 anos	1	5	3	22	58
Total		1	8	4	31	72
Percentual de respostas de cada grupo	Até 2 anos	0,00%	33,33%	33,33%	0,00%	100,00%
	De 2 a 5 anos	0,00%	0,00%	0,00%	50,00%	100,00%
	De 5 a 8 anos	0,00%	28,57%	0,00%	14,29%	57,14%
	Mais de 8 anos	1,72%	8,62%	5,17%	46,56%	37,93%
						100,00%

O resultado do Teste Qui-quadrado – Monte Carlo (*p-value*: 0,348) certificou que as interpretações dos auditores com distintos tempos de experiência em auditoria não foram estatisticamente diferentes.

A situação comentada acima é semelhante à existente nas interpretações dos auditores com maior e menor experiência com as IFRS. Com exceção dos profissionais que trabalham há menos de um ano com as Normas Internacionais de Contabilidade, em todos os outros grupos ocorreu a predominância expressiva de concordância com reconhecimento da provisão referente ao compromisso com a recuperação dos danos ambientais efetuados pela empresa (Tabela 20).

As interpretações dos auditores que possuem maiores e menores experiências com as atividades relacionadas às Normas Internacionais de Contabilidade foram estatisticamente distintas (*p-value*: 0,085), com a utilização de um nível de significância de 10%.

Tabela 20: Interpretações do cenário – Provisões e Passivos contingentes (Experiência em IFRS)

	<b>Grupo</b>	<b>Discordo fortemente</b>	<b>Discordo</b>	<b>Neutro</b>	<b>Concordo</b>	<b>Concordo fortemente</b>	<b>Total</b>
Frequência de respostas de cada grupo	Até 1 ano	0	1	1	1	0	3
	De 1 ano a 2 anos e 6 meses	1	1	0	13	4	19
	De 2 anos e 6 meses a 5 anos	0	2	2	10	14	28
	Mais de 5 anos	0	4	1	7	10	22
<b>Total</b>		<b>1</b>	<b>8</b>	<b>4</b>	<b>31</b>	<b>28</b>	<b>72</b>
Percentual de respostas de cada grupo	Até 1 ano	0,00%	33,33%	33,33%	33,33%	0,00%	100,00%
	De 1 ano a 2 anos e 6 meses	5,26%	5,26%	0,00%	68,43%	21,05%	100,00%
	De 2 anos e 6 meses a 5 anos	0,00%	7,14%	7,14%	35,72%	50,00%	100,00%
	Mais de 5 anos	0,00%	18,18%	4,55%	31,82%	45,45%	100,00%

Em síntese, os valores dos níveis de significância evidenciaram que, independente do tamanho da empresa em que os auditores desempenham as suas atividades, da familiaridade com as IFRS, do nível de conservadorismo e do tempo de experiência em auditoria, as interpretações dos auditores não foram estatisticamente distintas. Ressalta-se, porém, que, com a consideração de um nível de significância de 10%, pôde-se afirmar que o tempo de experiência com as Normas Internacionais de Contabilidade estava associado com as interpretações dos auditores.

#### **4.2.4. Cenário com a abordagem da Pesquisa e Desenvolvimento**

No último cenário, os auditores se depararam com uma companhia que necessitou dos serviços de consultoria de uma empresa de pesquisa agrícola para desenvolver uma cepa geneticamente modificada. O objetivo era que tal cepa fosse resistente aos ataques de pragas e que, portanto, proporcionasse rendimentos mais elevados para a companhia. Após anos de pesquisa, alguns testes foram efetuados no exercício social em curso, por meio do plantio, e os resultados evidenciaram que as cepas produzidas foram resistentes às pragas e aumentaram a produção de açúcar.

Nesse cenário positivo, a empresa de consultoria destacou que não havia razões que impulsionassem a ideia de que os resultados encontrados não fossem obtidos em outras fazendas. Contudo, pelo fato de o açúcar ser considerado um produto com pouca

diferenciação, nenhuma pesquisa de mercado foi realizada para verificar a aceitação do consumidor em relação ao novo açúcar.

Nesse caso, os dois contabilistas da empresa não tiveram opiniões iguais quanto ao tratamento contábil dos gastos anuais com o desenvolvimento das cepas. Um deles afirmou: "Nós mudamos para a fase de desenvolvimento deste projeto e as suas perspectivas são boas. Diante disso, nós podemos capitalizar as despesas deste ano". Já o segundo, asseverou: "Não. Eu acho que nós ainda temos que considerar este trabalho como pesquisa. E, sendo assim, ainda devemos contabilizar os gastos deste ano como despesas".

O CPC 04 (R1) evidencia que os gastos incorridos durante a fase de pesquisa de projeto interno devem ser reconhecidos como despesa, pois a empresa ainda não tem condições de demonstrar que existe um ativo intangível que gerará prováveis benefícios econômicos futuros.

O Pronunciamento ainda instrui que, para o reconhecimento de um ativo intangível, em fase de desenvolvimento, a empresa necessita demonstrar todos os itens elencados no CPC 04 (R1), que incluem, dentre outros: a viabilidade técnica para concluir o ativo intangível de forma que ele seja disponibilizado para uso ou venda; a intenção de concluir-lo e de usá-lo ou vendê-lo; e a disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para tanto, o que pode ser demonstrado, por exemplo, por intermédio de um plano de negócios.

Ademais, a organização necessita evidenciar a sua capacidade para usar ou vender o ativo intangível e a forma como o tal ativo deve gerar benefícios econômicos futuros. De forma geral, a empresa precisa provar que existe demanda para os produtos oriundos do ativo intangível ou para este ativo em si. Para os casos em que a empresa vá utilizá-lo internamente, ela precisa mostrar a sua utilidade.

No cenário apresentado, a empresa recebeu a informação de que não existiam motivos para que os resultados positivos não acontecessem novamente em outras fazendas. Todavia pesquisa de mercado alguma foi efetuada para verificar a aceitação do açúcar proveniente da nova cepa e, consequentemente, não foi possível afirmar, com certeza, que haveria mercado consumidor para tal mercadoria. Porém a empresa entendeu que isso não era problema, pois o açúcar era um produto com pouca diferenciação. Diante desses dados, o gráfico 4 aponta as interpretações dos auditores.

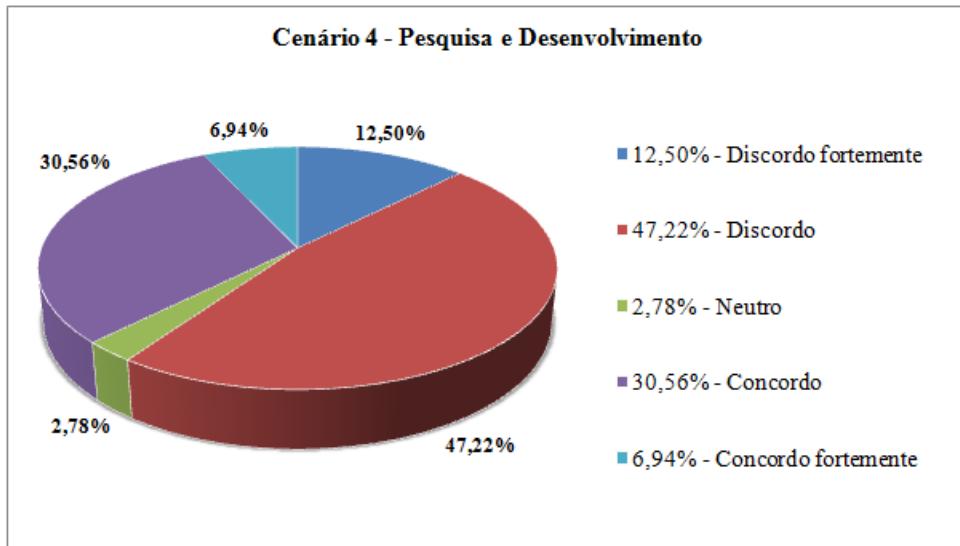


Gráfico 4: Interpretações do cenário - Pesquisa e Desenvolvimento

Percebe-se que, dentre os respondentes, 59,72% discordaram que o projeto já estava na fase de desenvolvimento, o que indicou que eles julgaram que tal processo ainda deveria ser considerado uma pesquisa e que seus gastos deveriam ser contabilizados como despesa. Com opiniões contrárias, 37,50% dos auditores concordaram que os gastos do exercício social em questão referiam-se a um projeto em fase de desenvolvimento e que deveriam ser capitalizados (Gráfico 4). Além disso, tanto os auditores das *Big Four* quanto os das demais empresas de auditoria, predominantemente, discordaram da capitalização dos gastos com o desenvolvimento da nova cepa (Tabela 21).

Tabela 21: Interpretações do cenário - Pesquisa e Desenvolvimento (Tamanho da empresa)

	Grupo	Discordo fortemente	Discordo	Neutro	Concordo	Concordo fortemente	Total
Frequência de respostas de cada grupo	<i>Big four</i>	2	12	0	7	1	22
	Não <i>Big four</i>	7	22	2	15	4	50
	Total	9	34	2	22	5	72
Percentual de respostas de cada grupo	<i>Big four</i>	9,09%	54,55%	0,00%	31,82%	4,55%	100,00%
	Não <i>Big four</i>	14,00%	44,00%	4,00%	30,00%	8,00%	100,00%

O resultado do Teste Qui-quadrado – Monte Carlo demonstrou que as interpretações dos auditores das *Big Four* e das empresas não *Big Four* não foram estatisticamente distintas (*p-value*: 0,788).

No que tange à familiaridade dos profissionais, percebeu-se que o profissional que afirmou ser menos familiarizado com as Normas Internacionais de Contabilidade (0 a 3) concordou fortemente com o tratamento contábil. Ressalta-se que o seu entendimento foi contrário à interpretação da maior parte dos demais auditores, pois, predominantemente, os

profissionais que responderam à pesquisa discordaram de que o projeto tinha mudado para a fase de desenvolvimento (Tabela 22).

Tabela 22: Interpretações do cenário - Pesquisa e Desenvolvimento (Familiaridade)

	Grupo	Discordo fortemente	Discordo	Neutro	Concordo	Concordo fortemente	Total
Frequência de respostas de cada grupo	0 a 3	0	0	0	0	1	1
	4 a 7	3	15	1	12	0	31
	8 a 10	6	19	1	10	4	40
	Total	9	34	2	22	5	72
Percentual de respostas de cada grupo	0 a 3	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	100,00%	100,00%
	4 a 7	9,68%	48,39%	3,23%	38,71%	0,00%	100,00%
	8 a 10	15,00%	47,50%	2,50%	25,00%	10,00%	100,00%

Na averiguação da associação entre a familiaridade e as interpretações dos auditores, identificou-se, por meio do resultado do Teste Qui-quadrado – Monte Carlo ( $p\text{-value}$ : 0,060), que as interpretações dos profissionais com distintos níveis de familiaridade foram estatisticamente distintas em um nível de significância de 10%. É válido, porém, ressaltar que a pequena quantidade de respostas, principalmente, no grupo com familiaridade de 0 a 3 (um auditor) limita as interpretações do resultado deste teste.

A tabela 23, por sua vez, apresenta as interpretações de auditores com diferentes níveis de conservadorismo. As opiniões de discordância com a capitalização das despesas com o projeto foram predominantes (75,00% discordaram e 25,00% concordaram) dentre os profissionais menos conservadores (0 a 3) e dentre os mais conservadores (8 a 10), em que 70,97% discordaram e 25,81% concordaram.

Tabela 23: Interpretações do cenário – Pesquisa e Desenvolvimento (Conservadorismo)

	Grupo	Discordo fortemente	Discordo	Neutro	Concordo	Concordo fortemente	Total
Frequência de respostas de cada grupo	0 a 3	1	2	0	1	0	4
	4 a 7	1	17	1	14	4	37
	8 a 10	7	15	1	7	1	31
	Total	9	34	2	22	5	72
Percentual de respostas de cada grupo	0 a 3	25,00%	50,00%	0,00%	25,00%	0,00%	100,00%
	4 a 7	2,70%	45,95%	2,70%	37,84%	10,81%	100,00%
	8 a 10	22,58%	48,39%	3,23%	22,58%	3,23%	100,00%

Entretanto, ressalta-se a existência de um equilíbrio nas respostas dos profissionais que delimitaram o seu nível de conservadorismo, com notas de 4 a 7, em que 48,65% discordaram e 48,65% concordaram com a capitalização dos gastos do projeto. O nível de significância do Teste Qui-quadrado – Monte Carlo ( $p\text{-value}$ : 0,340) apontou que as interpretações dos auditores não foram estatisticamente díspares.

Todos os auditores que atuam há menos de dois anos com auditoria concordaram com a capitalização dos gastos do projeto. Esse tratamento contábil também prevaleceu dentre os profissionais que afirmaram ter experiência entre cinco e oito anos, em que 71,42% concordaram e 28,58% discordaram (Tabela 24).

Tabela 24: Interpretações do cenário - Pesquisa e Desenvolvimento (Experiência em auditoria)

	<b>Grupo</b>	<b>Discordo fortemente</b>	<b>Discordo</b>	<b>Neutro</b>	<b>Concordo</b>	<b>Concordo fortemente</b>	<b>Total</b>
Frequência de respostas de cada grupo	Até 2 anos	0	0	0	2	1	3
	De 2 a 5 anos	0	3	0	1	0	4
	De 5 a 8 anos	1	1	0	5	0	7
	Mais de 8 anos	8	30	2	14	4	58
	Total	9	34	2	22	5	72
Percentual de respostas de cada grupo	Até 2 anos	0,00%	0,00%	0,00%	66,67%	33,33%	100,00%
	De 2 a 5 anos	0,00%	75,00%	0,00%	25,00%	0,00%	100,00%
	De 5 a 8 anos	14,29%	14,29%	0,00%	71,42%	0,00%	100,00%
	Mais de 8 anos	13,79%	51,72%	3,45%	24,14%	6,90%	100,00%

Ressalta-se, entretanto, que a maior parte dos auditores mais experientes (65,51%), com mais de oito anos de trabalho nessa área, discordou da contabilização, o que denotou uma falta de consenso entre as opiniões dos profissionais com maior e menor tempo de experiências em auditoria. Apesar de tal falta de consenso, as interpretações dos auditores que atuam na área de auditoria há maior e menor tempo não foram estatisticamente distintas (*p-value*: 0,256).

No tocante à experiência em IFRS, a predominância de concordância com o tratamento contábil ocorreu apenas nas interpretações dos auditores que tinham menos de um ano de experiência em atividades relacionadas às Normas Internacionais de Contabilidade, o que foi um contraste com as interpretações dos auditores que tinham maior experiência com tal tema. Os profissionais que possuíam mais de cinco anos de experiência, por exemplo, entenderam que o trabalho deveria ser considerado como pesquisa (Tabela 25).

O Teste Qui-quadrado – Monte Carlo demonstrou que as opiniões dos auditores com diferentes níveis de experiência com as IFRS foram estatisticamente distintas (*p-value*: 0,082), com o emprego de um nível de significância de 10%. Contudo, realça-se a existência de apenas três auditores que trabalhavam com as IFRS há menos de um ano e que tinham opiniões divergentes das predominantemente encontradas nos outros grupos, o que exige um cuidado no momento das interpretações do resultado do teste.

Tabela 25: Interpretações do cenário - Pesquisa e Desenvolvimento (Experiência em IFRS)

	<b>Grupo</b>	<b>Discordo fortemente</b>	<b>Discordo</b>	<b>Neutro</b>	<b>Concordo</b>	<b>Concordo fortemente</b>	<b>Total</b>
Frequência de respostas de cada grupo	Até 1 ano	0	0	0	2	1	3
	De 1 ano a 2 anos e 6 meses	3	13	0	3	0	19
	De 2 anos e 6 meses a 5 anos	5	9	2	11	1	28
	Mais de 5 anos	1	12	0	6	3	22
	Total	9	34	2	22	5	72
Percentual de respostas de cada grupo	Até 1 ano	0,00%	0,00%	0,00%	66,67%	33,33%	100,00%
	De 1 ano a 2 anos e 6 meses	15,79%	68,42%	0,00%	15,79%	0,00%	100,00%
	De 2 anos e 6 meses a 5 anos	17,86%	32,14%	7,14%	39,29%	3,57%	100,00%
	Mais de 5 anos	4,55%	54,55%	0,00%	27,27%	13,64%	100,00%

Em síntese, os valores dos níveis de significância indicaram que, independente do tamanho da empresa em que os auditores desempenham as suas atividades, do nível de conservadorismo e da experiência em auditoria, as interpretações dos auditores não foram estatisticamente distintas. Porém, o tempo de experiência profissional com Normas Internacionais de Contabilidade (*p-value*: 0,082) e a familiaridade com tais Normas (*p-value*: 0,060), estavam associadas com as interpretações dos auditores com a consideração de um nível de significância para rejeição de hipóteses de 10%.

#### 4.3. Síntese dos testes de associação entre as variáveis e as interpretações dos auditores

De maneira geral, observou-se a existência de respostas disparem em todos os cenários, mas em menor magnitude no caso pautado no CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (Tabela 26).

Tabela 26: Resumo das disparidades de interpretações

<b>Interpretações dos CPCs</b>	<b>CPC 20</b>	<b>CPC 32</b>	<b>CPC 25</b>	<b>CPC 04 (R1)</b>
Discordo fortemente	16,67%	11,11%	1,39%	12,50%
Discordo	44,44%	29,17%	11,11%	47,22%
Neutro	2,78%	4,16%	5,55%	2,78%
Concordo	26,39%	40,28%	43,06%	30,56%
Concordo fortemente	9,72%	15,28%	38,89%	6,94%

Ademais, percebeu-se que, em um nível de significância de 5%, houve poucas associações entre as variáveis estudadas e as interpretações dos auditores (Tabela 27).

Tabela 27: Resumo dos Testes Qui-quadrado

Variável	Teste Qui-quadrado - Monte Carlo	Teste Qui-quadrado	Aceite/Rejeição das Hipóteses
Custos de empréstimos			
Tamanho da empresa	0,601	0,602	Aceite
Familiaridade	0,566	0,629	Aceite
Conservadorismo	0,063	0,060	<b>Rejeição**</b>
Experiência em auditoria	0,972	0,970	Aceite
Experiência em IFRS	0,876	0,865	Aceite
Tributos diferidos			
Tamanho da empresa	0,011	0,014	<b>Rejeição*</b>
Familiaridade	0,018	0,001	<b>Rejeição*</b>
Conservadorismo	0,297	0,295	Aceite
Experiência em auditoria	0,333	0,339	Aceite
Experiência em IFRS	0,394	0,381	Aceite
Provisões e passivos Contingentes			
Tamanho da empresa	0,309	0,310	Aceite
Familiaridade	0,548	0,733	Aceite
Conservadorismo	0,814	0,832	Aceite
Experiência em auditoria	0,348	0,400	Aceite
Experiência em IFRS	0,085	0,083	<b>Rejeição**</b>
Pesquisa e desenvolvimento			
Tamanho da empresa	0,788	0,770	Aceite
Familiaridade	0,060	0,024	<b>Rejeição**</b>
Conservadorismo	0,340	0,339	Aceite
Experiência em auditoria	0,256	0,237	Aceite
Experiência em IFRS	0,082	0,069	<b>Rejeição**</b>

\* Nível de significância: 5%

\*\* Nível de significância: 10%

Tais associações referiram-se às divergências de interpretações no cenário dos Tributos diferidos, em vista do tamanho da empresa em que os auditores trabalhavam e da familiaridade com as Normas Internacionais de Contabilidade.

Destaca-se, ainda, que, no cenário que abordou os Custos de Empréstimos, o *p-value*, obtido pelo Teste Qui-quadrado – Monte Carlo, em um nível de significância de 10%, indicou que as interpretações de auditores com distintos níveis de conservadorismo foram estatisticamente diferentes.

Da mesma forma, os *p-values* dos Testes Qui-quadrado – Monte Carlo com as variáveis: experiência profissional em atividades relacionadas às Normas Internacionais de Contabilidade (Cenários - Provisões e Passivos Contingentes e Pesquisa e Desenvolvimento); e a familiaridade com as IFRS (Cenário - Pesquisa e Desenvolvimento) indicaram que tais variáveis também estavam associadas com as interpretações dos auditores com a consideração de um nível de significância de 10%.

Observa-se, na tabela 27, que em todos os testes realizados, a decisão de rejeição ou aceite das hipóteses foi a mesma tanto com a utilização do Teste Qui-quadrado, quanto com o emprego do Teste Qui-quadrado – Monte Carlo, o que reforça a consistência dos *p-values* identificados na pesquisa.

De forma geral, percebeu-se que, em alguns cenários, existiram disparidades nas respostas predominantes dos auditores. No cenário que abordou a Pesquisa e Desenvolvimento, por exemplo, os profissionais com experiência em auditoria entre cinco e oito anos, predominantemente, concordaram com a contabilização, enquanto a opinião que prevaleceu dentre os auditores com maior experiência em auditoria (mais de 8 anos) foi de discordância (Tabela 28).

Ademais, neste mesmo cenário foi possível visualizar que os auditores com distintos tempos de experiência em Normas Internacionais de Contabilidade apresentaram contrastes em suas opiniões predominantes. Os profissionais que trabalham entre dois anos e seis meses e cinco anos com as IFRS, por exemplo, concordaram com o tratamento contábil sugerido no cenário, enquanto os auditores com mais de cinco anos de experiência, predominantemente, discordaram de tal contabilização (Tabela 28).

Tabela 28: Resumo de opiniões predominantes – Escala *Likert*

Variáveis	Categorias de análise	Custos de Empréstimos	Tributos diferidos	Provisões e Passivos Contingentes	Pesquisa e Desenvolvimento
Tamanho da empresa	<i>Big four</i>	Discordo	Concordo	Concordo	Discordo
	Não <i>Big four</i>	Discordo	Discordo	Concordo	Discordo
	Total	Discordo	Concordo	Concordo	Discordo
Familiaridade com as IFRS	0 a 3	Discordo	Neutro	Concordo	Concordo fortemente
	4 a 7	Discordo	Concordo	Concordo	Discordo
	8 a 10	Discordo	Concordo	Concordo fortemente	Discordo
	Total	Discordo	Concordo	Concordo	Discordo
Nível de Conservadorismo	0 a 3	Discordo fortemente	Concordo fortemente	Concordo	Discordo
	4 a 7	Discordo	Concordo	Concordo	Discordo
	8 a 10	Discordo	Concordo	Sem opinião predominante	Discordo
	Total	Discordo	Concordo	Concordo	Discordo
Experiência em atividades de auditoria	Até 2 anos	Discordo	Sem opinião predominante	Sem opinião predominante	Concordo
	De 2 a 5 anos	Sem opinião predominante	Concordo	Sem opinião predominante	Discordo
	De 5 a 8 anos	Discordo	Discordo	Concordo fortemente	Concordo
	Mais de 8 anos	Discordo	Concordo	Concordo	Discordo
	Total	Discordo	Concordo	Concordo	Discordo
Experiências em atividades relacionadas às Normas Internacionais	Até 1 ano	Discordo	Sem opinião predominante	Sem opinião predominante	Concordo
	De 1 ano a 2 anos e 6 meses	Discordo	Concordo	Concordo	Discordo
	De 2 anos e 6 meses a 5 anos	Discordo	Concordo	Concordo fortemente	Concordo
	Mais de 5 anos	Discordo	Concordo	Concordo fortemente	Discordo
	Total	Discordo	Concordo	Concordo	Discordo

Realça-se, ainda, a ausência de uma resposta predominante em cenários, como o que abordou os Custos de Empréstimos. Nesse caso, dentre os auditores com experiência em auditoria entre dois e cinco anos, 50% discordaram e 50% concordaram com a contabilização da situação (Tabela 28). Em suma, tais fatos indicam a existência de respostas conflitantes entre os auditores da amostra.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

As ações dos países de diversas regiões do mundo para efetuar a convergência das suas normas ou a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade em seus territórios aumentam com o passar dos anos. No Brasil, avanços significativos foram obtidos pela promulgação da Lei 11.638/07 e pela utilização dos Pronunciamentos Contábeis emitidos pelo CPC, convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade, nas demonstrações consolidadas das empresas, a partir do exercício social que terminou em 31/12/2010.

Tal cenário de mudança na área contábil, em que a melhor qualidade, confiabilidade e comparabilidade das informações financeiras entre os diversos países são consideradas metas primordiais, suscitou tanto a mobilização e o envolvimento dos órgãos reguladores, dos pesquisadores e dos profissionais ligados à área contábil, quanto a inquietação de autores, no que concerne ao quão efetivo seria o processo de convergência contábil mundial, se as interpretações das Normas Internacionais de Contabilidade não fossem consistentes ou uniformes.

Em consonância com tais estudos, esta pesquisa teve o objetivo de identificar possíveis disparidades nas interpretações dos auditores independentes do Brasil, no que tange aos Pronunciamentos Contábeis emitidos pelo CPC.

O instrumento utilizado nesta pesquisa foi adaptado do estudo de Chand, Patel e Patel (2010) e consistiu em um questionário com quatro cenários que abordavam situações práticas da profissão de contabilistas e que solicitava a interpretação dos Pronunciamentos Contábeis e a decisão de concordância ou não com o tratamento contábil sugerido.

Na análise descritiva dos dados, visualizou-se que as opiniões dos auditores em cada um dos casos não foram uniformes, isto é, houve disparidades em todos os quatro cenários. Sendo assim, buscou-se identificar, com base na literatura, variáveis que pudessem estar associadas com os díspares entendimentos das normas contábeis.

Dentre as variáveis levantadas, verificou-se a existência de associações entre as interpretações dos auditores e o tamanho de empresa em que trabalham (*Big four* ou não); a familiaridade com as Normas Internacionais de Contabilidade; o nível de conservadorismo no que tange aos julgamentos pertinentes aos procedimentos contábeis; bem como a experiência profissional em auditoria; e a experiência em atividades relacionadas com as normas procedentes do Padrão Contábil Internacional.

Para alcançar essa meta, levantaram-se as seguintes hipóteses gerais:

- Hipótese nula 1 ( $H_{01}$ ): Os auditores das *Big Four* interpretam os Pronunciamentos Contábeis de forma semelhante aos auditores das demais empresas de auditoria independente do Brasil;
- Hipótese nula 2 ( $H_{02}$ ): Os auditores com maior familiaridade às Normas Internacionais de Contabilidade interpretam os Pronunciamentos Contábeis de forma semelhante aos auditores com menor familiaridade;
- Hipótese nula 3: ( $H_{03}$ ): Os auditores com maior nível de conservadorismo interpretam os Pronunciamentos Contábeis de forma semelhante aos auditores menos conservadores;
- Hipótese nula 4 ( $H_{04}$ ): Os auditores com maior experiência em auditoria interpretam os Pronunciamentos Contábeis de forma semelhante aos auditores com menor experiência;
- Hipótese nula 5 ( $H_{05}$ ): Os auditores com maior experiência em atividades relacionadas às Normas Internacionais de Contabilidade interpretam os Pronunciamentos Contábeis de forma semelhante aos auditores com menor experiência.

Para os testes estatísticos, utilizou-se o Teste Qui-quadrado e o Teste Qui-quadrado – Monte Carlo. Tais testes evidenciaram que, no cenário dos Tributos diferidos, as Hipóteses 1 e 2 foram rejeitadas, o que apontou interpretações estatisticamente distintas com um nível de significância de 5%.

Destaca-se, ainda, que, com a consideração do nível de significância de 10%, foi possível rejeitar todas as outras hipóteses, com exceção da que aborda a variável experiência em atividades de auditoria (Hipótese 4). Em outras palavras, as interpretações dos auditores, em alguns cenários, estavam associadas com os seus níveis de conservadorismo, com as suas familiaridades com as Normas Internacionais de Contabilidade e com as suas experiências profissionais relacionadas às IFRS.

Esses resultados são coerentes com a pesquisa de Chand, Patel e Patel (2010), que evidenciou a ocorrência de interpretações díspares dentre os profissionais que trabalham em empresas com tamanhos distintos.

As divergências nas interpretações, encontradas em alguns estudos, como Doupnik e Richter (2003), Doupnik e Riccio (2006) e Teixeira e Silva (2009), que analisaram apenas as expressões de incerteza de forma isolada ou dentro dos parágrafos das normas, também foram visualizadas neste estudo.

Por conseguinte, as constatações desta pesquisa, pautadas especificamente em um instrumento simplificado, levantam indícios de uma possível falta de consenso nas interpretações dos Pronunciamentos Contábeis brasileiros, que já entraram em vigor no ano de

2010. O estudo da Ernst & Young e da FIPECAFI (2011) identificou diferentes tratamentos contábeis nas demonstrações das empresas brasileiras. No mesmo sentido, este trabalho apontou que existe a possibilidade de interpretações disparem diante de situações pautadas nos Pronunciamentos Contábeis.

Acentua-se, ainda, que esta pesquisa não teve o intuito de explorar todos os aspectos pertinentes às interpretações dos auditores, mas levantar indícios de como tais profissionais interpretariam situações práticas simplificadas e hipotéticas que remeteriam ao entendimento de quatro Pronunciamentos Contábeis brasileiros. Destaca-se, novamente, a obtenção de um pequeno número de respostas, a existência de limitações no instrumento utilizado no trabalho e, consequentemente, a exigência de cuidado ao interpretar os resultados identificados nesta pesquisa.

Sugere-se, para pesquisas futuras, a utilização de cenários mais detalhados e que abordem outros Pronunciamentos Contábeis. Além disso, seriam pertinentes os estudos com o intuito de verificar as interpretações dos contabilistas, profissionais vitais para a contabilização e evidenciação das diretrizes inseridas no novo processo contábil brasileiro, e dos recentes egressos das universidades do país, com o intuito de identificar o nível de conhecimento desses profissionais sobre os Pronunciamentos do CPC.

Outra abordagem conveniente refere-se à investigação de possíveis medidas para a melhor compreensão e aplicação do teor dos Pronunciamentos Contábeis brasileiros nas demonstrações financeiras das empresas do Brasil.

## REFERÊNCIAS

AICPA – AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. **International Financial Reporting Standards (IFRS): An AICPA Backgrounder.** Disponível em: [http://www.ifrs.com/pdf/IFRSUpdate\\_V8.pdf](http://www.ifrs.com/pdf/IFRSUpdate_V8.pdf). Acesso em: 02 abr. 2011.

ALALI, F.; CAO, L. International financial reporting standards - credible and reliable? An overview. **Advances in Accounting Incorporating Advances in International Accounting**, v. 26, n. 1, p. 79 - 86, Jun. 2010. Disponível em: <<http://www.elsevier.com/locate/adiac>>. Acesso em: 18 out. 2011.

ALMEIDA, M. C. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ALMEIDA, D. M.; LEMES, S.; WEFFORT, E.; MALAQUIAS, R. Análise da percepção sobre expressões de incerteza presentes nas normas internacionais de contabilidade. **Revista UnB Contábil**, v. 11, n. 1 - 2, p. 240 - 259, jan./dez. 2008

ANDRADE, M. M. de. **Como Preparar Trabalhos para Cursos de Pós-Graduação: noções práticas.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

ASARE, S. K.; McDANIEL, L. S. The effects of familiarity with the preparer and task complexity on the effectiveness of the audit review process. **The Accounting Review**, v. 71, n. 2, p. 139 - 159, Abr. 1996. Resumo disponível em: <<http://www.jstor.org/pss/248443>>. Acesso em: 12 dez. 2011.

BACEN - BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Comunicado nº 14.259, de 10 de março de 2006.** Comunica procedimentos para a convergência das normas de contabilidade e auditoria aplicáveis às instituições financeiras e às demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil com as normas internacionais promulgadas pelo International Accounting Standards Board (IASB) e pela International Federation of Accountants (IFAC). Disponível em: <https://www3.bcb.gov.br/normativo/>. Acesso em: 26 jun. 2011.

BAKER, C. R.; BARBU, E. M. Trends in research on international accounting harmonization. **The International Journal of Accounting**, v. 42, n. 3, p. 272 - 304, Aug. 2007. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0020706307000520>>. Acesso em: 15 dez. 2011.

BASU, S. The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings. **Journal of Accounting and Economics**, v. 24, n. 1, p. 3 - 37, Dez. 1997. Disponível em: <<http://ideas.repec.org/a/eee/jaecon/v24y1997i1p3-37.html>>. Acesso em: 15 dez. 2011.

BHATTACHARJEE, S.; MORENO, K. The Impact of Affective Information on the Professional Judgments of More Experienced and Less Experienced Auditors. **Journal of Behavioral Decision Making**, v. 15, n. 4, p. 361 - 377, Out. 2002. Disponível em: <<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1002/bdm.420/>>. Acesso em: 25 ago. 2011.

BONNER, S. E. Experience effects in auditing: the role of task-specific knowledge. **The Accounting Review**, v. 65, n. 1, p. 72 - 92, Jan. 1990. Resumo disponível em: <<http://www.jstor.org/pss/247877>>. Acesso em: 30 nov. 2011.

**BRASIL. Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965.** Disciplina o mercado de capitais e estabelece medidas para o seu desenvolvimento. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4728.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4728.htm). Acesso em: 20 set. 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 6.385, de 07 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6385.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6385.htm). Acesso em: 20 set. 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm). Acesso em: 20 set. 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.457, de 05 de maio de 1997.** Altera dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que dispõe sobre as sociedades por ações e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, que dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9457.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9457.htm). Acesso em: 20 set. 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.303, de 31 de outubro de 2001.** Altera e acrescenta dispositivos na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações, e na Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, que dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LEIS\\_2001/L10303.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10303.htm). Acesso em: 20 set. 2011.

\_\_\_\_\_. **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. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm). Acesso em: 15 jun. 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.** Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição e dá outras providências. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2009/lei11941.htm>. Acesso em: 17 jul. 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.065, de 20 de Junho de 1995.** Dá nova redação a dispositivos da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que altera a legislação tributária federal, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www81.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/1995/9065.htm>>. Acesso em: 08 jan. 2012.

**BRAUNBECK, G. O. Determinantes da qualidade das auditorias independentes no Brasil.** 2010. 133f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em : <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-04112010-161444/pt-br.php>>. Acesso em: 01 abr. 2011.

CALLAO, S.; JARNE, J. I.; LAÍNEZ, J. A. Adoption of IFRS in Spain: Effect on the comparability and relevance of financial reporting. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, v. 16, n. 2, p. 148 – 178, Jul. 2007. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1061951807000213>>. Acesso em: 01 nov. 2011.

**CAPITAL ABERTO. Guia de IFRS para não Contadores.** Os principais impactos da adoção das normas internacionais de contabilidade, em linguagem clara, para não contadores – perguntas e respostas. Fev. 2011.

CARVALHO, L. N.; LEMES, S.; COSTA, F. M. **Contabilidade internacional:** aplicação das IFRS 2005. 1. ed. 2 reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

CARVALHO, L. N.; LEMES, S. Padrões contábeis internacionais do IASB: um estudo comparativo com as normas contábeis brasileiras e sua aplicação. **UNB Contábil**, v. 6, n. 2, p. 61 – 89, 2º semestre 2002.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica:** para uso dos estudantes universitários. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.

**CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Jornal do CFC.** Brasília- DF. Ano 14, n. 107, jan a mar. 2011. Disponível em: [http://www.cfc.org.br/uparq/Jornal\\_107.pdf](http://www.cfc.org.br/uparq/Jornal_107.pdf). Acesso em: 05 mai. 2011.

Resolução CFC Nº 1.055, de 24 de outubro de 2005. Cria o Comitê dos Pronunciamentos Contábeis (CPC), e dá outras providências. Disponível em: [http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx). Acesso em: 13 mai. 2011.

NBC T 11. Normas de Auditoria Independente Das Demonstrações Contábeis.

NBC TA 200. Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução de uma Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Disponível em: [http://www.cfc.org.br/uparq/NBCTA\\_200.pdf](http://www.cfc.org.br/uparq/NBCTA_200.pdf). Acesso em 15 ago. 2011.

NBC TA 540 – Auditoria de estimativas contábeis, inclusive do valor justo, e divulgações relacionadas. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/NBC%20TA%20540.pdf>. Acesso em: 12 mai. 2011.

NBC TA 700 – Formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/NBC%20TA%20700.pdf>. Acesso em: 12 mai. 2011.

Resolução CFC nº 1.255, de 10 de dezembro de 2009. Aprova a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. Disponível em: [www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1255.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1255.doc). Acesso em: 12 mai. 2011.

Resolução do CFC nº 1.172, de 29 de Maio de 2009. Aprova a NBC TG 20 – Custos de Empréstimos. Disponível em: [http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001172](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001172). Acesso em: 12 mai. 2011.

CHAND, P.; PATEL, C.; DAY, R. Factors causing differences in the financial reporting practices in selected South Pacific Countries in the post-convergence period. **Asian Academy of Management Journal**, v. 13, n. 2, p. 111 - 129, Jul. 2008. Disponível em: <<http://web.usm.my/aamj/13.2.2008/AAMJ%2013.2.6.pdf>>. Acesso em: 25 ago. 2011.

CHAND, P.; PATEL, C.; PATEL, A. Interpretation and application of “new” and “complex” international financial reporting standards in Fiji: Implications for convergence of accounting standards. **Advances in Accounting**, v. 26, n. 2, p. 280 – 289, Dez. 2010. Disponível em:

<<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0882611010000386>>. Acesso em: 30 fev. 2011.

CHAND, P.; CUMMINGS, L.; PATEL, C. **The Effect of Accounting Education and National Culture on Accounting Judgments:** A Comparative Study of Anglo-Celtic and Chinese Culture. Mai. 2010. Disponível em: <[http://www.af.polyu.edu.hk/jcae\\_af/2010/paper.../Session%202A.1.pdf](http://www.af.polyu.edu.hk/jcae_af/2010/paper.../Session%202A.1.pdf)>. Acesso em: 19 jun. 2011.

CHOO, F.; TROTMAN, K. T. The relationship between knowledge structure and judgments for experienced and inexperienced auditors. **The Accounting Review**, v. 66, n. 3, p. 464 - 485, Jul. 1991. Disponível em: <<http://www.jstor.org/pss/247805>>. Acesso em: 19 out. 2011.

CPC – COMITÊ DOS PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Conheça o CPC**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 31 ago. 2011.

**Relatório de atividades – 2010.** Disponível em: [http://www.cpc.org.br/pdf/Relativi\\_CPC\\_2010.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/Relativi_CPC_2010.pdf). Acesso em: 09 jan. 2012.

**Relatório de Audiência Pública – Pronunciamento Técnico CPC 20,** 2009a. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/port/infos/relatorio-delis577.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2012.

**Relatório de Audiência Pública – Pronunciamento Técnico CPC 32,** 2009b. Disponível em: [http://www.cpc.org.br/pdf/CPC\\_32\\_RelatorioAudiencia\\_final.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_32_RelatorioAudiencia_final.pdf). Acesso em: 20 mai. 2011.

**Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1).** Disponível em: [http://www.cpc.org.br/pdf/CPC04\\_R1.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC04_R1.pdf). Novembro, 2010. Acesso em: 13 jul. 2011.

**Pronunciamento Técnico CPC 20. 2009.** Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC%2020.pdf>. Acesso em: 13 mai. 2011.

**Pronunciamento Técnico CPC 25.** Junho, 2009. Disponível em: [http://www.cpc.org.br/pdf/CPC\\_25.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_25.pdf). Acesso em: 20 mai. 2011.

. **Pronunciamento Técnico CPC 32.** Julho, 2009. Disponível em: [http://www.cpc.org.br/pdf/CPC\\_32.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_32.pdf). Acesso em: 20 mai. 2011.

\_\_\_\_\_ . **CPC PME (R1) - Contabilidade para pequenas e médias empresas.** Dezembro, 2009. Disponível em: [http://www.cpc.org.br/pdf/CPC\\_PMEeGlossario\\_R1.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_PMEeGlossario_R1.pdf). Acesso em: 20 set. 2011.

**CVM – COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Cadastro online.** Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/port/snc/auditores.asp>>. Acesso em: 27 mar. 2011.

\_\_\_\_\_. **Deliberação CVM nº 570, de 30 de Março de 2009.** Dispõe sobre o Programa de Educação Continuada e sobre a necessidade de aprimoramento e treinamento dos auditores independentes em função da adoção do padrão contábil internacional emitido pelo International Accounting Standards Board - IASB. Disponível \_\_\_\_\_ em: [http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/Atos\\_Redir.asp?Tipo=D&File=\deli\deli570.pdf](http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/Atos_Redir.asp?Tipo=D&File=\deli\deli570.pdf). Acesso em: 05 mai. 2011.

\_\_\_\_\_. **Deliberação CVM nº 193, de 11 de Julho de 1996.** Dispõe sobre a capitalização de juros e demais encargos financeiros decorrentes do financiamento de ativos em construção ou produção. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/exiato.asp?File=/deli/deli193.htm>. Acesso em: 10 mai. 2011.

\_\_\_\_\_. **Medida provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.** Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concede remissão nos casos em que especifica, institui regime tributário de transição, e dá outras providências. Disponível: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2008/Mpv/449.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Mpv/449.htm). Acesso em: 17 de jun. 2011.

\_\_\_\_\_. **Instrução CVM nº308, 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 define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes. Rio de Janeiro, maio, 1999. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/exiato.asp?File=%5Cinst%5Cinst308.htm>. Acesso em: 17 jun. 2011.

\_\_\_\_\_. **Instrução CVM nº 457, de 13 de julho de 2007.** Dispõe sobre a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas, com base no padrão contábil internacional emitido pelo International

Accounting Standards Board – IASB. Disponível em:  
<http://www.cvm.gov.br/port/snc/inst457.pdf>. Acesso em: 27 jun. 2011.

**Deliberação da CVM nº 577, de 5 de Junho de 2009.** Aprova o pronunciamento técnico CPC 20 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de custos de empréstimos. Disponível em:  
<http://www.cvm.gov.br/port/snc/deli577.pdf>. Acesso em: 26 jun. 2011.

**Instrução CVM Nº 485, de 1º de Setembro de 2010.** Altera a Instrução CVM nº 457, de 13 de julho de 2007, que dispõe sobre a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas, com base no padrão contábil internacional emitido pelo International Accounting Standards Board – IASB. Disponível em:  
[http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/Atos\\_Redir.asp?Tipo=I&File=\inst\inst485.doc](http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/Atos_Redir.asp?Tipo=I&File=\inst\inst485.doc). Acesso em: 26 jun. 2011.

DOUPNIK, T. S.; RICCIO, E. L. The influence of conservatism and secrecy on the interpretation of verbal probability expressions in the Anglo and Latin cultural areas. **The International Journal of Accounting**, v. 41, n. 3, p. 237 – 261, 2006. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/journal/00207063/41/3>>. Acesso em: 26 jun. 2011.

DOUPNIK, T. S.; RICHTER, M. Interpretation of uncertainty expressions: a cross-national study. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 1, p. 15 - 35, Jan. 2003. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0361368202000107>>. Acesso em: 30 set. 2011.

**The Impact of Culture on the Interpretation of “In Context” Verbal Probability Expressions.** **Journal of International Accounting Research**, v. 3, n. 1, p. 1 – 20, Spring, 2004. Resumo disponível em: <http://aaapubs.org/doi/abs/10.2308/jiar.2004.3.1.1>. Acesso em: 15 dez. 2011.

ERNST & YOUNG; FIPECAFI. **IFRS: 1º ano Análises sobre a Adoção Inicial do IFRS no Brasil.** 2011. Disponível em:  
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FIPECAFI\\_1\\_ano\\_de\\_IFRS/\\$FILE/Fipecafi\\_Baixa.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FIPECAFI_1_ano_de_IFRS/$FILE/Fipecafi_Baixa.pdf). Acesso em: 12 out. 2011.

FARAH, P. L. S.; RICARDINO, A. IAS 23 – Custos de empréstimos. In: ERNST & YOUNG; FIPECAFI (Org). Manual de Normas Internacionais de Contabilidade: IFRS versus normas brasileiras. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FASB - FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **International Convergence of Accounting Standards - A Brief History.** Disponível em:

<[http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Page&pagename=FASB%2FPage%2FSectionPage&cid=1176156304264#The\\_1960s](http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Page&pagename=FASB%2FPage%2FSectionPage&cid=1176156304264#The_1960s)>. Acesso em: 02 abr. 2011a.

**Understanding. The Norwalk Agreement.** 18 set. 2002. Disponível em: [www.fasb.org/news/memorandum.pdf](http://www.fasb.org/news/memorandum.pdf). Acesso em: 02 abr. 2011.

**Completing the February 2006 Memorandum of Understanding:** A progress report and timetable for completion. 11 set. 2008. Disponível em: [www.fasb.org/intl/MOU\\_09-11-08.pdf](http://www.fasb.org/intl/MOU_09-11-08.pdf). Acesso em: 02 abr. 2011.

FAFATAS, S. A. Auditor conservatism following audit failures. **Managerial Auditing Journal**, v. 25, n. 7, p. 639 - 658, 2010. Disponível em: <<http://www.emeraldinsight.com/0268-6902.htm>>. Acesso em: 15 abr. 2011.

FOGARTY, T. J.; HUSSEIN, M. E. A.; KETZ, E. J. Political Aspects of Financial Accounting Standard Setting in the USA. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 7, n. 4, p. 24 - 46, 1994. Disponível em: <<http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?articleid=869635>>. Acesso em: 15 jul. 2011.

FRANCIS, B.; HASAN, I.; PARK, J. C.; WU, Q. **Gender Differences in Financial Reporting Decision-Making:** Evidence from Accounting Conservatism. Set. 2009. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1471059>>. Acesso em 17 set. 2011.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditória Contábil.** São Paulo: Atlas, 2001

GRENIER, J. H.; POMEROY, B.; STERN, M. **Signaling the Quality of Auditors' Professional Judgments:** The Joint Effects of Accounting Standard Precision and Auditor Expertise. Out. 2010. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1698493>>. Acesso em: 10 set. 2011.

GRAY, S. J. Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally. **Abacus**, v. 24, n. 1, p. 1 - 15, Mar. 1988. Disponível em: <<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1467-6281.1988.tb00200.x/abstract>>. Acesso em: 15 set. 2011.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HAIR JR, J. F.; BABIN, B.; MONEY, A. A.; SAMOUEL, P. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração.** Porto Alegre: Bookman, 2005.

HATHERLY, D. J. Travelling audit's fault lines: a new architecture for auditing Standards. **Managerial Auditing Journal**, v. 24 n. 2, p. 204 – 215, 2009. Disponível em: <<http://www.emeraldinsight.com/0268-6902.htm>>. Acesso em: 15 mai. 2011.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**; tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HOOG, W. A. Z.; CARLIN, E. L. B. **Manual de Auditoria Contábil**. Curitiba: Juruá, 2009.

IASB - INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **Convergence between IFRSs and US GAAP**. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Global+convergence/Convergence+with+US+GAAP/Convergence+with+US+GAAP.htm>>. Acesso em: 02 abr. 2011a.

#### **Relatório**

**Quem somos e o que fazemos.** Disponível em: <<http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/.../WhoWeAre2011Portuguese200111.pdf>>. Acesso em: 25 mar. 2011b.

IBRACON - INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. **Conheça o Ibracon**. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/conheca/>>. Acesso em: 05 mai. 2011.

IFAC - INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **International Auditing and Assurance Standards Board**. Maio/2011. Disponível em: [http://www.ifac.org/sites/default/files/callouts/Fact\\_Sheet\\_IAASB.pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/callouts/Fact_Sheet_IAASB.pdf). Acesso em: 07 de jan. 2012.

IUDÍCIBUS, S de. **Teoria da contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, S. de.; MARTINS, E.; GELCKE, E. R.; SANTOS, A. dos. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

JOSHI, P.L; BREMSER, W.G; AL-AJMI, J. Perceptions of accounting professionals in the adoption and implementation of a single set of global accounting standards: Evidence from Bahrain. **Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting**, v. 24, n. p. 41 - 48, 2008.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. **Fundamentos da Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 2001.

LANDIM, P. M. B. **Análise estatística de dados geológicos**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora UNESP, 2003.

LARSON, R. K.; STREET, D. L. The Roadmap to Global Accounting Convergence. **The CPA Journal**. v. 76, n. 10, p. 36 – 43, out/2006. Disponível em: <<http://www.nysscpa.org/cpajournal/2006/1006/essentials/p36.htm>>. Acesso em: 28 mar. 2011.

LEMES, S; CARVALHO, L. N. **Contabilidade Internacional para Graduação**: texto, estudos de casos e questões de múltipla escolha. São Paulo: Atlas, 2010.

LEMES, S.; SILVA, M. G. A Experiência de Empresas Brasileiras na Adoção das IFRS. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 3, p. 37 - 58, 2007. Disponível em: <<http://www.face.ufmg.br/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/332>>. Acesso em: 29 mar. 2011.

LEVINE, D. M.; STEPHAN, D. F.; KREHBIEL, T. C.; BERENSON, M. L. **Estatística: teoria e aplicações**. Rio de Janeiro: LTC, 2008.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

NANNINI, L. C.; SALOTTI, B. M. IAS 37 – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. In: ERNST & YOUNG; FIPECAFI (Org). **Manual de Normas Internacionais de Contabilidade: IFRS versus normas brasileiras**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

NIYAMA, J. K. **Contabilidade Internacional**. 1. ed. 6 reim. São Paulo: Atlas, 2008.

NIYAMA, J. K.; SILVA, T. **Teoria da Contabilidade**. 1. ed. 2 reim. São Paulo: Atlas, 2009.

NOBES, C. The survival of international differences under IFRS: towards a research agenda. **Accounting and Business Research**, v. 36, n. 3, p. 233 – 245, 2006. Disponível em: <<folders.nottingham.edu.cn/staff/zalzae1/ATP/articles/Nobes2006.pdf>>. Acesso em: 16 mai. 2011.

OLIVEIRA, S. L. **Tratado de metodologia científica:** projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses. São Paulo: Pioneira, 1997.

OLIVEIRA, A. M. S.; FARIA, A. O.; OLIVEIRA, L. M.; ALVES, P. S. L. G. **Contabilidade internacional:** gestão de riscos, governança corporativa, contabilização de derivativos. São Paulo: Atlas, 2008.

PAVESE, F.; FORBES, A. B. **Data modeling for metrology and testing in measurement science.** Springer, 2008. Disponível em: [http://books.google.com.br/books/about/Data\\_modeling\\_for\\_metrology\\_and\\_testing.html?id=61j6FZCJ0IC&redir\\_esc=y](http://books.google.com.br/books/about/Data_modeling_for_metrology_and_testing.html?id=61j6FZCJ0IC&redir_esc=y). Acesso em: 25 out. 2011.

PIOT, C.; DUMONTIER, P.; JANIN, R. **IFRS consequences on accounting conservatism within Europe.** Nov. 2010. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1754504>>. Acesso em: 11 jun. 2011.

PRÓSPERO NETO, F.; ALENCAR, R. de C.; CIA, J. N. de S. IAS 12 – Tributos sobre o lucro. In: ERNST & YOUNG; FIPECAFI (Org). **Manual de Normas Internacionais de Contabilidade:** IFRS versus normas brasileiras. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PSAROS, J.; PATEL, C. WARNAKULASURIYA, S. A study of uncertainty expressions in Australian accounting and auditing standards. **Pacific Accounting Review**, v. 15, n. 2, p. 1 – 28, 2003. Resumo disponível em: <[10.1108/eb037972](https://doi.org/10.1108/eb037972)>. Acesso em: 11 jun. 2011.

REZENDE, A. J.; PEREIRA, C. A.; ALENCAR, R. C. **Contabilidade tributária:** entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas. São Paulo: Atlas, 2010.

RUIZ, J. A. **Metodologia científica:** guia para a eficiência nos estudos. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

SALLEH, S. M.; GARDNER, J. C.; SULONG, Z.; MCGOWAN JR, C. B. The Interpretation of “In Context” Verbal Probability Expressions Used in International Accounting Standards: A Comparison of English and Chinese Students Studying at English Speaking Universities. **Journal of International Education Research**, v. 7, n. 2, p. 67 – 80. Disponível em: <http://journals.cluteonline.com/index.php/JIER/article/view/4251/4357>. Acesso em: 15 dez. 2011.

SAMAHA, K. HEGAZY, M. An empirical investigation of the use of ISA 520 “analytical procedures” among Big 4 versus non-Big 4 audit firms in Egypt. **Managerial Auditing Journal**, v. 25, n. 9, p. 882 – 911, 2010. Disponível em:

<<http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?articleid=1891148&show=pdf>>. Acesso em: 29 mar. 2011.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. **História da contabilidade:** foco na evolução das escolas do pensamento contábil. São Paulo: Atlas, 2008.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L.; FERNANDES, L. A. **Contabilidade Internacional Avançada.** São Paulo: Atlas, 2004.

SCHULTZ JR, J. J.; LOPEZ, T. J. The impact of national influence on accounting estimates: Implications for international accounting standard-setters. **The International Journal of Accounting**, v. 36, n. 3, p. 271 – 290, 2001. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0020706301001030>>. Acesso em: 15 jul. 2011.

SELLTIZ, C.; WRIGHTSMAN, L.; COOK, S.; KIDDER, L. **Métodos de Pesquisa nas Relações Sociais.** 6. reimpr. EPU. São Paulo: Editora USP, 1975.

SILVA, A. C. R. **Metodologia da pesquisa.** São Paulo: Atlas, 2003.

SIROIS, L. P.; SIMUNIC, D. A. **Auditor Size and Audit Quality Revisited: The Importance of Audit Technology.** Out. 2010. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1694613>>. Acesso em: 17 set. 2011.

SOARES, E. **Metodologia Científica:** lógica, epistemologia e normas. São Paulo: Atlas, 2003.

STUART, I.; PRAWITT, D. F. The influence of audit structure on auditors' performance in high and low complexity task settings. Jun. 2004. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=569871>>. Acesso em: 17 set. 2011.

SUN, J.; LIU, G. The effect of analyst coverage on accounting conservatism. **Managerial Finance**, v. 37, n. 1, p. 5 - 20, 2011. Disponível em: <<http://www.emeraldinsight.com/0307-4358.htm>>. Acesso em: 26 ago. 2011.

SUNDGREN, S. Perceived Audit Quality, Modified Audit Opinions and the Likelihood of Liquidating Bankruptcy Among Financially Weak Firms. **International Journal of Auditing**, v. 13, n. 3, p. 203 - 221, nov/2009. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1485794>>. Acesso em: 24 abr. 2011.

SUSEP - Superintendência De Seguros Privados. **CIRCULAR SUSEP nº 357, de 26 de dezembro de 2007.** Dispõe sobre o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade. Disponível em: <http://www.susep.gov.br/textos/circ357.pdf>. Acesso em: 25 jun. 2011.

\_\_\_\_\_. **CIRCULAR SUSEP nº 408, de 23 de agosto de 2010.** Dispõe sobre as normas contábeis relativas ao exercício social de 2010 e a apresentação dos Formulários de Informações Periódicas – FIPs, altera a Circular SUSEP nº 379, de 19 de dezembro de 2008, e dá outras providências. Disponível: <http://www.susep.gov.br/textos/circ408.pdf/view?searchterm=circular%20408>. Acesso em: 25 jun. 2011.

TEIXEIRA, C.; SILVA, A. F. The Interpretation of Verbal Probability Expressions Used in the IAS/IFRS: Some Portuguese Evidence. **Tékhne**, n.12, p. 57 - 73, dez. 2009. Disponível em: <<http://www.scielo.oces.mctes.pt/pdf/tek/.../n12a05.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2011.

TSALAVOUTAS, I.; EVANS, L. Transition to IFRS in Greece: financial statement effects and auditor size. **Managerial Auditing Journal**, v. 25, n. 8, p. 814 - 842, 2010. Disponível em: <<http://www.emeraldinsight.com/0268-6902.htm>>. Acesso em: 16 mai. 2011.

VERGARA, S. C. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

WATTS, R. L. **Conservatism in Accounting Part I: Explanations and Implications.** Mai. 2003. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=414522>>. Acesso em: 19 set. 2011.

WITTE, R. S.; WITTE, J. S. **Estatística.** Tradução - Teresa Cristina Padilha de Souza. Rio de Janeiro: LTC, 2005.

ZEFF, S. A. Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. **The British Accounting Review**, v. 39, n. 4, p. 290 – 302, Dez. 2007. Disponível: <<http://www.ruf.rice.edu/~sazeff/PDF/Some%20Obstacles.pdf>>. Acesso em: 08 jan. 2012.

## APÊNDICES

### APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO

#### **Termo de Consentimento**

Você está sendo convidado (a) para participar da pesquisa intitulada "Pronunciamentos Contábeis brasileiros: evidências do entendimento dos auditores independentes do Brasil", sob a responsabilidade da pesquisadora Neirlaine Silva de Almeida ([neiresa@gmail.com](mailto:neiresa@gmail.com)) e sua orientadora Profª. Doutora Sirlei Lemes ([sirlemes@uol.com.br](mailto:sirlemes@uol.com.br)). Nesta pesquisa, busca-se identificar a associação de variáveis, como o conservadorismo, a familiaridade e a experiência profissional, nas percepções dos auditores independentes. A sua participação será somente para o preenchimento do questionário e em nenhum momento você será identificado. Você é livre para deixar de participar da pesquisa, a qualquer momento, sem nenhum prejuízo ou coação. Ao clicar em “Próxima” você estará concordando em participar livremente e voluntariamente após ter sido esclarecido.

#### **Seção 1**

A seguir, estão descritos quatro cenários. Cada cenário diz respeito a alguns problemas com relação aos relatórios financeiros. Um trecho de uma conversa entre dois contabilistas é fornecido, sendo que um contabilista afirma que determinado tratamento contábil deve ser usado e o outro contabilista acredita na utilização de um tratamento diferente. Se você indicar que concorda (ou não) com um contabilista, será entendido que você discorda (ou concorda) com o outro contabilista. Algumas passagens relevantes das normas relacionadas são fornecidas ao final da questão, mas, caso julgue apropriado, você pode se reportar a todos os CPCs. Obs: Os casos devem ser tratados de forma independente.

#### **Caso 1: Custos de empréstimos**

Uma construtora conseguiu um contrato de construção de três blocos de apartamentos, como parte de um projeto habitacional. Diante disso, a empresa captou R\$ 4 milhões em um financiamento e começou a trabalhar no primeiro bloco de apartamentos. Posteriormente, negociou um empréstimo de R\$ 8 milhões para garantir o capital necessário para a conclusão do projeto inteiro. No final do exercício social em curso, o primeiro bloco de apartamentos está 95% acabado, necessitando de conclusão dos trabalhos administrativos, de finalização do assentamento de azulejos e de instalações de lâmpadas, interruptores, chuveiros, vidraças, persianas e pequenos acessórios. Os outros dois blocos, por sua vez, estão em uma fase menos avançada de conclusão. Em uma análise geral, a empresa já tem certeza de que todo o projeto

vai gerar lucro.

**Segue, abaixo, parte de uma conversa entre o Sr. A e o Sr. B, que são dois contadores que trabalham na construtora.**

**Sr. A:** "Agora que uma parte do projeto está substancialmente concluída, nós não poderemos capitalizar os juros dos empréstimos no bloco 1."

**Sr. B:** "Não. Nenhuma parte do projeto foi substancialmente concluída. Sendo assim, nós continuaremos capitalizando os juros dos empréstimos nos três blocos."

**Expresse a sua concordância/discordância com a visão do Sr. A.**

Caso 1	Discordo fortemente	Discordo	Neutro	Concordo	Concordo fortemente
Julgamento sobre a opinião do Sr. A.	1	2	3	4	5

Caso necessite, o parágrafo do CPC que fundamenta a questão pode ser acessado no endereço: <http://pt.surveymonkey.com/s/BHD8HSM>. Copie e cole em outra guia da internet, por favor.

**CPC 20. Parágrafo relevante:**

*24. Quando a entidade completa a construção de ativo qualificável em partes e cada parte pode ser usada enquanto a construção de outras partes continua, a entidade deve cessar a capitalização dos custos de empréstimos quando completar substancialmente todas as atividades necessárias ao preparo daquela parte para seu uso ou venda pretendidos.*

### **Caso 2: Reconhecimento de tributos diferidos**

O balanço de uma montadora de automóveis mostra um valor substancial na conta de impostos diferidos. Tal valor está relacionado aos prejuízos apresentados nos últimos três anos, em função das quedas em suas vendas. A companhia atribui esse fato à instabilidade econômica oriunda da crise de 2008 e, mais recentemente, ao aumento da taxa de juros, à redução dos incentivos nesse setor e aos desastres naturais ocorridos no Japão, que provocaram a destruição dos seus principais fornecedores de peças. A montadora apresentava rentabilidade no passado e espera retornar à lucratividade quando o seu nível de vendas voltar ao normal.

**Segue, abaixo, parte de uma conversa entre o Sr. C e o Sr. D, que são dois contadores que trabalham na montadora.**

**Sr. C:** "Teremos que baixar uma parte do ativo fiscal diferido, pois não podemos afirmar que ele será totalmente compensado antes de sua expiração."

**Sr. D:** "Não, nós podemos manter o saldo na conta do ativo fiscal diferido, uma vez que ele será utilizado quando a empresa retornar ao seu nível normal de lucratividade."

**Expresse a sua concordância/discordância com a visão do Sr. C.**

Caso 2	Discordo fortemente	Discordo	Neutro	Concordo	Concordo fortemente
Julgamento sobre a opinião do Sr. C.	1	2	3	4	5

Caso necessite, os parágrafos do CPC que fundamentam a questão podem ser acessados no endereço: <http://pt.surveymonkey.com/s/BHD8HSM>. Copie e cole em outra guia da internet, por favor.

### **CPC 32. Parágrafos relevantes:**

*35. Os critérios para reconhecer ativos fiscais diferidos advindos do registro de prejuízos fiscais e créditos fiscais não usados são os mesmos critérios para reconhecer ativos fiscais diferidos advindos de diferenças temporárias dedutíveis. Entretanto, a existência de prejuízos fiscais não usados é uma forte evidência de que futuros lucros tributáveis poderão não estar disponíveis. Portanto, quando uma entidade tem um histórico de perdas recentes, ela reconhece um ativo fiscal diferido advindo de prejuízos fiscais ou créditos fiscais não usados somente na medida em que tenha diferenças temporárias tributáveis suficientes ou existam outras evidências convincentes de que haverá disponibilidade de lucro tributável suficiente para compensação futura dos prejuízos fiscais ou créditos fiscais não usados. Nessas circunstâncias, o item 82 exige evidenciação do valor do ativo fiscal diferido e a natureza da evidência que comprova o seu reconhecimento.*

*36. Uma entidade considera os seguintes critérios para avaliar a probabilidade de que haverá disponibilidade de lucro tributável, contra o qual os prejuízos fiscais ou créditos fiscais não usados possam ser utilizados:*

- (a) se a entidade tem diferenças temporárias tributáveis suficientes relacionadas com a mesma autoridade tributária e a mesma entidade tributável que resultarão em valores tributáveis contra os quais os prejuízos fiscais ou créditos fiscais não usados podem ser utilizados antes que expirem;*
- (b) se é provável que a entidade terá lucros tributáveis antes que os prejuízos fiscais ou créditos fiscais não usados expirem;*
- (c) se os prejuízos fiscais não usados resultarem de causas identificáveis que são improváveis de ocorrer novamente; e*
- (d) se estão disponíveis para a entidade oportunidades de planejamento tributário (ver item 30) que criarião lucro tributável no período em que prejuízos fiscais ou créditos fiscais não*

*usados possam ser utilizados.*

*Na medida em que não é provável que estará disponível lucro tributável contra o qual prejuízos fiscais ou créditos fiscais não usados sejam utilizados, o ativo fiscal diferido não é reconhecido.*

### **Caso 3: Provisões e Passivos Contingentes**

A Companhia M desempenha as suas atividades, no país Y, e descarta resíduos em uma área próxima a um rio. Como neste país não existe legislação ambiental que determine a restauração dos impactos ambientais causados pelas entidades, a Companhia nunca se preocupou em restaurar a sua contaminação. Porém, quinze dias antes do final do exercício social, a Companhia M assumiu, em seu sítio, um comprometimento com a adoção de práticas de sustentabilidade e destacou que a probabilidade de desembolsar recursos para a limpeza dos resíduos que descartou era de 40% a 60%.

**Segue, abaixo, parte de uma conversa entre o Sr. E e o Sr. F, que são dois contadores que trabalham na Companhia M.**

**Sr. E:** "Nós necessitamos reconhecer uma provisão, referente ao valor da limpeza, nas demonstrações contábeis do final do exercício social."

**Sr. F:** "Não. Acredito que nós não devemos reconhecer uma provisão no final desse exercício."

**Expresse a sua concordância/discordância com a visão do Sr. E.**

Caso 3	Discordo fortemente	Discordo	Neutro	Concordo	Concordo fortemente
Julgamento sobre a opinião do Sr. E.	1	2	3	4	5

Caso necessite, os parágrafos do CPC que fundamentam a questão podem ser acessados no endereço: <http://pt.surveymonkey.com/s/BHD8HSM>. Copie e cole em outra guia da internet, por favor.

### **CPC 25. Parágrafos relevantes:**

*14. Uma provisão deve ser reconhecida quando:*

*(a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de um evento passado;*

*(b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e*

(c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.

Se essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

### **Evento passado**

17. Um evento passado que conduz a uma obrigação presente é chamado de um evento que cria obrigações. Para um evento ser um evento que cria obrigações, é necessário que a entidade não tenha qualquer alternativa realista senão liquidar a obrigação criada pelo evento. Esse é o caso somente:

(a) quando a liquidação da obrigação pode ser imposta legalmente; ou

(b) no caso de uma obrigação não formalizada, quando o evento (que pode ser uma ação da entidade) cria expectativas válidas em terceiros de que a entidade cumprirá a obrigação.

19. São reconhecidas como provisões apenas as obrigações que surgem de eventos passados que existam independentemente de ações futuras de uma entidade (isto é, a conduta futura dos seus negócios). São exemplos de tais obrigações as penalidades ou os custos de limpeza de danos ambientais ilegais, que em ambos os casos dariam origem na liquidação a uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos independentemente das ações futuras da entidade. De forma similar, uma entidade reconhece uma provisão para os custos de descontinuidade de um poço de petróleo ou de uma central elétrica nuclear na medida em que a entidade é obrigada a retificar danos já causados. Em contraste, devido a pressões comerciais ou exigências legais, uma entidade pode pretender ou precisar efetuar gastos para operar de uma forma particular no futuro (por exemplo, montando filtros de fumaça em um certo tipo de fábricas). Dado que a entidade pode evitar os gastos futuros pelas suas próprias ações, por exemplo, alterando o seu modo de operar, ela não tem nenhuma obrigação presente relativamente a esse gasto futuro e nenhuma provisão é reconhecida.

20. Uma obrigação envolve sempre uma outra parte a quem se deve a obrigação. Não é necessário, porém, saber a identidade da parte a quem se deve a obrigação – na verdade, a obrigação pode ser ao público em geral. Em virtude de uma obrigação envolver sempre um compromisso com uma outra parte, isso implica que uma decisão da diretoria ou do conselho

*de administração não dá origem a uma obrigação não formalizada na data do balanço, a menos que a decisão tenha sido comunicada antes daquela data aos afetados por ela de uma maneira suficientemente específica para suscitar neles uma expectativa válida de que a entidade cumprirá as suas responsabilidades.*

*21. Um evento que não gera imediatamente uma obrigação pode gerá-la em uma data posterior, por força de alterações na lei ou porque um ato da entidade (por exemplo, uma declaração pública suficientemente específica) dá origem a uma obrigação não formalizada. Por exemplo, quando forem causados danos ambientais, pode não haver obrigação para remediar as consequências. Porém, o fato de ter havido o dano torna-se um evento que cria obrigações quando uma nova lei exige que o dano existente seja retificado ou quando a entidade publicamente aceita a responsabilidade pela retificação de modo a criar uma obrigação não formalizada.*

#### ***Saída provável de recursos que incorporam benefícios econômicos***

*23. Para que um passivo se qualifique para reconhecimento, é necessário haver não somente uma obrigação presente, mas também a probabilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar essa obrigação. Para a finalidade deste Pronunciamento Técnico (1), uma saída de recursos ou outro evento é considerado como provável se o evento for mais provável que sim do que não de ocorrer, isto é, se a probabilidade de que o evento ocorrerá for maior do que a probabilidade de isso não acontecer. Quando não for provável que exista uma obrigação presente, a entidade divulga um passivo contingente, a menos que a possibilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja remota (ver item 86).*

#### **Caso 4: Despesas com Pesquisa e Desenvolvimento**

A Companhia Y contratou uma empresa de pesquisa agrícola para realizar trabalhos de consultoria, com o intuito de desenvolver uma cepa geneticamente modificada de cana-de-açúcar. Essa cepa deveria ser resistente ao ataque de pragas e proporcionar rendimentos mais elevados a companhia. A pesquisa foi iniciada há alguns anos e apresentou avanços, gerando a possibilidade de realização de testes em várias cepas de cana. Alguns testes foram efetuados no plantio do exercício social em curso. As cepas produzidas foram resistentes às pragas e aumentaram a produção de açúcar. A empresa de pesquisa indicou que não há motivo para

julgar que estes resultados não sejam replicados quando introduzidos nas fazendas. Nenhuma pesquisa de mercado foi realizada para verificar a aceitação do consumidor em relação ao novo açúcar. Como o açúcar é considerado um produto com pouca diferenciação, essa preocupação não é percebida como um problema.

**Segue, abaixo, parte de uma conversa entre o Sr. G e o Sr. H, que são dois contadores que trabalham na companhia Y.**

**Sr. G:** "Nós mudamos para a fase de desenvolvimento deste projeto e as suas perspectivas são boas. Diante disso, nós podemos capitalizar as despesas deste ano."

**Sr. H:** "Não. Eu acho que nós ainda temos que considerar este trabalho como pesquisa. E, sendo assim, ainda devemos contabilizar os gastos deste ano como despesas."

**Expresse a sua concordância/discordância com a visão do Sr. G.**

Caso 4	Discordo fortemente	Discordo	Neutro	Concordo	Concordo fortemente
Julgamento sobre a opinião do Sr. G.	1	2	3	4	5

Caso necessite, os parágrafos do CPC que fundamentam a questão podem ser acessados no endereço: <http://pt.surveymonkey.com/s/BHD8HSM>. Copie e cole em outra guia da internet, por favor.

#### **CPC 04 (R1). Parágrafos relevantes**

54. *Nenhum ativo intangível resultante de pesquisa (ou da fase de pesquisa de projeto interno) deve ser reconhecido. Os gastos com pesquisa (ou da fase de pesquisa de projeto interno) devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos.*

55. *Durante a fase de pesquisa de projeto interno, a entidade não está apta a demonstrar a existência de ativo intangível que gerará prováveis benefícios econômicos futuros. Portanto, tais gastos são reconhecidos como despesa quando incorridos.*

56. *São exemplos de atividades de pesquisa:*

- (a) *atividades destinadas à obtenção de novo conhecimento;*
- (b) *busca, avaliação e seleção final das aplicações dos resultados de pesquisa ou outros conhecimentos;*
- (c) *busca de alternativas para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e*
- (d) *formulação, projeto, avaliação e seleção final de alternativas possíveis para materiais,*

*dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou aperfeiçoados.*

### ***Fase de desenvolvimento***

57. *Um ativo intangível resultante de desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de projeto interno) deve ser reconhecido somente se a entidade puder demonstrar todos os aspectos a seguir enumerados:*

- (a) viabilidade técnica para concluir o ativo intangível de forma que ele seja disponibilizado para uso ou venda;*
- (b) intenção de concluir o ativo intangível e de usá-lo ou vendê-lo;*
- (c) capacidade para usar ou vender o ativo intangível;*
- (d) forma como o ativo intangível deve gerar benefícios econômicos futuros. Entre outros aspectos, a entidade deve demonstrar a existência de mercado para os produtos do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou, caso este se destine ao uso interno, a sua utilidade;*
- (e) disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível; e*
- (f) capacidade de mensurar com confiabilidade os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento.*

58. *Na fase de desenvolvimento de projeto interno, a entidade pode, em alguns casos, identificar um ativo intangível e demonstrar que este gerará prováveis benefícios econômicos futuros, uma vez que a fase de desenvolvimento de um projeto é mais avançada do que a fase de pesquisa.*

59. *São exemplos de atividades de desenvolvimento:*

- (a) projeto, construção e teste de protótipos e modelos pré-produção ou pré-utilização;*
- (b) projeto de ferramentas, gabaritos, moldes e matrizes que envolvam nova tecnologia;*
- (c) projeto, construção e operação de fábrica-piloto, desde que já não esteja em escala economicamente viável para produção comercial; e*
- (d) projeto, construção e teste da alternativa escolhida de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas e serviços novos ou aperfeiçoados.*

60. Para demonstrar como um ativo intangível gerará prováveis benefícios econômicos futuros, a entidade avalia os benefícios econômicos a serem obtidos por meio desse ativo com base nos princípios da IAS 36 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Se o ativo gerar benefícios econômicos somente em conjunto com outros ativos, deve ser considerado o conceito de unidades geradoras de caixa previsto na IAS 36.

61. A disponibilidade de recursos para concluir, usar e obter os benefícios gerados por um ativo intangível pode ser evidenciada, por exemplo, por um plano de negócios que demonstre os recursos técnicos, financeiros e outros recursos necessários, e a capacidade da entidade de garantir esses recursos. Em alguns casos, a entidade demonstra a disponibilidade de recursos externos ao conseguir junto a um financiador indicação de que ele está disposto a financiar o plano.

62. Os sistemas de custeio de uma entidade podem muitas vezes mensurar com confiabilidade o custo da geração interna de ativo intangível e outros gastos incorridos para obter direitos autorais, licenças ou para desenvolver software de computadores.

## Seção 2

### Dados Pessoais

1. No que concerne às Normas Internacionais de Contabilidade, em uma escala de 0 a 10, como você considera sua familiaridade? (0: não familiar – 10: muitíssimo familiar).

0.  1.  2.  3.  4.  5.  6.  7.  8.  9.  10.

2. No que concerne a estimativas pertinentes às Normas Internacionais de Contabilidade, em uma escala de 0 a 10, como você se considera em relação ao conservadorismo? (0: pouquíssimo conservador – 10: muitíssimo conservador).

0.  1.  2.  3.  4.  5.  6.  7.  8.  9.  10.

3. Tempo de experiência profissional em atividades de auditoria:

- Até 1 ano
- De 1 a 2 anos
- De 2 a 3 anos
- De 3 a 4 anos
- De 4 a 5 anos
- De 5 a 6 anos
- De 6 a 7 anos
- De 7 a 8 anos
- De 8 a 9 anos
- De 9 a 10 anos
- Mais de 10 anos

**4. Tempo de experiência profissional em atividades relacionadas às Normas Internacionais de Contabilidade:**

- Até 6 meses
- De 6 meses a 1 ano
- De 1 ano a 1 ano e 6 meses
- De 1 ano e 6 meses a 2 anos
- De 2 anos a 2 anos e 6 meses
- De 2 anos e 6 meses a 3 anos
- De 3 a 4 anos
- De 4 a 5 anos
- De 5 a 6 anos
- Mais de 6 anos

**5. Empresa em que trabalha:**

- Big four*
- Não *Big four*

**6. Cargo que ocupa na empresa:**

## APÊNDICE B – OUTPUT DOS TESTES QUI-QUADRADO

Tabela 29: Teste Qui-quadrado do Cenário dos Custos de empréstimos (Tamanho da empresa)

| <b>Chi-Square Tests</b>         |                    |    |                          |
|---------------------------------|--------------------|----|--------------------------|
|                                 | Value              | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) |
| Pearson Chi-Square              | 2,744 <sup>a</sup> | 4  | ,602                     |
| Likelihood Ratio                | 2,782              | 4  | ,595                     |
| Linear-by-Linear<br>Association | 1,411              | 1  | ,235                     |
| N of Valid Cases                | 72                 |    |                          |

a. 5 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,61.

Tabela 30: Teste Qui-quadrado do Cenário dos Custos de empréstimos (Familiaridade)

| <b>Chi-Square Tests</b>         |                    |    |                          |
|---------------------------------|--------------------|----|--------------------------|
|                                 | Value              | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) |
| Pearson Chi-Square              | 6,161 <sup>a</sup> | 8  | ,629                     |
| Likelihood Ratio                | 7,269              | 8  | ,508                     |
| Linear-by-Linear<br>Association | 2,136              | 1  | ,144                     |
| N of Valid Cases                | 72                 |    |                          |

a. 9 cells (60,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,03.

Tabela 31: Teste Qui-quadrado do Cenário dos Custos de empréstimos (Conservadorismo)

| <b>Chi-Square Tests</b>         |                     |    |                          |
|---------------------------------|---------------------|----|--------------------------|
|                                 | Value               | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) |
| Pearson Chi-Square              | 14,979 <sup>a</sup> | 8  | ,060                     |
| Likelihood Ratio                | 13,468              | 8  | ,097                     |
| Linear-by-Linear<br>Association | 2,693               | 1  | ,101                     |
| N of Valid Cases                | 72                  |    |                          |

a. 9 cells (60,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,11.

Tabela 32: Teste Qui-quadrado do Cenário dos Custos de empréstimos (Experiência em auditoria)

| <b>Chi-Square Tests</b>      |                    |    |                          |
|------------------------------|--------------------|----|--------------------------|
|                              | Value              | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) |
| Pearson Chi-Square           | 4,582 <sup>a</sup> | 12 | ,970                     |
| Likelihood Ratio             | 6,748              | 12 | ,874                     |
| Linear-by-Linear Association | ,402               | 1  | ,526                     |
| N of Valid Cases             | 72                 |    |                          |

a. 16 cells (80,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,08.

Tabela 33: Teste Qui-quadrado do Cenário dos Custos de empréstimos (Experiência em IFRS)

| <b>Chi-Square Tests</b>      |                    |    |                          |
|------------------------------|--------------------|----|--------------------------|
|                              | Value              | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) |
| Pearson Chi-Square           | 6,881 <sup>a</sup> | 12 | ,865                     |
| Likelihood Ratio             | 8,491              | 12 | ,746                     |
| Linear-by-Linear Association | ,010               | 1  | ,919                     |
| N of Valid Cases             | 72                 |    |                          |

a. 14 cells (70,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,08.

Tabela 34: Teste Qui-quadrado do Cenário dos Tributos diferidos (Tamanho da empresa)

| <b>Chi-Square Tests</b>      |                     |    |                          |
|------------------------------|---------------------|----|--------------------------|
|                              | Value               | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) |
| Pearson Chi-Square           | 12,494 <sup>a</sup> | 4  | ,014                     |
| Likelihood Ratio             | 14,890              | 4  | ,005                     |
| Linear-by-Linear Association | 1,703               | 1  | ,192                     |
| N of Valid Cases             | 72                  |    |                          |

a. 4 cells (40,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,92.

Tabela 35: Teste Qui-quadrado do Cenário dos Tributos diferidos (Familiaridade)

| <b>Chi-Square Tests</b>         |                     |    |                          |
|---------------------------------|---------------------|----|--------------------------|
|                                 | Value               | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) |
| Pearson Chi-Square              | 27,020 <sup>a</sup> | 8  | ,001                     |
| Likelihood Ratio                | 11,677              | 8  | ,166                     |
| Linear-by-Linear<br>Association | ,850                | 1  | ,356                     |
| N of Valid Cases                | 72                  |    |                          |

a. 10 cells (66,7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,04.

Tabela 36: Teste Qui-quadrado do Cenário dos Tributos diferidos (Conservadorismo)

| <b>Chi-Square Tests</b>         |                    |    |                          |
|---------------------------------|--------------------|----|--------------------------|
|                                 | Value              | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) |
| Pearson Chi-Square              | 9,592 <sup>a</sup> | 8  | ,295                     |
| Likelihood Ratio                | 10,260             | 8  | ,247                     |
| Linear-by-Linear<br>Association | ,175               | 1  | ,676                     |
| N of Valid Cases                | 72                 |    |                          |

a. 10 cells (66,7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,17.

Tabela 37: Teste Qui-quadrado do Cenário dos Tributos diferidos (Experiência em auditoria)

| <b>Chi-Square Tests</b>         |                     |    |                          |
|---------------------------------|---------------------|----|--------------------------|
|                                 | Value               | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) |
| Pearson Chi-Square              | 13,421 <sup>a</sup> | 12 | ,339                     |
| Likelihood Ratio                | 12,138              | 12 | ,435                     |
| Linear-by-Linear<br>Association | ,006                | 1  | ,938                     |
| N of Valid Cases                | 72                  |    |                          |

a. 16 cells (80,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,13.

Tabela 38: Teste Qui-quadrado do Cenário dos Tributos diferidos (Experiência em IFRS)

| <b>Chi-Square Tests</b>         |                     |    |                          |
|---------------------------------|---------------------|----|--------------------------|
|                                 | Value               | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) |
| Pearson Chi-Square              | 12,840 <sup>a</sup> | 12 | ,381                     |
| Likelihood Ratio                | 11,526              | 12 | ,484                     |
| Linear-by-Linear<br>Association | ,802                | 1  | ,370                     |
| N of Valid Cases                | 72                  |    |                          |

a. 14 cells (70,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,13.

Tabela 39: Teste Qui-quadrado do Cenário das Provisões e passivos contingentes (Tamanho da empresa)

| <b>Chi-Square Tests</b>         |                    |    |                          |
|---------------------------------|--------------------|----|--------------------------|
|                                 | Value              | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) |
| Pearson Chi-Square              | 4,787 <sup>a</sup> | 4  | ,310                     |
| Likelihood Ratio                | 4,706              | 4  | ,319                     |
| Linear-by-Linear<br>Association | ,796               | 1  | ,372                     |
| N of Valid Cases                | 72                 |    |                          |

a. 5 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,31.

Tabela 40: Teste Qui-quadrado do Cenário das Provisões e passivos contingentes (Familiaridade)

| <b>Chi-Square Tests</b>         |                    |    |                          |
|---------------------------------|--------------------|----|--------------------------|
|                                 | Value              | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) |
| Pearson Chi-Square              | 5,232 <sup>a</sup> | 8  | ,733                     |
| Likelihood Ratio                | 5,950              | 8  | ,653                     |
| Linear-by-Linear<br>Association | 1,946              | 1  | ,163                     |
| N of Valid Cases                | 72                 |    |                          |

a. 11 cells (73,3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,01.

Tabela 41: Teste Qui-quadrado do Cenário das Provisões e passivos contingentes (Conservadorismo)

| <b>Chi-Square Tests</b>         |                    |    |                          |
|---------------------------------|--------------------|----|--------------------------|
|                                 | Value              | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) |
| Pearson Chi-Square              | 4,270 <sup>a</sup> | 8  | ,832                     |
| Likelihood Ratio                | 5,144              | 8  | ,742                     |
| Linear-by-Linear<br>Association | ,001               | 1  | ,980                     |
| N of Valid Cases                | 72                 |    |                          |

a. 11 cells (73,3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,06.

Tabela 42: Teste Qui-quadrado do Cenário das Provisões e passivos contingentes (Experiência em auditoria)

| <b>Chi-Square Tests</b>         |                     |    |                          |
|---------------------------------|---------------------|----|--------------------------|
|                                 | Value               | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) |
| Pearson Chi-Square              | 12,585 <sup>a</sup> | 12 | ,400                     |
| Likelihood Ratio                | 12,107              | 12 | ,437                     |
| Linear-by-Linear<br>Association | 1,034               | 1  | ,309                     |
| N of Valid Cases                | 72                  |    |                          |

a. 17 cells (85,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,04.

Tabela 43: Teste Qui-quadrado do Cenário das Provisões e passivos contingentes (Experiência em IFRS)

| <b>Chi-Square Tests</b>         |                     |    |                          |
|---------------------------------|---------------------|----|--------------------------|
|                                 | Value               | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) |
| Pearson Chi-Square              | 19,239 <sup>a</sup> | 12 | ,083                     |
| Likelihood Ratio                | 18,532              | 12 | ,100                     |
| Linear-by-Linear<br>Association | 1,245               | 1  | ,264                     |
| N of Valid Cases                | 72                  |    |                          |

a. 14 cells (70,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,04.

Tabela 44: Teste Qui-quadrado do Cenário da Pesquisa e desenvolvimento (Tamanho da empresa)

| <b>Chi-Square Tests</b>         |                    |    |                          |
|---------------------------------|--------------------|----|--------------------------|
|                                 | Value              | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) |
| Pearson Chi-Square              | 1,813 <sup>a</sup> | 4  | ,770                     |
| Likelihood Ratio                | 2,423              | 4  | ,659                     |
| Linear-by-Linear<br>Association | ,034               | 1  | ,853                     |
| N of Valid Cases                | 72                 |    |                          |

a. 5 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,61.

Tabela 45: Teste Qui-quadrado do Cenário da Pesquisa e desenvolvimento (Familiaridade)

| <b>Chi-Square Tests</b>         |                     |    |                          |
|---------------------------------|---------------------|----|--------------------------|
|                                 | Value               | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) |
| Pearson Chi-Square              | 17,610 <sup>a</sup> | 8  | ,024                     |
| Likelihood Ratio                | 11,610              | 8  | ,169                     |
| Linear-by-Linear<br>Association | ,583                | 1  | ,445                     |
| N of Valid Cases                | 72                  |    |                          |

a. 10 cells (66,7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,03.

Tabela 46: Teste Qui-quadrado do Cenário da Pesquisa e desenvolvimento (Conservadorismo)

| <b>Chi-Square Tests</b>         |                    |    |                          |
|---------------------------------|--------------------|----|--------------------------|
|                                 | Value              | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) |
| Pearson Chi-Square              | 9,043 <sup>a</sup> | 8  | ,339                     |
| Likelihood Ratio                | 10,232             | 8  | ,249                     |
| Linear-by-Linear<br>Association | 2,420              | 1  | ,120                     |
| N of Valid Cases                | 72                 |    |                          |

a. 11 cells (73,3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,11.

Tabela 47: Teste Qui-quadrado do Cenário da Pesquisa e desenvolvimento (Experiência em auditoria)

| <b>Chi-Square Tests</b>      |                     |    |                          |
|------------------------------|---------------------|----|--------------------------|
|                              | Value               | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) |
| Pearson Chi-Square           | 15,083 <sup>a</sup> | 12 | ,237                     |
| Likelihood Ratio             | 16,246              | 12 | ,180                     |
| Linear-by-Linear Association | 4,411               | 1  | ,036                     |
| N of Valid Cases             | 72                  |    |                          |

a. 17 cells (85,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,08.

Tabela 48: Teste Qui-quadrado do Cenário da Pesquisa e desenvolvimento (Experiência em IFRS)

| <b>Chi-Square Tests</b>      |                     |    |                          |
|------------------------------|---------------------|----|--------------------------|
|                              | Value               | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) |
| Pearson Chi-Square           | 19,879 <sup>a</sup> | 12 | ,069                     |
| Likelihood Ratio             | 22,081              | 12 | ,037                     |
| Linear-by-Linear Association | ,337                | 1  | ,562                     |
| N of Valid Cases             | 72                  |    |                          |

a. 14 cells (70,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,08.

## APÊNDICE C: OUTPUT DOS TESTES QUI-QUADRADO - MONTE CARLO

Tabela 49: Teste Qui-quadrado-Monte Carlo (Custos de empréstimos - Tamanho da empresa)

|                              | Value              | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) | Monte Carlo Sig. (2-sided) |                         |             |                   | Monte Carlo Sig. (1-sided) |             |             |             |
|------------------------------|--------------------|----|--------------------------|----------------------------|-------------------------|-------------|-------------------|----------------------------|-------------|-------------|-------------|
|                              |                    |    |                          | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             | Sig.              | 95% Confidence Interval    |             | Lower Bound | Upper Bound |
|                              |                    |    |                          |                            | Lower Bound             | Upper Bound |                   | Lower Bound                | Upper Bound |             |             |
| Pearson Chi-Square           | 2,744 <sup>a</sup> | 4  | ,602                     | ,601 <sup>b</sup>          | ,600                    | ,601        |                   |                            |             |             |             |
| Likelihood Ratio             | 2,782              | 4  | ,595                     | ,684 <sup>b</sup>          | ,683                    | ,684        |                   |                            |             |             |             |
| Fisher's Exact Test          | 3,031              |    |                          | ,553 <sup>b</sup>          | ,553                    | ,553        |                   |                            |             |             |             |
| Linear-by-Linear Association | 1,411 <sup>c</sup> | 1  | ,235                     | ,240 <sup>b</sup>          | ,239                    | ,240        | ,139 <sup>b</sup> | ,139                       | ,139        |             | ,139        |
| N of Valid Cases             | 72                 |    |                          |                            |                         |             |                   |                            |             |             |             |

a. 5 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,61.

b. Based on 10000000 sampled tables with starting seed 2000000.

c. The standardized statistic is -1,188.

Tabela 50: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Custos de empréstimos - Familiaridade)

|                              | Value              | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) | Monte Carlo Sig. (2-sided) |                         |             |                   | Monte Carlo Sig. (1-sided) |             |             |             |
|------------------------------|--------------------|----|--------------------------|----------------------------|-------------------------|-------------|-------------------|----------------------------|-------------|-------------|-------------|
|                              |                    |    |                          | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             | Sig.              | 95% Confidence Interval    |             | Lower Bound | Upper Bound |
|                              |                    |    |                          |                            | Lower Bound             | Upper Bound |                   | Lower Bound                | Upper Bound |             |             |
| Pearson Chi-Square           | 6,161 <sup>a</sup> | 8  | ,629                     | ,566 <sup>b</sup>          | ,566                    | ,566        |                   |                            |             |             |             |
| Likelihood Ratio             | 7,269              | 8  | ,508                     | ,446 <sup>b</sup>          | ,445                    | ,446        |                   |                            |             |             |             |
| Fisher's Exact Test          | 8,605              |    |                          | ,521 <sup>b</sup>          | ,520                    | ,521        |                   |                            |             |             |             |
| Linear-by-Linear Association | 2,136 <sup>c</sup> | 1  | ,144                     | ,168 <sup>b</sup>          | ,167                    | ,168        | ,084 <sup>b</sup> | ,084                       | ,084        |             | ,085        |
| N of Valid Cases             | 72                 |    |                          |                            |                         |             |                   |                            |             |             |             |

a. 9 cells (60,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,03.

b. Based on 10000000 sampled tables with starting seed 2000000.

c. The standardized statistic is 1,462.

Tabela 51: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Custos de empréstimos - Conservadorismo)

|                              | Value               | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) | Monte Carlo Sig. (2-sided) |                         |             |                   | Monte Carlo Sig. (1-sided) |             |             |             |
|------------------------------|---------------------|----|--------------------------|----------------------------|-------------------------|-------------|-------------------|----------------------------|-------------|-------------|-------------|
|                              |                     |    |                          | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             | Sig.              | 95% Confidence Interval    |             | Lower Bound | Upper Bound |
|                              |                     |    |                          |                            | Lower Bound             | Upper Bound |                   | Lower Bound                | Upper Bound |             |             |
| Pearson Chi-Square           | 14,979 <sup>a</sup> | 8  | ,060                     | ,063 <sup>b</sup>          | ,063                    | ,063        |                   |                            |             |             |             |
| Likelihood Ratio             | 13,468              | 8  | ,097                     | ,105 <sup>b</sup>          | ,105                    | ,105        |                   |                            |             |             |             |
| Fisher's Exact Test          | 10,897              |    |                          | ,142 <sup>b</sup>          | ,142                    | ,142        |                   |                            |             |             |             |
| Linear-by-Linear Association | 2,693 <sup>c</sup>  | 1  | ,101                     | ,106 <sup>b</sup>          | ,105                    | ,106        | ,059 <sup>b</sup> | ,058                       | ,059        |             | ,059        |
| N of Valid Cases             | 72                  |    |                          |                            |                         |             |                   |                            |             |             |             |

a. 9 cells (60,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,11.

b. Based on 10000000 sampled tables with starting seed 2000000.

c. The standardized statistic is 1,641.

Tabela 52: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Custos de empréstimos - Experiência em auditoria)

| Chi-Square Tests             |                    |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |
|------------------------------|--------------------|----|--------------------------|----------------------------|-------------------------|-------------|----------------------------|-------------------------|-------------|
|                              | Value              | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) | Monte Carlo Sig. (2-sided) |                         |             | Monte Carlo Sig. (1-sided) |                         |             |
|                              |                    |    |                          | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             |
|                              |                    |    |                          |                            | Lower Bound             | Upper Bound |                            | Lower Bound             | Upper Bound |
| Pearson Chi-Square           | 4,582 <sup>a</sup> | 12 | ,970                     | ,972 <sup>b</sup>          | ,971                    | ,972        |                            |                         |             |
| Likelihood Ratio             | 6,748              | 12 | ,874                     | ,949 <sup>b</sup>          | ,949                    | ,950        |                            |                         |             |
| Fisher's Exact Test          | 6,170              |    |                          | ,979 <sup>b</sup>          | ,979                    | ,979        |                            |                         |             |
| Linear-by-Linear Association | ,402 <sup>c</sup>  | 1  | ,526                     | ,561 <sup>b</sup>          | ,560                    | ,561        | ,291 <sup>b</sup>          | ,291                    | ,292        |
| N of Valid Cases             | 72                 |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |

a. 16 cells (80,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,08.

b. Based on 10000000 sampled tables with starting seed 2000000.

c. The standardized statistic is ,634.

Tabela 53: Teste Qui-quadrado-Monte Carlo (Custos de empréstimos - Experiência em IFRS)

| Chi-Square Tests             |                    |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |
|------------------------------|--------------------|----|--------------------------|----------------------------|-------------------------|-------------|----------------------------|-------------------------|-------------|
|                              | Value              | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) | Monte Carlo Sig. (2-sided) |                         |             | Monte Carlo Sig. (1-sided) |                         |             |
|                              |                    |    |                          | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             |
|                              |                    |    |                          |                            | Lower Bound             | Upper Bound |                            | Lower Bound             | Upper Bound |
| Pearson Chi-Square           | 6,881 <sup>a</sup> | 12 | ,865                     | ,876 <sup>b</sup>          | ,875                    | ,876        |                            |                         |             |
| Likelihood Ratio             | 8,491              | 12 | ,746                     | ,845 <sup>b</sup>          | ,845                    | ,845        |                            |                         |             |
| Fisher's Exact Test          | 7,881              |    |                          | ,862 <sup>b</sup>          | ,862                    | ,862        |                            |                         |             |
| Linear-by-Linear Association | ,010 <sup>c</sup>  | 1  | ,919                     | ,958 <sup>b</sup>          | ,958                    | ,958        | ,480 <sup>b</sup>          | ,479                    | ,480        |
| N of Valid Cases             | 72                 |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |

a. 14 cells (70,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,08.

b. Based on 10000000 sampled tables with starting seed 2000000.

c. The standardized statistic is -,102.

Tabela 54: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Tributos diferidos - Tamanho da empresa)

| Chi-Square Tests             |                     |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |
|------------------------------|---------------------|----|--------------------------|----------------------------|-------------------------|-------------|----------------------------|-------------------------|-------------|
|                              | Value               | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) | Monte Carlo Sig. (2-sided) |                         |             | Monte Carlo Sig. (1-sided) |                         |             |
|                              |                     |    |                          | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             |
|                              |                     |    |                          |                            | Lower Bound             | Upper Bound |                            | Lower Bound             | Upper Bound |
| Pearson Chi-Square           | 12,494 <sup>a</sup> | 4  | ,014                     | ,011 <sup>b</sup>          | ,011                    | ,011        |                            |                         |             |
| Likelihood Ratio             | 14,890              | 4  | ,005                     | ,007 <sup>b</sup>          | ,007                    | ,007        |                            |                         |             |
| Fisher's Exact Test          | 12,030              |    |                          | ,010 <sup>b</sup>          | ,010                    | ,010        |                            |                         |             |
| Linear-by-Linear Association | 1,703 <sup>c</sup>  | 1  | ,192                     | ,208 <sup>b</sup>          | ,208                    | ,209        | ,114 <sup>b</sup>          | ,113                    | ,114        |
| N of Valid Cases             | 72                  |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |

a. 4 cells (40,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,92.

b. Based on 10000000 sampled tables with starting seed 2000000.

c. The standardized statistic is -,1305.

Tabela 55: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Tributos diferidos - Familiaridade)

|                              | Value               | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) | Monte Carlo Sig. (2-sided) |                         |             | Monte Carlo Sig. (1-sided) |                         |             |
|------------------------------|---------------------|----|--------------------------|----------------------------|-------------------------|-------------|----------------------------|-------------------------|-------------|
|                              |                     |    |                          | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             |
|                              |                     |    |                          |                            | Lower Bound             | Upper Bound |                            | Lower Bound             | Upper Bound |
| Pearson Chi-Square           | 27,020 <sup>a</sup> | 8  | ,001                     | ,018 <sup>b</sup>          | ,018                    | ,018        |                            |                         |             |
| Likelihood Ratio             | 11,677              | 8  | ,166                     | ,103 <sup>b</sup>          | ,103                    | ,103        |                            |                         |             |
| Fisher's Exact Test          | 11,859              |    |                          | ,137 <sup>b</sup>          | ,137                    | ,137        |                            |                         |             |
| Linear-by-Linear Association | ,850 <sup>c</sup>   | 1  | ,356                     | ,397 <sup>b</sup>          | ,397                    | ,397        | ,202 <sup>b</sup>          | ,202                    | ,202        |
| N of Valid Cases             | 72                  |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |

a. 10 cells (66,7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,04.

b. Based on 10000000 sampled tables with starting seed 2000000.

c. The standardized statistic is ,922.

Tabela 56: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Tributos diferidos - Conservadorismo)

|                              | Value              | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) | Monte Carlo Sig. (2-sided) |                         |             | Monte Carlo Sig. (1-sided) |                         |             |
|------------------------------|--------------------|----|--------------------------|----------------------------|-------------------------|-------------|----------------------------|-------------------------|-------------|
|                              |                    |    |                          | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             |
|                              |                    |    |                          |                            | Lower Bound             | Upper Bound |                            | Lower Bound             | Upper Bound |
| Pearson Chi-Square           | 9,592 <sup>a</sup> | 8  | ,295                     | ,297 <sup>b</sup>          | ,297                    | ,297        |                            |                         |             |
| Likelihood Ratio             | 10,260             | 8  | ,247                     | ,307 <sup>b</sup>          | ,307                    | ,307        |                            |                         |             |
| Fisher's Exact Test          | 9,842              |    |                          | ,206 <sup>b</sup>          | ,206                    | ,206        |                            |                         |             |
| Linear-by-Linear Association | ,175 <sup>c</sup>  | 1  | ,676                     | ,706 <sup>b</sup>          | ,706                    | ,706        | ,366 <sup>b</sup>          | ,366                    | ,367        |
| N of Valid Cases             | 72                 |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |

a. 10 cells (66,7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,17.

b. Based on 10000000 sampled tables with starting seed 2000000.

c. The standardized statistic is ,418.

Tabela 57: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Tributos diferidos - Experiência em auditoria)

|                              | Value               | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) | Monte Carlo Sig. (2-sided) |                         |             | Monte Carlo Sig. (1-sided) |                         |             |
|------------------------------|---------------------|----|--------------------------|----------------------------|-------------------------|-------------|----------------------------|-------------------------|-------------|
|                              |                     |    |                          | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             |
|                              |                     |    |                          |                            | Lower Bound             | Upper Bound |                            | Lower Bound             | Upper Bound |
| Pearson Chi-Square           | 13,421 <sup>a</sup> | 12 | ,339                     | ,333 <sup>b</sup>          | ,333                    | ,333        |                            |                         |             |
| Likelihood Ratio             | 12,138              | 12 | ,435                     | ,526 <sup>b</sup>          | ,526                    | ,527        |                            |                         |             |
| Fisher's Exact Test          | 9,398               |    |                          | ,628 <sup>b</sup>          | ,627                    | ,628        |                            |                         |             |
| Linear-by-Linear Association | ,006 <sup>c</sup>   | 1  | ,938                     | ,954 <sup>b</sup>          | ,954                    | ,954        | ,487 <sup>b</sup>          | ,487                    | ,488        |
| N of Valid Cases             | 72                  |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |

a. 16 cells (80,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,13.

b. Based on 10000000 sampled tables with starting seed 2000000.

c. The standardized statistic is ,078.

Tabela 58: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Tributos diferidos - Experiência em IFRS)

|                              | Value               | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) | Monte Carlo Sig. (2-sided) |                         |             | Monte Carlo Sig. (1-sided) |                         |             |
|------------------------------|---------------------|----|--------------------------|----------------------------|-------------------------|-------------|----------------------------|-------------------------|-------------|
|                              |                     |    |                          | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             |
|                              |                     |    |                          |                            | Lower Bound             | Upper Bound |                            | Lower Bound             | Upper Bound |
| Pearson Chi-Square           | 12,840 <sup>a</sup> | 12 | ,381                     | ,394 <sup>b</sup>          | ,393                    | ,394        |                            |                         |             |
| Likelihood Ratio             | 11,526              | 12 | ,484                     | ,600 <sup>b</sup>          | ,600                    | ,601        |                            |                         |             |
| Fisher's Exact Test          | 9,516               |    |                          | ,665 <sup>b</sup>          | ,665                    | ,665        |                            |                         |             |
| Linear-by-Linear Association | ,802 <sup>c</sup>   | 1  | ,370                     | ,378 <sup>b</sup>          | ,378                    | ,379        | ,201 <sup>b</sup>          | ,200                    | ,201        |
| N of Valid Cases             | 72                  |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |

a. 14 cells (70,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,13.

b. Based on 10000000 sampled tables with starting seed 2000000.

c. The standardized statistic is ,896.

Tabela 59: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Provisões e Passivos Contingentes - Tamanho da empresa)

|                              | Value              | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) | Monte Carlo Sig. (2-sided) |                         |             | Monte Carlo Sig. (1-sided) |                         |             |
|------------------------------|--------------------|----|--------------------------|----------------------------|-------------------------|-------------|----------------------------|-------------------------|-------------|
|                              |                    |    |                          | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             |
|                              |                    |    |                          |                            | Lower Bound             | Upper Bound |                            | Lower Bound             | Upper Bound |
| Pearson Chi-Square           | 4,787 <sup>a</sup> | 4  | ,310                     | ,309 <sup>b</sup>          | ,308                    | ,309        |                            |                         |             |
| Likelihood Ratio             | 4,706              | 4  | ,319                     | ,412 <sup>b</sup>          | ,412                    | ,413        |                            |                         |             |
| Fisher's Exact Test          | 4,523              |    |                          | ,320 <sup>b</sup>          | ,320                    | ,321        |                            |                         |             |
| Linear-by-Linear Association | ,796 <sup>c</sup>  | 1  | ,372                     | ,381 <sup>b</sup>          | ,380                    | ,381        | ,222 <sup>b</sup>          | ,221                    | ,222        |
| N of Valid Cases             | 72                 |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |

a. 5 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,31.

b. Based on 10000000 sampled tables with starting seed 2000000.

c. The standardized statistic is ,892.

Tabela 60: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Provisões e Passivos Contingentes - Familiaridade)

|                              | Value              | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) | Monte Carlo Sig. (2-sided) |                         |             | Monte Carlo Sig. (1-sided) |                         |             |
|------------------------------|--------------------|----|--------------------------|----------------------------|-------------------------|-------------|----------------------------|-------------------------|-------------|
|                              |                    |    |                          | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             |
|                              |                    |    |                          |                            | Lower Bound             | Upper Bound |                            | Lower Bound             | Upper Bound |
| Pearson Chi-Square           | 5,232 <sup>a</sup> | 8  | ,733                     | ,548 <sup>b</sup>          | ,548                    | ,549        |                            |                         |             |
| Likelihood Ratio             | 5,950              | 8  | ,653                     | ,547 <sup>b</sup>          | ,547                    | ,547        |                            |                         |             |
| Fisher's Exact Test          | 9,285              |    |                          | ,554 <sup>b</sup>          | ,554                    | ,554        |                            |                         |             |
| Linear-by-Linear Association | 1,946 <sup>c</sup> | 1  | ,163                     | ,185 <sup>b</sup>          | ,184                    | ,185        | ,101 <sup>b</sup>          | ,101                    | ,102        |
| N of Valid Cases             | 72                 |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |

a. 11 cells (73,3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,01.

b. Based on 10000000 sampled tables with starting seed 2000000.

c. The standardized statistic is 1,395.

Tabela 61: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Provisões e Passivos Contingentes - Conservadorismo)

| Chi-Square Tests             |                    |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |
|------------------------------|--------------------|----|--------------------------|----------------------------|-------------------------|-------------|----------------------------|-------------------------|-------------|
|                              | Value              | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) | Monte Carlo Sig. (2-sided) |                         |             | Monte Carlo Sig. (1-sided) |                         |             |
|                              |                    |    |                          | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             |
|                              |                    |    |                          |                            | Lower Bound             | Upper Bound |                            | Lower Bound             | Upper Bound |
| Pearson Chi-Square           | 4,270 <sup>a</sup> | 8  | ,832                     | ,814 <sup>b</sup>          | ,814                    | ,814        |                            |                         |             |
| Likelihood Ratio             | 5,144              | 8  | ,742                     | ,784 <sup>b</sup>          | ,783                    | ,784        |                            |                         |             |
| Fisher's Exact Test          | 4,923              |    |                          | ,885 <sup>b</sup>          | ,884                    | ,885        |                            |                         |             |
| Linear-by-Linear Association | ,001 <sup>c</sup>  | 1  | ,980                     | 1,000 <sup>b</sup>         | 1,000                   | 1,000       | ,526 <sup>b</sup>          | ,526                    | ,527        |
| N of Valid Cases             | 72                 |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |

a. 11 cells (73,3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,06.

b. Based on 10000000 sampled tables with starting seed 2000000.

c. The standardized statistic is ,025.

Tabela 62: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Provisões e Passivos Contingentes - Experiência em auditoria)

| Chi-Square Tests             |                     |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |
|------------------------------|---------------------|----|--------------------------|----------------------------|-------------------------|-------------|----------------------------|-------------------------|-------------|
|                              | Value               | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) | Monte Carlo Sig. (2-sided) |                         |             | Monte Carlo Sig. (1-sided) |                         |             |
|                              |                     |    |                          | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             |
|                              |                     |    |                          |                            | Lower Bound             | Upper Bound |                            | Lower Bound             | Upper Bound |
| Pearson Chi-Square           | 12,585 <sup>a</sup> | 12 | ,400                     | ,348 <sup>b</sup>          | ,348                    | ,348        |                            |                         |             |
| Likelihood Ratio             | 12,107              | 12 | ,437                     | ,350 <sup>b</sup>          | ,349                    | ,350        |                            |                         |             |
| Fisher's Exact Test          | 14,797              |    |                          | ,253 <sup>b</sup>          | ,253                    | ,254        |                            |                         |             |
| Linear-by-Linear Association | 1,034 <sup>c</sup>  | 1  | ,309                     | ,325 <sup>b</sup>          | ,324                    | ,325        | ,175 <sup>b</sup>          | ,175                    | ,175        |
| N of Valid Cases             | 72                  |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |

a. 17 cells (85,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,04.

b. Based on 10000000 sampled tables with starting seed 2000000.

c. The standardized statistic is 1,017.

Tabela 63: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Provisões e Passivos Contingentes - Experiência em IFRS)

| Chi-Square Tests             |                     |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |
|------------------------------|---------------------|----|--------------------------|----------------------------|-------------------------|-------------|----------------------------|-------------------------|-------------|
|                              | Value               | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) | Monte Carlo Sig. (2-sided) |                         |             | Monte Carlo Sig. (1-sided) |                         |             |
|                              |                     |    |                          | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             |
|                              |                     |    |                          |                            | Lower Bound             | Upper Bound |                            | Lower Bound             | Upper Bound |
| Pearson Chi-Square           | 19,239 <sup>a</sup> | 12 | ,083                     | ,085 <sup>b</sup>          | ,085                    | ,085        |                            |                         |             |
| Likelihood Ratio             | 18,532              | 12 | ,100                     | ,091 <sup>b</sup>          | ,091                    | ,092        |                            |                         |             |
| Fisher's Exact Test          | 18,523              |    |                          | ,046 <sup>b</sup>          | ,046                    | ,046        |                            |                         |             |
| Linear-by-Linear Association | 1,245 <sup>c</sup>  | 1  | ,264                     | ,280 <sup>b</sup>          | ,279                    | ,280        | ,149 <sup>b</sup>          | ,149                    | ,149        |
| N of Valid Cases             | 72                  |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |

a. 14 cells (70,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,04.

b. Based on 10000000 sampled tables with starting seed 2000000.

c. The standardized statistic is 1,116.

Tabela 64: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Pesquisa e desenvolvimento - Tamanho da empresa)

| Chi-Square Tests             |                    |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |
|------------------------------|--------------------|----|--------------------------|----------------------------|-------------------------|-------------|----------------------------|-------------------------|-------------|
|                              | Value              | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) | Monte Carlo Sig. (2-sided) |                         |             | Monte Carlo Sig. (1-sided) |                         |             |
|                              |                    |    |                          | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             |
|                              |                    |    |                          |                            | Lower Bound             | Upper Bound |                            | Lower Bound             | Upper Bound |
| Pearson Chi-Square           | 1,813 <sup>a</sup> | 4  | ,770                     | ,788 <sup>b</sup>          | ,787                    | ,788        |                            |                         |             |
| Likelihood Ratio             | 2,423              | 4  | ,659                     | ,762 <sup>b</sup>          | ,762                    | ,762        |                            |                         |             |
| Fisher's Exact Test          | 1,344              |    |                          | ,908 <sup>b</sup>          | ,908                    | ,909        |                            |                         |             |
| Linear-by-Linear Association | ,034 <sup>c</sup>  | 1  | ,853                     | ,917 <sup>b</sup>          | ,917                    | ,917        | ,470 <sup>b</sup>          | ,470                    | ,470        |
| N of Valid Cases             | 72                 |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |

a. 5 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,61.

b. Based on 10000000 sampled tables with starting seed 2000000.

c. The standardized statistic is ,186.

Tabela 65: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Pesquisa e desenvolvimento - Familiaridade)

| Chi-Square Tests             |                     |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |
|------------------------------|---------------------|----|--------------------------|----------------------------|-------------------------|-------------|----------------------------|-------------------------|-------------|
|                              | Value               | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) | Monte Carlo Sig. (2-sided) |                         |             | Monte Carlo Sig. (1-sided) |                         |             |
|                              |                     |    |                          | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             |
|                              |                     |    |                          |                            | Lower Bound             | Upper Bound |                            | Lower Bound             | Upper Bound |
| Pearson Chi-Square           | 17,610 <sup>a</sup> | 8  | ,024                     | ,060 <sup>b</sup>          | ,060                    | ,060        |                            |                         |             |
| Likelihood Ratio             | 11,610              | 8  | ,169                     | ,105 <sup>b</sup>          | ,105                    | ,106        |                            |                         |             |
| Fisher's Exact Test          | 12,666              |    |                          | ,124 <sup>b</sup>          | ,123                    | ,124        |                            |                         |             |
| Linear-by-Linear Association | ,583 <sup>c</sup>   | 1  | ,445                     | ,467 <sup>b</sup>          | ,466                    | ,467        | ,251 <sup>b</sup>          | ,251                    | ,252        |
| N of Valid Cases             | 72                  |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |

a. 10 cells (66,7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,03.

b. Based on 10000000 sampled tables with starting seed 2000000.

c. The standardized statistic is -,763.

Tabela 66: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Pesquisa e desenvolvimento - Conservadorismo)

| Chi-Square Tests             |                    |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |
|------------------------------|--------------------|----|--------------------------|----------------------------|-------------------------|-------------|----------------------------|-------------------------|-------------|
|                              | Value              | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) | Monte Carlo Sig. (2-sided) |                         |             | Monte Carlo Sig. (1-sided) |                         |             |
|                              |                    |    |                          | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             |
|                              |                    |    |                          |                            | Lower Bound             | Upper Bound |                            | Lower Bound             | Upper Bound |
| Pearson Chi-Square           | 9,043 <sup>a</sup> | 8  | ,339                     | ,340 <sup>b</sup>          | ,339                    | ,340        |                            |                         |             |
| Likelihood Ratio             | 10,232             | 8  | ,249                     | ,287 <sup>b</sup>          | ,287                    | ,288        |                            |                         |             |
| Fisher's Exact Test          | 10,331             |    |                          | ,183 <sup>b</sup>          | ,183                    | ,183        |                            |                         |             |
| Linear-by-Linear Association | 2,420 <sup>c</sup> | 1  | ,120                     | ,141 <sup>b</sup>          | ,141                    | ,141        | ,071 <sup>b</sup>          | ,071                    | ,071        |
| N of Valid Cases             | 72                 |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |

a. 11 cells (73,3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,11.

b. Based on 10000000 sampled tables with starting seed 2000000.

c. The standardized statistic is -1,556.

Tabela 67: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Pesquisa e desenvolvimento - Experiência em auditoria)

| Chi-Square Tests             |                     |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |
|------------------------------|---------------------|----|--------------------------|----------------------------|-------------------------|-------------|----------------------------|-------------------------|-------------|
|                              | Value               | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) | Monte Carlo Sig. (2-sided) |                         |             | Monte Carlo Sig. (1-sided) |                         |             |
|                              |                     |    |                          | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             |
|                              |                     |    |                          |                            | Lower Bound             | Upper Bound |                            | Lower Bound             | Upper Bound |
| Pearson Chi-Square           | 15,083 <sup>a</sup> | 12 | ,237                     | ,256 <sup>b</sup>          | ,255                    | ,256        |                            |                         |             |
| Likelihood Ratio             | 16,246              | 12 | ,180                     | ,137 <sup>b</sup>          | ,137                    | ,138        |                            |                         |             |
| Fisher's Exact Test          | 14,466              |    |                          | ,182 <sup>b</sup>          | ,182                    | ,182        |                            |                         |             |
| Linear-by-Linear Association | 4,411 <sup>c</sup>  | 1  | ,036                     | ,036 <sup>b</sup>          | ,035                    | ,036        | ,023 <sup>b</sup>          | ,023                    | ,023        |
| N of Valid Cases             | 72                  |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |

a. 17 cells (85,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,08.

b. Based on 10000000 sampled tables with starting seed 2000000.

c. The standardized statistic is -2,100.

Tabela 68: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Pesquisa e desenvolvimento - Experiência em IFRS)

| Chi-Square Tests             |                     |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |
|------------------------------|---------------------|----|--------------------------|----------------------------|-------------------------|-------------|----------------------------|-------------------------|-------------|
|                              | Value               | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) | Monte Carlo Sig. (2-sided) |                         |             | Monte Carlo Sig. (1-sided) |                         |             |
|                              |                     |    |                          | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             | Sig.                       | 95% Confidence Interval |             |
|                              |                     |    |                          |                            | Lower Bound             | Upper Bound |                            | Lower Bound             | Upper Bound |
| Pearson Chi-Square           | 19,879 <sup>a</sup> | 12 | ,069                     | ,082 <sup>b</sup>          | ,082                    | ,082        |                            |                         |             |
| Likelihood Ratio             | 22,081              | 12 | ,037                     | ,038 <sup>b</sup>          | ,038                    | ,038        |                            |                         |             |
| Fisher's Exact Test          | 18,232              |    |                          | ,045 <sup>b</sup>          | ,045                    | ,045        |                            |                         |             |
| Linear-by-Linear Association | ,337 <sup>c</sup>   | 1  | ,562                     | ,578 <sup>b</sup>          | ,577                    | ,578        | ,302 <sup>b</sup>          | ,302                    | ,302        |
| N of Valid Cases             | 72                  |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |

a. 14 cells (70,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,08.

b. Based on 10000000 sampled tables with starting seed 2000000.

c. The standardized statistic is ,580.

Tabela 69: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Cenário - Custos de empréstimos - Conservadorismo)

| Chi-Square Tests             |                     |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |
|------------------------------|---------------------|----|--------------------------|----------------------------|-------------------------|-------------|----------------------------|-------------------------|-------------|
|                              | Value               | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) | Monte Carlo Sig. (2-sided) |                         |             | Monte Carlo Sig. (1-sided) |                         |             |
|                              |                     |    |                          | Sig.                       | 90% Confidence Interval |             | Sig.                       | 90% Confidence Interval |             |
|                              |                     |    |                          |                            | Lower Bound             | Upper Bound |                            | Lower Bound             | Upper Bound |
| Pearson Chi-Square           | 14,979 <sup>a</sup> | 8  | ,060                     | ,063 <sup>b</sup>          | ,063                    | ,063        |                            |                         |             |
| Likelihood Ratio             | 13,468              | 8  | ,097                     | ,105 <sup>b</sup>          | ,105                    | ,105        |                            |                         |             |
| Fisher's Exact Test          | 10,897              |    |                          | ,142 <sup>b</sup>          | ,142                    | ,142        |                            |                         |             |
| Linear-by-Linear Association | 2,693 <sup>c</sup>  | 1  | ,101                     | ,106 <sup>b</sup>          | ,105                    | ,106        | ,059 <sup>b</sup>          | ,059                    | ,059        |
| N of Valid Cases             | 72                  |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |

a. 9 cells (60,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,11.

b. Based on 10000000 sampled tables with starting seed 846668601.

c. The standardized statistic is 1,641.

Nível de significância de 10%.

Tabela 70: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Cenário - Pesquisa e desenvolvimento - Experiência em IFRS)

| Chi-Square Tests             |                     |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |
|------------------------------|---------------------|----|--------------------------|----------------------------|-------------------------|-------------|----------------------------|-------------------------|-------------|
|                              | Value               | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) | Monte Carlo Sig. (2-sided) |                         |             | Monte Carlo Sig. (1-sided) |                         |             |
|                              |                     |    |                          | Sig.                       | 90% Confidence Interval |             | Sig.                       | 90% Confidence Interval |             |
|                              |                     |    |                          |                            | Lower Bound             | Upper Bound |                            | Lower Bound             | Upper Bound |
| Pearson Chi-Square           | 19,879 <sup>a</sup> | 12 | ,069                     | ,082 <sup>b</sup>          | ,082                    | ,082        |                            |                         |             |
| Likelihood Ratio             | 22,081              | 12 | ,037                     | ,038 <sup>b</sup>          | ,038                    | ,038        |                            |                         |             |
| Fisher's Exact Test          | 18,232              |    |                          | ,045 <sup>b</sup>          | ,045                    | ,045        |                            |                         |             |
| Linear-by-Linear Association | ,337 <sup>c</sup>   | 1  | ,562                     | ,578 <sup>b</sup>          | ,577                    | ,578        | ,302 <sup>b</sup>          | ,302                    | ,302        |
| N of Valid Cases             | 72                  |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |

a. 14 cells (70,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,08.

b. Based on 10000000 sampled tables with starting seed 846668601.

c. The standardized statistic is ,580.

Nível de significância de 10%.

Tabela 71: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Cenário - Pesquisa e desenvolvimento - Familiaridade)

| Chi-Square Tests             |                     |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |
|------------------------------|---------------------|----|--------------------------|----------------------------|-------------------------|-------------|----------------------------|-------------------------|-------------|
|                              | Value               | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) | Monte Carlo Sig. (2-sided) |                         |             | Monte Carlo Sig. (1-sided) |                         |             |
|                              |                     |    |                          | Sig.                       | 90% Confidence Interval |             | Sig.                       | 90% Confidence Interval |             |
|                              |                     |    |                          |                            | Lower Bound             | Upper Bound |                            | Lower Bound             | Upper Bound |
| Pearson Chi-Square           | 17,610 <sup>a</sup> | 8  | ,024                     | ,060 <sup>b</sup>          | ,060                    | ,060        |                            |                         |             |
| Likelihood Ratio             | 11,610              | 8  | ,169                     | ,105 <sup>b</sup>          | ,105                    | ,105        |                            |                         |             |
| Fisher's Exact Test          | 12,666              |    |                          | ,123 <sup>b</sup>          | ,123                    | ,124        |                            |                         |             |
| Linear-by-Linear Association | ,583 <sup>c</sup>   | 1  | ,445                     | ,467 <sup>b</sup>          | ,466                    | ,467        | ,251 <sup>b</sup>          | ,251                    | ,252        |
| N of Valid Cases             | 72                  |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |

a. 10 cells (66,7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,03.

b. Based on 10000000 sampled tables with starting seed 846668601.

c. The standardized statistic is ,763.

Nível de significância de 10%.

Tabela 72: Teste Qui-quadrado - Monte Carlo (Cenário - Provisões e passivos contingentes - Experiência em IFRS)

| Chi-Square Tests             |                     |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |
|------------------------------|---------------------|----|--------------------------|----------------------------|-------------------------|-------------|----------------------------|-------------------------|-------------|
|                              | Value               | df | Asymp. Sig.<br>(2-sided) | Monte Carlo Sig. (2-sided) |                         |             | Monte Carlo Sig. (1-sided) |                         |             |
|                              |                     |    |                          | Sig.                       | 90% Confidence Interval |             | Sig.                       | 90% Confidence Interval |             |
|                              |                     |    |                          |                            | Lower Bound             | Upper Bound |                            | Lower Bound             | Upper Bound |
| Pearson Chi-Square           | 19,239 <sup>a</sup> | 12 | ,083                     | ,085 <sup>b</sup>          | ,085                    | ,085        |                            |                         |             |
| Likelihood Ratio             | 18,532              | 12 | ,100                     | ,091 <sup>b</sup>          | ,091                    | ,091        |                            |                         |             |
| Fisher's Exact Test          | 18,523              |    |                          | ,046 <sup>b</sup>          | ,046                    | ,046        |                            |                         |             |
| Linear-by-Linear Association | 1,245 <sup>c</sup>  | 1  | ,264                     | ,280 <sup>b</sup>          | ,280                    | ,280        | ,149 <sup>b</sup>          | ,149                    | ,149        |
| N of Valid Cases             | 72                  |    |                          |                            |                         |             |                            |                         |             |

a. 14 cells (70,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,04.

b. Based on 10000000 sampled tables with starting seed 846668601.

c. The standardized statistic is 1,116.

Nível de significância de 10%.