

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

Neirilaine Silva de Almeida

Mestranda em Administração

Universidade Federal de Uberlândia – MG

Av. João Naves de Ávila, 2121 – Campus Santa Mônica – 38.400-902

neiresa@gmail.com (34) 3226-8513

Sirlei Lemes

Doutora em Controladoria e Contabilidade

Faculdade de Ciências Contábeis - Universidade Federal de Uberlândia

Av. João Naves de Ávila, 2121 – Campus Santa Mônica – 38.400-902

sirlemes@uol.com.br (34) 3239-4176

RESUMO

O emprego de um padrão internacional nas demonstrações contábeis das empresas do mundo tem sido cada vez mais requerido. Todavia o ceticismo de alguns autores quanto à efetiva comparabilidade das informações financeiras, em função da possibilidade de interpretações e aplicações díspares mesmo com a utilização de normas idênticas, ainda persiste. Sendo assim, este estudo tem o objetivo de identificar quais são as interpretações dos auditores independentes, no que concerne a quatro Pronunciamentos Contábeis brasileiros, por meio de um questionário adaptado de Chand, Patel e Patel (2010). Aplicou-se o Teste Qui-quadrado para averiguar a associação entre tais interpretações e cinco variáveis. 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, da familiaridade com as IFRS, do nível de conservadorismo e da experiência com atividades relacionadas às IFRS. 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, conseqüentemente, tomem decisões que produzirão relatórios contábeis não comparáveis.

Palavras-chave: Pronunciamentos contábeis; Entendimento das normas; Auditores independentes.

Área Temática: Contabilidade para Usuários Externos.

1. INTRODUÇÃO

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).

A origem do *International Accounting Standards Board* (IASB) e a determinação da elaboração 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, foram acontecimentos significativos para impulsionar a convergência dos países aos padrões internacionais (SCHMIDT, SANTOS e FERNANDES, 2004; BAKER e BARBU, 2007).

De fato, conforme dados do IASB (2011), aproximadamente, 120 países já seguem essas normas contábeis. O Brasil, por exemplo, alcançou progressos com a criação do Comitê dos Pronunciamentos Contábeis (CPC), com a promulgação da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e 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 CPC.

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”, 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, diante dessas 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 ocorrência de distintas interpretações das IFRS, as demonstrações financeiras, que deveriam ser comparáveis entre os países, poderiam ser vistas como pouco confiáveis e, conseqüentemente, perder a credibilidade no cenário mundial.

Nesse mesmo âmbito, respeitada a relevância dos contabilistas, ressalta-se a notável 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 estão concernentes com as normas vigentes, visando proteger os interesses dos investidores e preservar a credibilidade do mercado (NIYAMA e SILVA, 2009).

Diante desses fatos, este estudo busca responder à seguinte questão: Qual o entendimento dos auditores, das empresas de auditoria independente cadastradas na CVM, no que tange ao teor de quatro Pronunciamentos Contábeis emitidos pelo CPC?

Os pronunciamentos utilizados abordam os custos de empréstimos, os impostos diferidos, as provisões e os passivos contingentes e a pesquisa e desenvolvimento. Tais normas foram escolhidas, em decorrência de suas datas de aprovação e, conseqüentemente, do entendimento de que as suas diretrizes já eram conhecidas pelos auditores brasileiros.

De forma, geral, 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). Portanto, assume-se, como hipóteses nulas (H_0), que as variáveis: tamanho da empresa; conservadorismo; familiaridade; experiência profissional em atividades de auditoria; e a experiência em atividades relacionadas às IFRS estão associadas com as interpretações dos auditores.

Sendo assim, o objetivo geral desta pesquisa é identificar as interpretações dos auditores independentes do Brasil no que concerne ao teor de quatro Pronunciamentos contábeis emitidos pelo CPC. Os objetivos específicos, por sua vez, consistem em verificar se as interpretações dos auditores estão associadas com: a) o tamanho da empresa; b) a familiaridade com as IFRS; c) o nível de conservadorismo; d) a experiência em auditoria; e) e a experiência em atividades relacionadas às Normas Internacionais de Contabilidade.

Quanto aos aspectos metodológicos, esta pesquisa consiste em um levantamento de dados e é considerada aplicada e descritiva, com abordagem quantitativa. Para averiguar a associação entre as interpretações e as variáveis abordadas, aplicou-se o Teste Qui-quadrado.

De forma geral, considera-se que a identificação do entendimento dos Pronunciamentos Contábeis brasileiros representa uma oportunidade relevante para a obtenção de indícios de como as decisões estão sendo tomadas pelos auditores do país.

O trabalho é composto por cinco seções. Após esta introdução, a segunda seção versa sobre o referencial teórico que fundamenta a questão formulada, enquanto a terceira seção expõe os aspectos metodológicos. Na quarta seção, apresentam-se as análises dos resultados, e na última seção, as considerações finais e sugestões para pesquisas futuras.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

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).

Tal atividade oferece vantagens como a fiscalização dos controles internos, a contribuição com a obtenção de informações mais fidedignas sobre a situação econômico-financeira das empresas e a assecuração da veracidade das informações contidas nos relatórios (FRANCO e MARRA, 2001).

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 segurança em relação aos relatórios financeiros das entidades. Em outras palavras, os usuários valem-se da opinião desses profissionais como subsídio para as tomadas de decisões (ALMEIDA, 2003).

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 os profissionais da área, além de promover os melhores padrões em contabilidade e em auditoria. Esse órgão é responsável pela emissão dos pronunciamentos que norteiam o ofício do auditor. Ademais, o IBRACON coopera com a convergência das normas brasileiras às Normas Internacionais de Auditoria. Como consequência desse processo, um conjunto de novas diretrizes de auditoria independente, convergentes ao Padrão Internacional, entrou em vigor em 2010 (IBRACON, 2011).

2.2. Os Pronunciamentos Contábeis Brasileiros

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 IFRS, produziu reflexos na área contábil brasileira. A criação do CPC, em 2005, por exemplo, com o objetivo de cuidar dos assuntos referentes aos Pronunciamentos Técnicos inerentes à convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais, foi um avanço considerável no Brasil.

Dentre os Pronunciamentos emitidos pelo CPC, destaca-se, brevemente, alguns aspectos do CPC 20 – Custos de Empréstimos, do CPC 32 – Tributos sobre o Lucro, do CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes e do CPC 04 (R1) - Ativo Intangível, que fundamentam o instrumento utilizado nesta pesquisa.

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 (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 (CPC 20, 2009).

A finalização da capitalização, por sua vez, deve ocorrer “quando substancialmente todas as atividades necessárias ao preparo do ativo qualificável para seu uso ou venda pretendidos estiverem concluídas” (CPC 20, 2009, p. 6-7). 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. Assim, nas palavras da Farah e Ricardino (2010, p. 248), a alocação de custos de empréstimos no ativo deve findar quando faltam “pequeníssimos acabamentos”.

Ademais, a capitalização dos custos de empréstimos referentes aos ativos concluídos em partes deve cessar “quando completar substancialmente todas as atividades necessárias ao preparo daquela parte para seu uso ou venda pretendidos” (CPC 20, 2009, p. 7).

Já o CPC 32 – Tributos sobre o Lucro, tem o objetivo de delinear a contabilização dos ativos fiscais diferidos, o reconhecimento e a apresentação dos tributos sobre o lucro, 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 tributáveis e das diferenças temporárias dedutíveis, 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). De forma geral, os passivos fiscais diferidos são reconhecidos para as diferenças temporárias tributáveis, enquanto os ativos fiscais diferidos são os valores concernentes às diferenças temporárias dedutíveis e ao transporte de prejuízos e créditos fiscais não utilizados (CPC 32, 2009).

Assim, esses ativos fiscais são reconhecidos para todas as diferenças temporárias dedutíveis, prejuízos fiscais e créditos fiscais não utilizados quando for provável a existência de lucros tributáveis contra os quais as diferenças temporárias dedutíveis e os prejuízos ou créditos fiscais não utilizados possam ser aproveitados (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 averiguar várias premissas, como, por exemplo, “se é provável que a entidade terá lucros tributáveis antes que os

prejuízos fiscais ou créditos fiscais não usados expirem (CPC 32, 2009, p.18).

Se todas as 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. Em outras palavras, caso se torne provável que a empresa terá lucros tributáveis disponíveis no futuro, ela poderá reconhecer tal ativo (CPC 32, 2009).

O CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, por sua vez, expõe que o passivo é uma obrigação presente, oriunda de um evento passado, que resulta em uma saída de recursos da entidade, enquanto 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, p. 7).

Um evento que gera 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).

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.

A terceira característica da provisão diz respeito à necessidade de estimativas suficientemente confiáveis. Especificamente, 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).

Por fim, o CPC 04 (R1) esclarece que 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.

Dentre esses ativos, verifica-se uma complexidade no que diz respeito ao reconhecimento do ativo intangível gerado internamente que passa pelas 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.

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 está em condições de ser reconhecido (CPC 04 (R1), 2010).

A evidenciação da disponibilidade de recursos para concluir, usar e obter os benefícios gerados por um ativo intangível pode ser efetuada por meio de um 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.

2.3. Associação Entre o Desempenho Profissional dos Auditores

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 de normas uniformes, pois existem outros fatores, como a forma com que os contabilistas interpretam as normas, que influenciam as demonstrações (SCHULTZ JR e LOPEZ, 2001; NOBES, 2006; CHAND, PATEL e PATEL, 2010).

Zeff (2007) defende que a interpretação é vital para a comparabilidade e que a cultura dos países e as questões que envolvem probabilidade podem dificultar a existência de interpretações uniformes. De fato, alguns estudos, como o de Samaha e Hegazy (2010), apontaram diferenças entre as práticas e as interpretações dos profissionais das empresas denominadas *Big Four* (Ernst & Young, KPMG, PriceWaterhouseCoopers, Deloitte & Touche), comumente citadas em função de sua qualidade, e dos auditores das demais empresas de auditoria (PIOT, DUMONTIER e JANIN, 2010).

Chand, Patel e Patel (2010) avaliaram as implicações das normas contábeis complexas nas interpretações dos auditores das Ilhas Fiji no tocante aos cenários relacionados aos custos de empréstimos, aos impostos diferidos, à amortização do *Goodwill* e à pesquisa e desenvolvimento. De forma geral, eles constataram que as interpretações foram afetadas pela dificuldade existente nas normas e pelo tamanho da empresa em que trabalhavam.

Doupnik e Richter (2004) ao estudarem o efeito do conservadorismo nas interpretações das IFRS, observaram que os profissionais contábeis da Alemanha interpretaram a palavra provável de forma mais conservadora que os profissionais dos Estados Unidos da América. Fafatas (2010), por sua vez, 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.

No que concerne à experiência nas atividades, pesquisas sobre o tema ponderaram que o tempo de experiência pode promover disparidades entre os julgamentos dos auditores novatos e dos mais experientes (por exemplo: CHOO e TROTMAN, 1991; BHATTACHARJE e MORENO, 2002; CHAND, PATEL e DAY, 2008).

Ademais, 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).

O fato é que, com a convergência, alguns fatores que causam essas diferenças, como o conteúdo das normas contábeis, estão sendo eliminados. Contudo, deve-se levar em conta que outras causas que contribuem para as divergências entre as nações, como os sistemas políticos e as diferenças individuais entre os contabilistas, ainda permanecem. Assim, o uso de normas comuns, embora seja um progresso, pode não ser suficiente para o alcance da efetiva comparabilidade das informações (CHAND, PATEL e DAY, 2008).

Pelo exposto, percebe-se que a adoção das IFRS, por si só, não necessariamente implica a extinção de tratamentos contábeis díspares entre os países. Assim, destaca-se a importância das interpretações para o alcance de melhor qualidade e confiabilidade das informações, bem como da comparabilidade das demonstrações financeiras.

3. ASPECTOS METODOLÓGICOS

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). Já no que concerne aos objetivos da pesquisa, 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 (SELLTIZ, 1975; GIL, 2002; VERGARA, 2009).

Com relação à abordagem do problema, 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 (OLIVEIRA, 1997; GIL, 2002). No tocante aos procedimentos técnicos, efetuou-se um levantamento das interpretações de uma amostra de auditores independentes do Brasil.

Para a coleta de dados, 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 é composto por duas seções, sendo que a primeira consiste na solicitação de dados qualitativos dos respondentes, que se referem à familiaridade com as Normas Internacionais de Contabilidade, ao nível de conservadorismo, à experiência em atividades de auditoria e à experiência em atividades relacionadas às IFRS, além de dados das empresas de auditoria independente em que os inquiridos trabalhavam.

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

Cada cenário apresentou uma situação e exigiu uma decisão sobre como determinada transação deveria ser contabilizada. Para tanto, cada situação incluiu a descrição de uma conversa entre dois profissionais, sendo que um afirmava que um tratamento contábil deveria ser usado, e o outro 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 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 dos tratamentos contábeis sentiram-se aptos a responder às questões. Ademais, para a atenuação de possíveis ambiguidades do instrumento, efetuaram-se pré-testes com auditores e profissionais, como contabilistas e professores universitários.

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 a existência de 794 auditores sócios responsáveis. Desses, obteve-se o endereço eletrônico de 459 profissionais e o questionário foi respondido por 72 inquiridos.

Para o tratamento dos dados deste estudo, optou-se pela utilização do Teste Qui-quadrado, que avalia se duas ou mais amostras independentes diferem em determinada característica (MAROCO, 2003). Para a eficácia desse teste, Tango (2010) orienta que é necessário que 20% das frequências esperadas das células sejam menores que cinco, e que nenhuma das frequências esperadas seja menor que um, contudo tais premissas não foram atendidas na pesquisa. Diante desse impasse, Tango (2010) defende 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. Assim, realizou-se o Teste Qui-quadrado assintótico e, para reforçar os resultados obtidos, também calculou-se o Teste Qui-quadrado, via simulação de Monte Carlo. Os níveis de significâncias adotados para a rejeição das hipóteses nulas da pesquisa foram de $\alpha = 5\%$ e $\alpha = 10\%$.

4. ANÁLISE DOS DADOS

4.1. Qualificação da Amostra

Da amostra de 72 profissionais, 69,44% eram provenientes de empresas não *Big Four* e 30,56% faziam parte do quadro de colaboradores de empresas *Big Four* (Tabela 1). A maior parte desses profissionais (80,56%) contabilizava mais de oito anos de experiência em atividades de auditoria, o que forneceu indícios de que a pesquisa apresenta informações oriundas de interpretações de profissionais com expressiva vivência prática profissional.

No que tange à experiência profissional em IFRS, a amostra da pesquisa é composta por 30,55% de auditores que atuavam há mais de cinco anos nessa área e 65,28% que trabalhavam entre um e cinco com essas Normas.

Percebeu-se, ainda, que a maior parte dos auditores considerou que possui familiaridade, relativamente alta, com o tema, o que forneceu indícios de que os profissionais que integram esta pesquisa detêm proximidade com as IFRS.

Tabela 1: Qualificação da amostra

Variáveis	Categorias	Auditores (Big Four)	Auditores (Não Big Four)	Frequência total	Percentual total
Experiência em atividades de auditoria	Até 2 anos	-	3	3	4,17%
	De 2 a 5 anos	-	4	4	5,55%
	De 5 a 8 anos	2	5	7	9,72%
	Mais de 8 anos	20	38	58	80,56%
	Total	22	50	72	100%
Experiência profissional em Normas Internacionais	Até 1 ano	-	3	3	4,17%
	De 1 a 2 anos e 6 meses	3	16	19	26,39%
	De 2 anos e 6 meses a 5 anos	9	19	28	38,89%
	Mais de 5 anos	10	12	22	30,55%
	Total	22	50	72	100%
Nível de familiaridade com as Normas Internacionais	0 a 3	-	1	1	1,39%
	4 a 7	7	24	31	43,06%
	8 a 10	15	25	40	55,55%
	Total	22	50	72	100%
Grau de conservadorismo em relação às IFRS	0 a 3	-	4	4	5,56%
	4 a 7	14	23	37	51,39%
	8 a 10	8	23	31	43,05%
	Total	22	50	72	100%

Ademais, 5,56% dos profissionais consideraram que são pouco conservadores quanto aos julgamentos contábeis (0 a 3), 51,39% apontaram que os seus níveis de conservadorismo são intermediários (4 a 7), e 43,05% indicaram que são mais conservadores.

4.2. Entendimento das Normas pelos Auditores Independentes

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. Antes do término das obras, a empresa já concluiu que os três blocos gerariam lucro.

Contudo, no final do exercício social, dois contabilistas, que trabalhavam na construtora, tinham opiniões diferentes sobre a conclusão 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 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, p. 7).

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 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. Entretanto, diante dessa situação simplificada, identificou-se, praticamente, um contraste de opiniões (Gráfico 1).

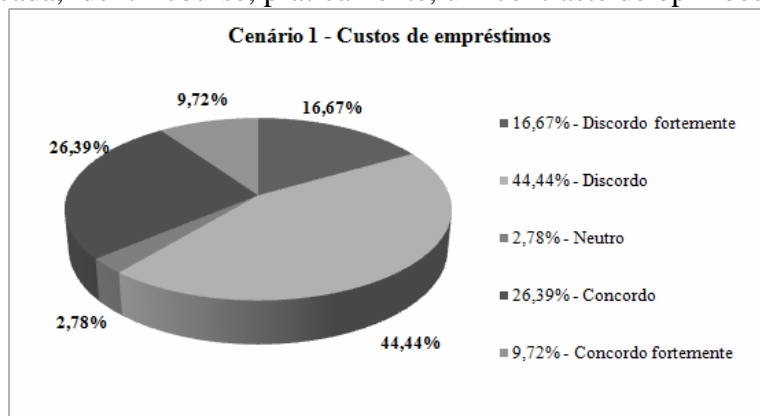


Gráfico 1: Interpretações do cenário - Custos de empréstimos

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 enquadraram 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.

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

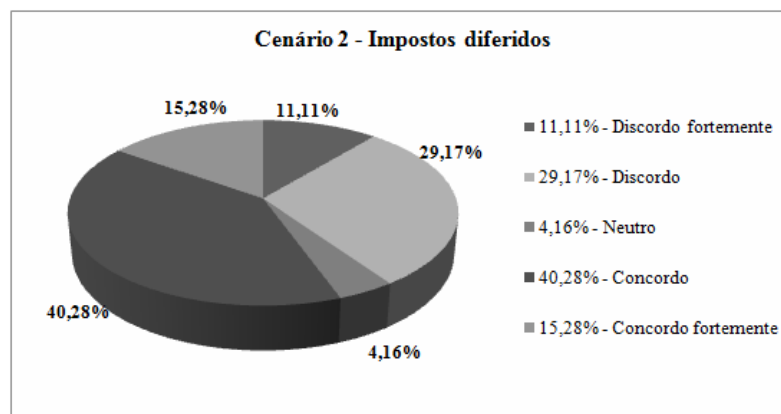


Gráfico 2: Interpretações do cenário - Impostos diferidos

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 deste tratamento contábil.

No que tange ao terceiro cenário, os auditores se depararam com 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, 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 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. Especificamente, os auditores deveriam interpretar se a divulgação do compromisso com a adoção de práticas de sustentabilidade originou uma obrigação não formalizada.

Ademais, os auditores deveriam averiguar se a saída de recursos era provável, pautados 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, p. 10).

Isso aponta que a interpretação da expressão "provável", que já requer a utilização de julgamentos que possam causar incertezas, não necessariamente é feita de forma semelhante em todos os pronunciamentos que utilizam esta palavra.

Assim, no cenário apresentado, cuja estimativa da probabilidade de saída de recursos 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).

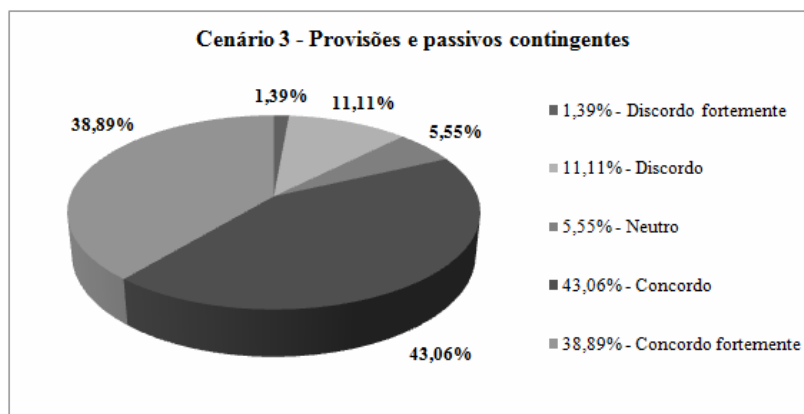


Gráfico 3: Interpretações do cenário - Provisões e Passivos Contingentes

Nota-se que a disparidade das opiniões foi pequena, quando comparada aos dois primeiros cenários, o que denota que, expressivamente, os tratamentos contábeis apontados pelos auditores foram semelhantes.

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 às pragas e que, portanto, proporcionasse rendimentos mais elevados para a empresa. Após anos de pesquisa, alguns testes foram efetuados no exercício social em curso 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) instrui que, para o reconhecimento de um ativo intangível, em fase de desenvolvimento, a empresa necessita demonstrar todos os itens elencados no Pronunciamento, 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 concluí-lo e de usá-lo ou vendê-lo; e a disponibilidade de 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. Assim, o gráfico 4 aponta as interpretações dos auditores.

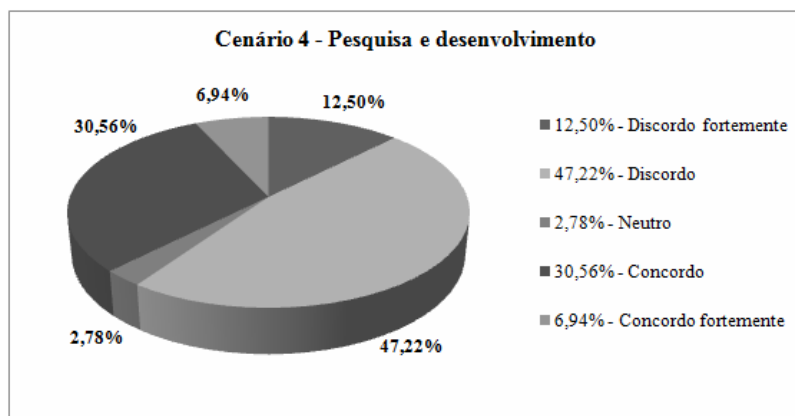


Gráfico 4: Percepções do cenário - Pesquisa e Desenvolvimento

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 eram despesas. Com opiniões contrárias, 37,50% dos auditores concordaram em 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, percebeu-se que, em um nível de significância de 5%, houve poucas associações entre as variáveis estudadas e as interpretações dos auditores (Tabela 2). Tais associações referiram-se às divergências de interpretações no cenário dos Impostos Diferidos, em vista do tamanho da empresa em que os auditores trabalhavam e da familiaridade com as Normas Internacionais de Contabilidade.

Tabela 2: Resumo dos Testes Qui-quadrado

Variável	Teste Qui-quadrado, via Monte Carlo	Teste Qui-quadrado assintótico	Aceite/Rejeição das Hipóteses (Nível de significância: 5% ou 10%)
Custos de Empréstimos – CPC 20			
Tamanho da empresa	0,600	0,602	Aceite
Familiaridade	0,566	0,629	Aceite
Conservadorismo	0,063	0,060	Rejeição
Experiência em auditoria	0,972	0,970	Aceite
Experiências com as IFRS	0,876	0,865	Aceite
Impostos Diferidos – CPC 32			
Tamanho da empresa	0,011	0,014	Rejeição
Familiaridade	0,018	0,001	Rejeição
Conservadorismo	0,297	0,295	Aceite
Experiência em auditoria	0,333	0,339	Aceite
Experiências com as IFRS	0,394	0,381	Aceite
Provisões e Passivos Contingentes – CPC 25			
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
Experiências com as IFRS	0,085	0,083	Rejeição
Pesquisa e Desenvolvimento – CPC 04 (R1)			
Tamanho da empresa	0,788	0,770	Aceite
Familiaridade	0,060	0,024	Rejeição
Conservadorismo	0,340	0,339	Aceite
Experiência em auditoria	0,256	0,237	Aceite
Experiências com as IFRS	0,082	0,069	Rejeição

Da mesma forma, os *p-values* dos Testes Qui-quadrado, via simulação de Monte Carlo, com as variáveis: nível de conservadorismo (CPC 20); experiência profissional em atividades relacionadas às Normas Internacionais de Contabilidade (CPC 25 e CPC 04 (R1)); e familiaridade com as IFRS (CPC 04 (R1)) 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 2, 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, via simulação de Monte Carlo, quanto com emprego do Teste Qui-quadrado assintótico, 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 menor familiaridade com as IFRS (0 a 3), predominantemente, optaram pela opção “concordo fortemente” com a contabilização, enquanto que os demais auditores assinalaram, predominantemente, a opção “discordo”.

No mesmo sentido, dentre os auditores que trabalham em tipos de empresas distintos, identificou-se que, enquanto os profissionais das *Big four*, preponderantemente, optaram pela opção “concordo” com a contabilização apresentada no cenário 2 (Impostos Diferidos) os auditores das empresas não *Big four* apontaram a opção “discordo” (Tabela 3).

No cenário que abordou o CPC 04 (R1), é possível visualizar que os auditores com distintos tempos de experiência em auditoria e em Normas Internacionais de Contabilidade apresentaram contrastes em suas respostas predominantes. Os profissionais que trabalham de dois a cinco anos com auditoria e os que somam mais de oito anos de experiência, por exemplo, predominantemente, assinalaram a opção “discordo”, já os demais auditores optaram pela opção “concordo” (Tabela 3).

Tabela 3: Resumo das respostas predominantes – Escala *Likert*

Variáveis	Categorias de análise	CPC 20	CPC 32	CPC 25	CPC 04 (R1)
Tamanho da empresa	<i>Big four</i>	Discordo	Concordo	Concordo	Discordo
	Não <i>Big four</i>	Discordo	Discordo	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
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 resposta predominante	Discordo
Experiência em atividades de auditoria	Até 2 anos	Discordo	Sem resposta predominante	Sem resposta predominante	Concordo
	De 2 a 5 anos	Sem resposta predominante	Concordo	Sem resposta predominante	Discordo
	De 5 a 8 anos	Discordo	Discordo	Concordo fortemente	Concordo
	Mais de 8 anos	Discordo	Concordo	Concordo	Discordo
Experiências em atividades relacionadas às Normas Internacionais de Contabilidade	Até 1 ano	Discordo	Sem resposta predominante	Sem resposta 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

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 3). Tais fatos refletem a falta de consenso nas respostas dos auditores da amostra.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

As ações dos países de diversas regiões do mundo para efetuar a convergência das suas normas ao Padrão Internacional aumentam com o passar dos anos. Tal cenário de mudança na área contábil, em que a melhor qualidade, confiabilidade e comparabilidade das informações entre os diversos países são consideradas metas primordiais, suscitou tanto o envolvimento dos órgãos reguladores 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.

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

Identificou-se que, com um nível de significância de 5%, as variáveis tamanho da empresa e a familiaridade estavam estatisticamente associadas com as interpretações dos auditores. 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 auditoria. Em outras palavras, as interpretações dos auditores 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 as pesquisas de alguns autores, como Chand, Patel e Patel (2010) e Samaha e Hegazy (2010), que identificaram a ocorrência de interpretações díspares dentre os profissionais com características diferentes, como o tamanho da empresa em que trabalham e a familiaridade com o tema.

Porém o tempo de experiência em auditoria não apresentou associação com as interpretações dos auditores, o que contrasta com alguns autores, como Bhattacharjee e Moreno (2002) e Chand, Patel e Day (2008), que defendem que os novatos tendem a ter performances diferentes das identificadas em profissionais com maior experiência.

Assim, as constatações desta pesquisa levantam indícios da falta de consenso nas interpretações dos Pronunciamentos Contábeis brasileiros, que entraram em vigor em 2010. O estudo da Ernst & Young e da FIPECAFI (2011) identificou diferentes tratamentos contábeis nas demonstrações das empresas brasileiras, e o presente trabalho apontou que os auditores brasileiros também podem compreender os Pronunciamentos Contábeis de forma dispare.

Acentua-se 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.

Sendo assim, sugere-se, para pesquisas futuras, a utilização de cenários mais detalhados e que abordem outros Pronunciamentos Contábeis, assim como a investigação de possíveis medidas para a melhor compreensão e aplicação do teor dos Pronunciamentos Contábeis brasileiros nas demonstrações financeiras das empresas do Brasil.

REFERÊNCIAS

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.

ALMEIDA, M. C. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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.

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, 2007.

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.

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. Acesso em: 20 set. 2011.

BRASIL. **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. Acesso em: 20 set. 2011.

BRASIL. **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. Acesso em: 20 set. 2011.

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

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.

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.

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.

CPC - COMITÊ DOS PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1)**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br>. Acesso em: 15 mai. 2011.

CPC - COMITÊ DOS PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 20. 2009**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br>. Acesso em: 15 mai. 2011.

CPC - COMITÊ DOS PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 25**. Junho, 2009. Disponível em: <http://www.cpc.org.br>. Acesso em: 15 mai. 2011.

CPC - COMITÊ DOS PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 32**. Julho, 2009. Disponível em: <http://www.cpc.org.br>. Acesso em: 15 mai. 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.

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.

DOUPNIK, T. S.; RICHTER, M. 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.

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.

FAFATAS, S. A. Auditor conservatism following audit failures. **Managerial Auditing Journal**, v. 25, n. 7, p. 639 - 658, 2010.

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.

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

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

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

IASB - INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **Relatório Quem somos e o que fazemos**. Disponível em: <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/.../WhoWeAre2011Portuguese200111.pdf>. Acesso em: 25 mar. 2011.

IBRACON - INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. **Conheça o**

- Ibracon.** Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/conheca/>>. Acesso em: 05 mai. 2011.
- MAROCO, J. **Análise Estatística com Utilização do SPSS.** 2. Ed. Lisboa: Sílabo, 2003.
- 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 reimp. São Paulo: Atlas, 2008.
- NIYAMA, J. K.; SILVA, T. **Teoria da Contabilidade.** 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 maio 2011.
- OLIVEIRA, S. L. **Tratado de metodologia científica: projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses.** São Paulo: Pioneira, 1997.
- 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.
- 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.; 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.
- SELLTIZ, C.; WRIGHTSMAN, L.; COOK, S.; KIDDER, L. **Métodos de Pesquisa nas Relações Sociais.** 6. reimp. EPU. São Paulo: Editora USP, 1975.
- TANGO, T. **Statistical Methods for disease clustering.** New York: Springer, 2010.
- 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.
- VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- 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.