

# Normas Internacionais de Contabilidade no Brasil: Uma análise das percepções dos Auditores Independentes

## RESUMO

Esta pesquisa objetivou analisar as percepções dos auditores independentes sobre a atuação dos profissionais de contabilidade diante do processo de convergência contábil. A opção metodológica escolhida para a execução do objetivo proposto foi uma pesquisa *survey*, realizada na forma da aplicação de questionários estruturados aos participantes de um seminário regional, realizado pelo Ibracon no Estado de Pernambuco, onde reuniu auditores independentes de todos os estados do Nordeste. Os dados foram tratados por meio da análise descritiva e inferencial através da análise de tabulação cruzada. Dentre os principais achados, ressalta-se que a maioria dos auditores independentes afirmou que os profissionais de contabilidade não estão aptos a tomarem decisões relativas à imparidade nos ativos, à taxa para ajuste ao valor presente de ativos e passivos, vida útil de imobilizados e intangíveis e relativas aos demais itens constantes nas Normas. Os dados da pesquisa também identificaram que o processo de convergência proporcionou um aumento de 95,5% em relação ao número de situações de conflito entre auditores e contadores. Isso pode ser um reflexo da falta de atualização por parte de alguns profissionais contábeis.

**Palavras-chave:** Auditores Independentes; Contadores; Normas Internacionais

## 1. INTRODUÇÃO

Segundo Carvalho e Leme (2002), a contabilidade como uma ciência social aplicada que produz informações financeiras apresenta limitações no contexto mundial em virtude da dificuldade de proporcionar uma comunicação uniforme. Os referidos autores comentam ainda que: “A dificuldade que a contabilidade tem em definir uma linguagem única de comunicação em nível mundial acaba sendo um empecilho inicial às empresas que, por vezes, sentem-se desestimuladas a recorrer a outros mercados, quando se deparam com as dificuldades em apresentar suas demonstrações financeiras sob outras normas” (CARVALHO e LEME 2002, p.43).

Esta dificuldade gerou a necessidade de uma convergência universal de normas e sistemas contábeis que possa facilitar o acesso dos usuários da informação nos vários mercados mundiais. Com isso, surge o conceito de harmonização contábil. Conforme Amenábar (2001, p.4-5) a harmonização contábil é um processo através do qual vários países de comum acordo realizam mudanças nos seus sistemas e normas contábeis para torná-los compatíveis, partindo da identificação de uma teoria geral da contabilidade e um marco conceitual comum que fundamente suas normas contábeis.

Harmonização das Normas Internacionais de Contabilidade é o processo de alteração das normas contábeis brasileiras, com a adoção gradativa dos padrões emitidos pelo IASB (*International Accounting Standard Board*), conhecidos como IFRS (*International Finance Report Standard*), que também estão sendo adotados por mais de 100 países, incluindo os da Comunidade Européia.

Segundo Niyama (2009, p.38), o termo Harmonização tem sido confundido, algumas vezes, com “padronização” de normas contábeis. A harmonização busca preservar as particularidades inerentes a cada país, mas permite reconciliar os sistemas contábeis com outros países melhorando a troca de informações. A padronização, por outro lado, é uma uniformização de critérios, e, portanto não permite flexibilização.

Um dos principais motivos para a busca pela padronização é a existência da “assimetria da informação”, um fenômeno que surge pela falta de procedimentos rigorosos na produção desta. A falta de rigor gera uma situação de desequilíbrio entre empresas e usuários de informações contábeis porque propicia liberdade na produção e divulgação por parte das empresas, mas limita o acesso dos usuários interessados. (NIYAMA e SILVA, 2008, p.17).

Neste contexto ressalta-se o papel do profissional contábil, seja aquele que vai produzir e manipular diretamente as informações, os contadores, ou, os auditores independentes que vão verificar se os registros foram efetuados em conformidade com as políticas contábeis, bem como se as demonstrações financeiras deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação nelas demonstradas. (FRANCO e MARRA, 2001).

O comportamento do Auditor Independente diante de um contexto de padronização de normas é de um líder. Pois deverá apresentar algumas características intrínsecas que permitam ter uma percepção acurada em um processo de mudanças dentro da sociedade. Algumas destas características (aprendizagem, comportamento individual, criatividade, tomada de decisão entre outras) são estudadas dentro de teorias comportamentais. “A abordagem da teoria comportamental presume que a liderança é central para o desempenho e a manutenção dos recursos humanos.” (SCHERMERHORN Jr. *et al.* 1996, p.226).

Considerando-se este contexto de convergência contábil e de seus impactos no meio profissional, surgiu a seguinte questão de pesquisa: **Qual a percepção dos auditores independentes em relação às limitações dos profissionais de contabilidade nas empresas auditadas no que concerne à adoção das Normas Internacionais?**

Diante do exposto e, sobretudo, da questão problema, o presente artigo propõe-se a analisar as percepções dos auditores independentes sobre a atuação dos profissionais de contabilidade perante as mudanças contábeis. Para isso será abordado um breve histórico sobre o processo de harmonização das normas internacionais no Brasil e serão discutidas algumas teorias do comportamento que afetam o profissional contábil no desempenho de suas atividades. A seguir, apresenta-se a metodologia de pesquisa, e os resultados são discutidos na seção posterior.

## **2. REVISÃO DA LITERATURA**

### **2.1 Normas Internacionais de Contabilidade no Brasil**

A Lei nº 11.638/07 representou o marco legal para a Harmonização das Normas Internacionais no Brasil. Esta Lei estabelece que as normas contábeis devem ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários. Essa imposição afeta diretamente os pronunciamentos emitidos pelas entidades que normatizam, regulam e utilizam-se da contabilidade no país. Entre os órgãos reguladores estão a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), Banco Central do Brasil (BACEN) entre outros. Além disso, a adoção e a convergência das normas internacionais de contabilidade para a preparação das demonstrações contábeis requer conhecimento e atualização por parte dos auditores, contadores e demais profissionais da área.

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), no cumprimento de suas obrigações, expede normas contábeis obedecendo ao estabelecido na Lei nº 11.638/07 desde a sua promulgação.

A preocupação das instituições ligadas ao CPC é de que o Brasil tenha sua contabilidade totalmente harmonizada com as normas internacionais. Este tem sido o objetivo do referido Comitê. A ideia é evitar conflitos entre as informações produzidas dentro das regras brasileiras e das internacionais. (MARTINS, 2007).

No Brasil, com o processo de convergência contábil foi identificada uma limitação conceitual no entendimento, aceitação e aplicação das normas internacionais de contabilidade: a contabilidade brasileira é baseada em regras definidas, ao passo que as IFRS são baseadas em princípios, não obedecendo à primazia da essência econômica sobre a forma jurídica. (SOUZA, 2009).

A convergência das normas contábeis brasileiras está tornando a informação contábil mais eficiente para os usuários, uma vez que essa informação é fundamental para a tomada de decisão e para a competitividade das empresas no mercado globalizado. Desse modo, a convergência estimula, nos profissionais de contabilidade, mudanças comportamentais na interpretação e aplicação dos princípios.

O comportamento tem sido objeto de estudo em ciências sociais, através de teorias comportamentais, das quais analisamos algumas (Aprendizagem, Comportamento Individual, Tomada de Decisão, Criatividade e Conflito e Negociação) que julgamos relevantes para a atuação dos profissionais contábeis.

## **2.2 Teorias comportamentais aplicadas na formação dos profissionais contábeis**

As pesquisas que abordam as teorias comportamentais objetivam identificar a concepção do comportamento humano em um determinado contexto para determinada ação.

Kanaane (2009, p.81) conceitua comportamento da seguinte maneira: “comportamento é um conjunto de operações materiais e simbólicas, entendido como um processo dialético e significativo em permanente interação. O aspecto dialético do comportamento possibilita-nos compreendê-lo como um sistema de múltiplas interações”. De acordo com o referido autor, deve ser considerada a existência de distintas concepções do comportamento, tais como o comportamento individual, o grupal e o organizacional. Dessa maneira, o comportamento advém de reações e respostas apresentadas a dado estímulo pelo indivíduo ou grupo em um determinado meio.

McLeay, Ordelheide e Young (2004) estudaram o comportamento grupal na área da ciência contábil: eles analisaram o resultado de três diferentes grupos (contadores, auditores e acadêmicos) no processo de convergência da legislação societária alemã adotando na sua fundamentação teórica a teoria da competição entre grupos de interesse. Os resultados encontrados na pesquisa apontam que os acadêmicos alemães participaram mais ativamente no processo de convergência aos padrões internacionais do que os auditores, entretanto, suas propostas obtiveram a menor taxa de aceitação; quanto aos contadores, foram os mais ativos e suas propostas foram mais aceitas.

A participação dos profissionais da área contábil e, sobretudo, dos auditores independentes no processo de convergência das normas internacionais requer uma mudança de hábitos. No trabalho de Alberton e Beuren (2002), os autores afirmam que, a ineficiência e a inadequada competência comportamental dos indivíduos afeta a competência das organizações. Estes autores apresentaram um modelo de formação comportamental para auditores contábeis independentes. Para dar suporte ao seu modelo, eles abordaram algumas teorias, entre elas a teoria de aprendizagem, de comportamento individual (habilidades, personalidade, percepção), de tomada de decisão, de criatividade, de conflito e de negociação. Nos parágrafos que seguem, serão tratados em maiores detalhes os conceitos referentes a estas teorias, as quais serviram de base para a construção do escopo desta pesquisa.

### **2.2.1 Teoria da Aprendizagem**

Segundo Robbins (1999, p.45), “A aprendizagem é qualquer mudança relativamente permanente no comportamento que ocorre como resultado de experiência”. Ainda segundo este autor, algumas teorias da aprendizagem surgiram para justificar a necessidade de padrões no comportamento humano. Estas teorias versam sobre condicionamento clássico, condicionamento operante e aprendizagem social.

No decorrer da vida, as pessoas adquirem conhecimento acerca de si mesmas e do ambiente no qual estão inseridas. Esse processo de aquisição de conhecimento, a aprendizagem, é dinâmico, pois está ligado às mudanças que ocorrem continuamente com o próprio indivíduo ou o seu meio, o que impulsiona mudanças comportamentais. Isto demonstra que a aprendizagem é uma parte integral das práticas sociais.

As práticas sociais adotadas no processo de convergência das normas exigem por parte dos profissionais de contabilidade a percepção da necessidade de aprimoramento e mudança de postura frente aos conceitos adotados pelas mesmas. Portanto, de um comportamento favorável à evolução de sua aprendizagem.

### **2.2.2 Teoria do Comportamento Individual**

As teorias sobre comportamento individual versam sobre características como: habilidade, percepção e personalidade. Segundo Robbins (1999, p.31-32): “Habilidade refere-se à capacidade do indivíduo de desempenhar as várias tarefas de um cargo. É uma avaliação corrente do que alguém pode fazer. As habilidades totais de um indivíduo são compostas essencialmente de dois conjuntos de fatores: habilidades intelectuais e físicas.” Ainda segundo Robbins (1999, p.62): “a percepção é um processo pelo qual indivíduos organizam e interpretam suas impressões sensoriais, a fim de dar sentido ao seu ambiente”.

A personalidade, por sua vez, não é apenas uma característica, mas um conjunto delas, que determina um padrão geral de comportamento para o indivíduo. (ALBERTON, 2002).

Na prática atual da contabilidade, estes comportamentos individuais tornam-se imprescindíveis para um bom desempenho das atividades. Segundo Scwez (2001, p. 72-73):

O mundo globalizado exige profissionais multifuncionais, eficientes e criativos, com visão de futuro [...] para sobreviver neste novo milênio, o profissional da Contabilidade deve possuir, além do conhecimento, qualidade fundamental, agilidade, perspicácia e disponibilidade para resolver problemas que surgem.

### **2.2.3 Teoria da Tomada de Decisão**

De acordo com Catelli (1999, p.188) “o ato de avaliar, entendido num sentido genérico, é inerente à própria natureza humana; é o exercício da análise e do julgamento sobre qualquer situação que exija uma apreciação de fatos, idéias, objetivos e, também, uma tomada de decisão a fim de se atingir uma situação desejada”.

Cotidianamente, o profissional contábil precisa tomar decisões. Em relação ao auditor, especificamente, é seu desafio, por exemplo, solucionar impasses que frequentemente surgem entre sua análise e seus auditados. Para isso, ele deve ter conhecimento das fases e técnicas que podem ser adotadas nos processos de decisão, especialmente naqueles que geram grandes incertezas. (ALBERTON, 2002).

### **2.2.4 Teoria da Criatividade**

Teixeira (2002, p.1) define criatividade da seguinte maneira: “é a capacidade de desenvolver uma coisa nova a partir de uma coisa antiga ou de promover a existência de algo novo, aproveitável, útil e de real e comprovada importância”. Neste sentido, Musso (2002, p.2) complementa: “a intuição se processa no nível da subjetividade. É uma percepção diferente do racional, que encontra no meio científico seu lugar com o nome ‘contexto de descobrimento de idéias’. Comprime anos de experiência e aprendizado num clarão instantâneo”.

No processo de tomada de decisão encontram-se fases difíceis de serem vencidas, as quais requerem do profissional a capacidade de criar alternativas ou soluções, principalmente, quando se trabalha com pessoas desconhecidas e processos empresariais ainda nunca vistos. Isso exige habilidade para superar os desafios.

### **2.2.5 Teoria do Conflito e Negociação**

Segundo Robbins (1999, p.274) “conflito é um processo que começa quando uma parte percebe que uma outra parte afetou, ou está perto de afetar, negativamente, algo pelo qual a primeira parte se interessa”.

O profissional, no desempenho de suas atividades, está sujeito a conflitos em seu meio profissional uma vez que se relaciona com pessoas que podem emitir diferentes opiniões. É necessário que o profissional conheça os tipos de conflitos e as formas de negociação e que saiba lidar com os que surgirem dentro ou fora das empresas.

Shermerhorn Jr. *et al.* (1999, p.274), por outro lado, definem negociação como “o processo de tomar decisões conjuntas quando as partes envolvidas têm preferências diferentes”. Desta forma, diante de um conflito de interesses sempre haverá uma oportunidade para negociação. O profissional deverá possuir habilidade para intervir e efetuar esta negociação.

## **3. METODOLOGIA**

### **3.1 Características da Pesquisa e Coleta de Dados**

Esta pesquisa pretende verificar a percepção dos auditores independentes em relação às limitações dos profissionais contábeis das empresas auditadas no que concerne à adoção das Normas Internacionais.

O presente trabalho utilizou-se do método indutivo de natureza exploratória. Como instrumento de coleta de dados foi aplicado um questionário por ocasião do I Seminário Regional Ibracon. Este evento foi promovido pelo Ibracon 2ª seção regional, com o apoio do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Conselho Regional de Contabilidade em Pernambuco (CRC-PE) entre outros órgãos e entidades da categoria profissional e contou com cerca de 73 inscritos.

O questionário foi formado por dois blocos distintos de perguntas. O primeiro aborda aspectos demográficos e o segundo questiona a percepção do respondente na atividade de auditoria independente em relação aos contadores das empresas perante o processo de convergências das normas contábeis.

A construção das perguntas do segundo bloco foi adaptada da pesquisa de Alberton (2002). Para tanto, utilizamos algumas das teorias citadas por este autor, as quais foram

detalhadas na revisão da literatura. O quadro a seguir evidencia a relação destas teorias com as perguntas do instrumento de coleta de dados:

**Quadro 1 – Construção do Segundo Bloco da Pesquisa**

Teorias abordadas sobre a formação profissional	Perguntas relacionadas as teorias sob a percepção do Auditor Independente – aspectos abordados
<i>Teoria da Aprendizagem</i>	Perguntas 8 – 11: atualização e qualificação dos contadores com relação às Normas Internacionais
<i>Teoria do Comportamento Individual</i>	Perguntas 12-14: percepção por parte do auditor do seu papel no processo de convergência e da relevância deste para as organizações; habilidades do auditor em adaptar-se às novas rotinas auditorias.
<i>Teoria da Tomada de Decisão</i>	Perguntas 15-18: capacidade de tomada de decisões por parte dos contadores das empresas auditadas.
<i>Teoria da Criatividade</i>	Perguntas 19-20: criatividade dos contadores na elaboração das demonstrações e suas intenções.
<i>Teoria do Conflito e Negociação</i>	Perguntas 21-22: percepção de conflitos entre auditores e contadores. Valorização do profissional contábil.

Fonte: Elaboração Própria, 2011.

A amostra foi não probabilística, do tipo intencional, composta por indivíduos que espontaneamente concordaram em responder ao questionário. Dentro do universo de 73 inscritos, o estudo considerou como amostra 44 indivíduos: os auditores independentes que exercem suas atividades nas principais empresas de auditoria no mercado brasileiro.

### 3.2 Tratamento dos Dados Coletados

Os dados coletados foram tratados com o auxílio do pacote estatístico *Statistical Package for Social Sciences*(SPSS) renomeado para *Predictive Analytics Software* (PASW) entre os anos de 2009 e 2010.

Nesta pesquisa, utilizou-se a estatística descritiva e a inferencial. As análises da estatística inferencial foram realizadas através da realização dos seguintes testes não paramétricos: *Chi-Square Test* e *Fisher's Exact Test*. Para esses, considerou-se um nível de significância de 5%, sendo analisados os testes que apresentaram significância menor ou igual esta.

No intuito de responder ao problema de pesquisa, fez-se ainda uso do Teste de Hipóteses, o qual foi realizado na análise inferencial dos dados. Assim, partindo-se do pressuposto que as características demográficas dos respondentes possuem alguma associação com suas respectivas percepções acerca das limitações dos contadores, de acordo com a Teoria da Aprendizagem, foi formulada a seguinte hipótese:

H<sub>0</sub>: O perfil dos auditores **não altera** a percepção dos mesmos em relação às limitações de aprendizagem dos contadores no que diz respeito às normas internacionais de contabilidade

H<sub>1</sub>: O perfil dos auditores **altera** a percepção dos mesmos em relação às limitações de aprendizagem dos contadores no que diz respeito às normas internacionais de contabilidade

## 4. APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

### 4.1 Apresentação Descritiva do Primeiro Bloco

Este primeiro bloco diz respeito ao perfil dos respondentes, o qual tem aspectos pessoais e profissionais que podem influenciar nas respostas do questionário. Os aspectos

personais dos respondentes são demonstrados na Tabela 1, enquanto que os aspectos profissionais estão dispostos na Tabela 2:

**Tabela 1- Distribuição de Frequência das Variáveis Pessoais**

VARIÁVEIS	Frequência	(%)
<b>Gênero</b>		
Masculino	32	72,7
Feminino	12	27,3
<b>Idade</b>		
18-28 anos	17	38,6
29-38 anos	11	25,0
39-49 anos	5	11,4
Mais de 50 anos	11	25,0
<b>Unidade Federativa</b>		
PE	30	68,2
PB	3	6,8
AL	3	6,8
CE	1	2,3
RN	3	6,8
SE	1	2,3
Outro	3	6,8

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Observa-se que 72,7% dos respondentes são do gênero Masculino, enquanto que 27,3% representam o Feminino. Desses respondentes, 61,4% tem idade superior a 28 anos. Quanto a Unidade Federativa, 68,2% são do Estado de Pernambuco.

**Tabela 2- Distribuição de Frequência das Variáveis Profissionais do Auditor Independente**

VARIÁVEIS	Frequência	(%)
<b>Categoria Funcional</b>		
Sócio	11	25,0
Sênior	11	25,0
Outra	22	50,0
<b>Tempo de Auditoria</b>		
De 1 À 5 anos	21	47,7
De 6 À 10 anos	8	18,2
Mais de 10 anos	15	34,1
<b>Empresa Auditada</b>		
S/A de Capital Aberto	1	2,3
S/A de Capital Fechado	20	45,5
Limitada	5	11,4
S/A de Capital Fechado e Limitada	13	29,5
S/A de Capital Aberto, S/A de Capital Fechado e Limitada	4	9,1
Total	43	97,7
<b>Tipo de Empresa Auditada</b>		
Publica as Demonstrações Contábeis	25	56,8
Não Publica as Demonstrações Contábeis	15	34,1
Publica as Demonstrações Contábeis e Não Publica as Demonstrações Contábeis	4	9,1

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Na Tabela 2, observa-se que 15 respondentes (34,1%) têm mais de 10 anos de experiência na atividade de auditoria, demonstrando um maior amadurecimento profissional,

ou seja, uma percepção mais acurada da convergência das Normas Internacionais de Contabilidade no Brasil. Os demais estão distribuídos da seguinte forma: De 1 a 5 anos (47,7%) e de 6 a 10 anos (18,2%).

Com referência à categoria funcional, metade dos respondentes pertencem às categorias de Sócio ou Sênior, sendo igual a proporção entre eles: 11 de cada categoria. Os demais 22 respondentes (50%) foram classificados como outras categorias.

Dentro da perspectiva do tipo de empresa auditada, observa-se que 45,5% são empresas S/A de Capital Fechado, enquanto apenas uma empresa (2,3%) representa S/A de Capital Aberto. A maioria dos Respondentes (56,8%) audita empresas que Publicam as Demonstrações Contábeis.

#### **4.2 Apresentação Descritiva do Segundo Bloco**

O quadro a seguir evidencia a segunda parte do questionário, em que se observam as respostas obtidas com relação à percepção dos auditores em relação aos contadores das empresas auditadas perante a convergência das normas contábeis. As perguntas foram dispostas de acordo com cada teoria comportamental que se pretendeu estudar e que foram detalhadas na seção anterior.

**Quadro 2 – Relação entre as Perguntas e Teorias Abordadas**

Teorias abordadas	Perguntas relacionadas	Respostas
<i>Teoria da Aprendizagem</i>	Pergunta 8 - O Sr.(a) percebe que os contadores das empresas auditadas estão atualizados perante o processo de convergência contábil às Normas Internacionais?	56,8% - Não Atualizados 43,2% - Razoavelmente 0% - Muito Atualizados
	Pergunta 9 - O Sr.(a) percebe que após o processo de convergência às Normas Internacionais, o número de ressalvas/abstenções nos pareceres relativos as empresas auditadas tornou-se maior?	20,5% - Manteve-se igual 79,5% - Sim, tornou-se maior 0% - Não, tornou-se menor
	Pergunta 10 - O Sr.(a) identificou alguma melhoria na qualidade das notas explicativas das empresas auditadas após a atualização da legislação societária?	38,6% - Pouca melhoria 20,5% - Manteve-se igual 40,9% - Muita melhoria
	Pergunta 11 - Qual a percepção do(a) Sr.(a) sobre a qualidade das informações nas demonstrações contábeis entregues pelas empresas para serem auditadas?	52,3% - Pouca melhoria 31,8% - Manteve-se 15,9% - Muita melhoria
<i>Teoria do Comportamento Individual</i>	Pergunta 12 - No entendimento do Sr.(a), qual a importância do papel do Auditor perante a convergência com as Normas Internacionais de Contabilidade?	2,3% - Razoável 97,7% - Muita 0% - Pouca
	Pergunta 13 - No entendimento do Sr.(a) as alterações contábeis terão influência relevante apenas para as grandes empresas e sociedades anônimas?	38,6% - Discordo totalmente 50% - Concordo em parte 11,4% - Concordo totalmente
	Pergunta 14 - Em sua opinião, o processo de convergência às Normas Internacionais afetou sua rotina profissional de Auditor?	2,3% - Não afetou 6,8% - Manteve-se inalterada 90,9% - Alterou rotina
<i>Teoria da Tomada de Decisão</i>	Pergunta 15 - O Sr.(a) percebe que os contadores das empresas auditadas estão aptos a tomarem decisões relativas à necessidade de realização da imparidade nos ativos?	88,6% - Não aptos 9,1% - Aptos 2,3% - Não respondentes
	Pergunta 16 - O Sr.(a) percebe que os contadores das empresas auditadas estão aptos a tomarem decisões relativas à taxa para ajuste ao valor presente de ativos e passivos?	90,9% - Não aptos 6,8% - Aptos 2,3% - Não respondentes
	Pergunta 17 - O Sr.(a) percebe que os contadores das empresas auditadas estão aptos a tomarem decisões relativas à determinação da vida útil de imobilizados e intangíveis?	84,1% - Não aptos 13,6% - Aptos 2,3% - Não respondentes
	Pergunta 18 - De forma geral, nas empresas auditadas, o Sr.(a) percebe que os contadores estão aptos a tomarem decisões relativas aos demais itens constantes nas Normas?	88,6% - Não aptos 11,4% - Aptos
<i>Teoria da Criatividade</i>	Pergunta 19 - O Sr.(a) tem percebido um incremento de criatividade (no sentido <u>positivo</u> da palavra) nas demonstrações contábeis após o processo de convergência?	54,5% - Pouco incremento 36,4% - Manteve-se 9,1% - Muito incremento
	Pergunta 20 - O Sr.(a) tem percebido um incremento de criatividade (no sentido <u>negativo</u> da palavra) nas demonstrações contábeis após o processo de convergência?	29,5% - Pouco incremento 54,5% - Manteve-se 11,4% - Muito incremento 4,5% - Não respondentes
<i>Teoria do Conflito e Negociação</i>	Pergunta 21 - O Sr.(a) percebeu que o processo de convergência proporcionou aumento do número de situações de conflito entre auditores e contadores?	4,5% - Manteve-se igual 95,5% - Aumentou o conflito
	Pergunta 22 - O processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade promoverá uma maior valorização para o profissional contábil brasileiro?	25% - Concorda em parte 75% - Concorda totalmente

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

A primeira associação está entre a Teoria da Aprendizagem com as perguntas de número 8 a 11: Os resultados demonstram a não atualização do contador (56,8%), aumento no número de ressalvas/abstenções nos pareceres (79,5%), pouca melhoria na qualidade das

notas explicativas (38,6%) e pouca melhoria na qualidade das informações nas demonstrações contábeis (52,3%). Isso evidencia uma necessidade de mudanças comportamentais pelo contador e aprimoramento das informações contábeis para adaptação ao processo de convergência.

A segunda associação refere-se à Teoria do Comportamento Individual relacionada às perguntas de número 12 a 14: Nota-se a importância do papel do auditor independente (97,7%) e a alteração da sua rotina profissional (90,9%) no processo de convergência. Também, 38,6% dos respondentes discordam totalmente que alterações contábeis terão influências relevantes. Portanto, algumas características (Habilidade, Percepção e Personalidade) que estão intrínsecas no comportamento individual serão aguçadas pelo processo de convergência das normas internacionais de contabilidade.

A terceira associação relaciona a Teoria da Tomada de Decisão com as perguntas 15 a 18: Constata-se que pela percepção dos auditores independentes, os contadores não estão aptos a tomarem decisões relativas à imparidade nos ativos (88,6%), ajuste a valor presente de ativos e passivos (90,9%), vida útil de imobilizados e intangíveis (84,1%) e demais itens constantes nas Normas (88,6%). Diante da convergência das normas internacionais, o auditor independente exerce análise e julgamento sobre os procedimentos exercidos na tomada de decisão dos contadores.

Na quarta associação, Teoria da Criatividade e as perguntas 19-20, os auditores independentes percebem pouco incremento nas demonstrações contábeis, tanto no sentido **positivo** (54,5%), quanto no sentido **negativo** (manteve-se igual = 54,5%) da palavra. Isso demonstra a necessidade do profissional contábil desenvolver novas idéias no contexto em questão.

Na última associação, Teoria do Conflito e Negociação e as perguntas 21-22, percebe-se que aumentou o número de situações de conflito (95,5%) entre auditores independentes e contadores e, pela percepção dos auditores independentes, 75% concordam que o processo de convergência às normas internacionais promoverá uma maior valorização para o profissional de contabilidade. Então, constata-se, pela percepção dos auditores independentes, que o profissional contábil está sujeito a situações de conflito no seu ambiente profissional e uma valorização no processo de harmonização das normas internacionais de contabilidade.

Apesar de serem observadas estas associações entre as variáveis pesquisadas, nem todas se mostraram estatisticamente significativas. Na seção seguinte estão dispostos os achados das associações que mostraram um nível de significância de 5%.

### **4.3 Análise Inferencial dos Dados**

#### **4.3.1 Associações Estatísticas Relacionadas ao Teste de Hipótese**

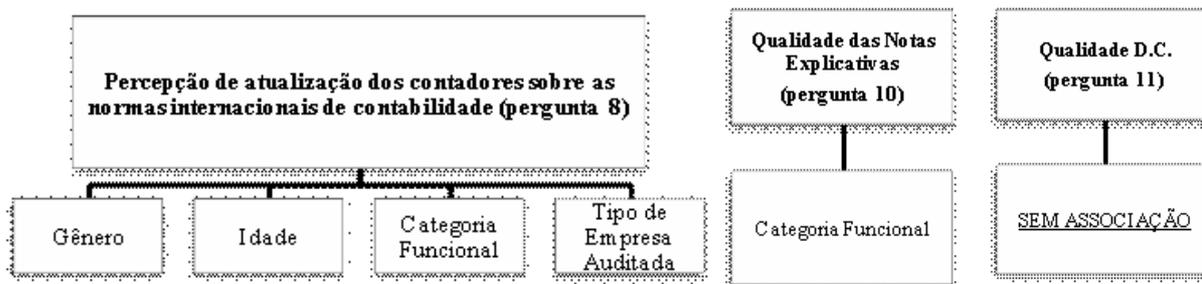
No que concerne à análise inferencial, cruzou-se as variáveis dos dados demográficos com cada uma das variáveis sobre o objeto de pesquisa. Para testar a hipótese, considerou-se as seguintes variáveis do perfil: gênero, idade, categoria funcional, tempo de auditoria, natureza jurídica e tipo da empresa auditada.

Já com relação às variáveis que versam sobre o objeto de pesquisa, analisou-se as seguintes variáveis: atualização dos contadores (pergunta 8), qualidade das notas explicativas (pergunta 10) e qualidade das informações contidas nas demonstrações contábeis (pergunta 11). A pergunta 9, que faz parte das limitações de aprendizagem, não foi considerada no teste de hipótese porque as ressalvas/abstenções, nos relatórios de auditoria, não podem ser associadas unicamente com o processo de aprendizagem do contador, a exemplo de

problemas que podem ocorrer na governança corporativa e nas decisões tomadas pelo Conselho de Administração.

Na figura 1, pode-se observar um resumo das associações estatisticamente significativas das variáveis objeto de pesquisa com as variáveis de perfil.

**Figura 1- Associações do teste de hipótese**



**Fonte:** Dados da pesquisa, 2011.

Num primeiro momento, verificou-se a percepção dos auditores sobre a atualização dos contadores acerca das normas internacionais (pergunta 8), a qual obteve associação estatisticamente significativa com algumas variáveis do perfil (vide figura 1). Nas tabelas seguintes (1,2,3 e 4), observam-se as associações encontradas.

**Tabela 1- Percepção sobre atualização dos Contadores acerca das Normas Internacionais de Contabilidade (Associação do Gênero)**

Tabulação Cruzada				
Gênero		Atualizados	Razoavelmente atualizados	Total
Masculino	Count	21	11	32
	% within gênero	65,6%	34,4%	100%
Feminino	Count	4	8	12
	% within gênero	33,3%	66,7%	100%
Total	Count	25	19	44
	% within gênero	56,8%	43,2%	100%

**Fonte:** Dados da pesquisa, 2011.

A primeira associação verificada diz respeito ao “Gênero dos Respondentes” (*Asymp. Sig = 0,050*). Neste sentido, observou-se que de forma geral, a maioria dos auditores (56,8%) percebe que os contadores não estão atualizados perante as normas internacionais. Contudo, esta percepção se torna mais acentuada entre os auditores do Gênero Masculino (65,6%).

**Tabela 2- Percepção sobre atualização dos Contadores acerca das Normas Internacionais de Contabilidade (Associação da Idade)**

Tabulação Cruzada				
Idade		Atualizados	Razoavelmente atualizados	Total
18-28 anos	Count	6	11	17
	% within idade	35,3%	64,7%	100%
29-38 anos	Count	8	3	11
	% within idade	72,7%	27,3%	100%
39-49 anos	Count	2	3	5
	% within idade	40%	60%	100%
mais de 50 anos	Count	9	2	11
	% within idade	81,8%	18,2%	100%
Total	Count	25	19	44
	% within idade	56,8%	43,2%	100%

**Fonte:** Dados da pesquisa, 2011.

A segunda associação verificada foi com a variável “idade” (*Exact. Sig = 0,050*). Neste caso, constatou-se mais uma vez que **a maioria dos auditores (56,8%) percebe que os contadores não estão atualizados** perante o processo de convergência contábil às Normas Internacionais. Contudo, esta percepção não é corroborada pelos auditores mais jovens, com idade entre 18 a 28 anos. Uma provável explicação para este achado pode ser creditada ao fato de que os auditores mais jovens não possuem “*expertise*” suficiente para perceber o nível de atualização dos profissionais contábeis.

**Tabela 3- Percepção sobre atualização dos Contadores acerca das Normas Internacionais de Contabilidade (Associação de Categoria Funcional)**

Tabulação Cruzada				
Categoria Funcional		Atualizados	Razoavelmente atualizados	Total
SÓCIO	Count	10	1	11
	% within categoria funcional	90,9%	9,1%	100%
SÊNIOR	Count	6	5	11
	% within categoria funcional	54,5%	45,5%	100%
OUTRAS ( <i>Trainee</i> )	Count	9	13	22
	% within categoria funcional	40,9%	59,1%	100%
Total	Count	25	19	44
	% within categoria funcional	56,8%	43,2%	100%

**Fonte:** Dados da pesquisa, 2011.

A terceira variável diz respeito à “categoria funcional” (*Exact. Sig = 0,020*). Constatou-se que **a maioria dos auditores (56,8%) percebe que os contadores não estão atualizados** perante as Normas Internacionais de Contabilidade. Contudo, esta percepção não é corroborada pelos auditores “*Trainees*”. Este achado corrobora o anteriormente descrito, ou seja, provavelmente, os auditores *trainees* não possuem ainda maturidade profissional desenvolvida a ponto de conseguir identificar o grau de atualização dos profissionais contábeis.

**Tabela 4- Percepção sobre atualização dos Contadores acerca das Normas Internacionais de Contabilidade (Associação do Tipo de Empresa Auditada)**

Tabulação Cruzada				
Tipo de Empresa Auditada		Atualizados	Razoavelmente atualizados	Total
S/A DE CAPITAL ABERTO	Count	0	1	1
	% within empresa auditada	0%	100%	100%
S/A DE CAPITAL FECHADO	Count	13	7	20
	% within empresa auditada	65%	35%	100%
LIMITADA	Count	0	5	5
	% within empresa auditada	0%	100%	100%
S/A DE CAPITAL FECHADO E LIMITADA	Count	9	4	13
	% within empresa auditada	69,2%	30,8%	100%
S/A DE CAPITAL ABERTO, S/A DE CAPITAL FECHADO E LIMITADA	Count	3	1	4
	% within empresa auditada	75%	25%	100%
	% within atualizacão CI	12%	5,6%	9,3%
Total	Count	25	18	43
	% within empresa auditada	58,1%	41,9%	100%

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

A quarta associação encontrada foi com a variável “Tipo de empresa auditada” (*Exact. Sig = 0,029*). Constatou-se que **a maioria dos auditores (58,1%) percebe que os contadores não estão atualizados** perante as Normas Internacionais de Contabilidade. Contudo, esta percepção não se distribui de maneira uniforme entre todos os tipos de empresas. **Para as empresas limitadas, a percepção dos auditores em relação aos contadores é que os mesmos estão razoavelmente atualizados.**

Desta forma, a partir da análise dos dados, através da aplicação dos Testes Qui-quadrado e Exato de Fisher, verificou-se que de todas as assertivas dispostas no perfil dos respondentes, as variáveis gênero, idade, categoria funcional e tipo de empresa auditada, **foram as únicas que contrariaram a hipótese nula**, tendo em vista que mostraram-se estatisticamente associadas com a percepção dos auditores sobre a atualização dos contadores.

Num segundo momento, analisou-se a variável “qualidade das notas explicativas” (pergunta 10). Assim, a percepção dos auditores sobre a qualidade das notas explicativas obteve associação estatisticamente significativa (*Exact. Sig = 0,034*) com apenas uma variável do perfil (categoria funcional). Assim, tal variável **foi a única que admitiu a hipótese alternativa.**

**Tabela 5- Percepção sobre a qualidade das notas explicativas após adoção das Normas Internacionais de Contabilidade**

Tabulação Cruzada					
Categoria Funcional		Pouca melhoria	Manteve-se igual	Muita melhoria	Total
SÓCIO	Count	5	3	3	11
	% within categoria funcional	45,5%	27,3%	27,3%	100%
SÊNIOR	Count	2	0	9	11
	% within categoria funcional	18,2%	0%	81,8%	100%
OUTRA	Count	10	6	6	22
	% within categoria funcional	45,5%	27,3%	27,3%	100%
Total	Count	17	9	18	44
	% within categoria funcional	38,6%	20,5%	40,9%	100%

**Fonte:** Dados da pesquisa, 2011.

A variável “Qualidade das notas explicativas” após adoção das Normas de Contabilidade Internacional mostrou uma associação estatisticamente significativa com a variável “Categoria funcional” (*Exact. Sig = 0,034*). A maioria dos respondentes 40,9% percebeu uma melhoria da qualidade das notas explicativas após a atualização da legislação societária. Contudo, esta distribuição não se manteve uniforme em todas as categorias funcionais apresentadas. Os auditores com mais experiência (sócios) perceberam pouca melhoria na qualidade dos dados evidenciados após a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade.

Por fim, analisou-se a variável “qualidade das informações contidas nas demonstrações contábeis” (pergunta 11), a qual não mostrou significância estatística com nenhuma variável do perfil dos respondentes. Logo, para esta variável, **aceita-se a hipótese nula**.

Resumindo o teste de hipótese, ao analisar o cruzamento das variáveis do perfil dos respondentes com as variáveis da percepção dos auditores sobre as limitações de aprendizagem dos contadores, **rejeita-se parcialmente a hipótese nula**. Isto porque, algumas variáveis do perfil não mostraram associação com as outras variáveis analisadas, bem como pelo fato da variável “qualidade das informações contidas nas demonstrações contábeis” não ter mostrado associação com nenhuma variável do perfil.

#### 4.3.2 Demais Associações Estatísticas

Na sequência, identificou-se a uma associação entre as variáveis “alterações das normas” e “gênero” (*Exact. Sig = 0,017*). A tabela seguinte irá explicar como se deu a associação.

**Tabela 6- Percepção das alterações da contabilidade internacional em relação ao porte das empresas**

Tabulação Cruzada					
Gênero		Discordo totalmente	Concordo em parte	Concordo totalmente	Total
Masculino	Count	16	14	2	32
	% within gênero	50%	43,8%	6,3%	100%
Feminino	Count	1	8	3	12
	% within gênero	8,3%	66,7%	25%	100%
Total	Count	17	22	5	44
	% within gênero	38,6%	50%	11,4%	100%

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Outra associação estatisticamente significativa encontrada foi entre as variáveis “alterações das normas de contabilidade internacional em relação ao porte das empresas” e “gênero” (*Exact. Sig = 0,017*). Os dados evidenciam que a maioria dos auditores (50%) concorda em parte com o fato de que as alterações contábeis terão influência apenas para as grandes empresas e sociedades anônimas. Contudo, esta percepção não se mostrou uniforme para os dois gêneros. A maioria dos auditores do gênero masculino (50%) discorda totalmente com o fato de que as normas de Contabilidade Internacional terão influência relevante **apenas para as grandes empresas e sociedades anônimas. Para este grupo, as normas de Contabilidade Internacional terão influência também para as demais sociedades (pequenas e médias empresas).**

A última associação estatisticamente significativa encontrada foi entre as variáveis “tipo de empresa auditada” e “tomada de decisão pelos contadores” (*Exact. Sig = 0,039*). A tabela a seguir evidencia em detalhes esta associação.

**Tabela 7- Percepção sobre tomada de decisão dos contadores relativa à taxa para ajuste ao valor presente de ativos e passivos**

Tabulação Cruzada				
Tipo de Empresa Auditada		Não Aptos	Aptos	Total
S/A de capital aberto	Count	0	1	1
	% within empresa auditada	0%	100%	100%
S/A de capital fechado	Count	19	1	20
	% within empresa auditada	95%	5%	100%
Limitada	Count	5	0	5
	% within empresa auditada	100%	0%	100%
S/A de capital fechado e limitada	Count	12	0	12
	% within empresa auditada	100%	0%	100%
S/A de capital aberto, S/A de capital fechado e limitada	Count	3	1	4
	% within empresa auditada	75%	25%	100%
Total	Count	39	3	42
	% within empresa auditada	92,9%	7,1%	100%

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Por fim, observou-se uma última associação estatisticamente significativa entre as variáveis “tipo de empresa auditada” e “Tomada de decisão pelos contadores em relação à taxa para ajuste ao valor presente de ativos e passivos” (*Exact. Sig = 0,039*). Os dados evidenciam que na percepção dos auditores, os contadores não estão aptos a tomarem decisões a relativas à taxa a ser utilizada no ajuste ao valor presente de ativos e passivos. Os auditores independentes que têm esta percepção auditam empresas de S/A de capital fechado e/ou Limitada em sua maioria.

## 5. CONCLUSÃO

A criação ou alteração de uma norma ocasiona mudanças e transformações no comportamento das pessoas. A convergência das normas internacionais de contabilidade no Brasil está ocasionando uma mudança no perfil do profissional contábil, sobretudo, nos auditores independentes e contadores.

Os dados analisados neste trabalho demonstram que, dos 44 auditores independentes consultados, 56,8% perceberam que os contadores não estão atualizados e 43,2% consideraram que estão razoavelmente atualizados. Quanto à qualidade das informações nas demonstrações contábeis, 84,1% percebeu que não houve uma melhoria relevante dessas informações. Outra percepção que se sobressaiu foi referente à tomada de decisão por parte dos contadores. A maioria dos auditores independentes afirmou que esses profissionais não estão aptos a tomarem decisões relativas à imparidade nos ativos, à taxa para ajuste ao valor presente de ativos e passivos, vida útil de imobilizados e intangíveis e relativas aos demais itens constantes nas Normas.

Os dados da pesquisa também identificaram que o processo de convergência proporcionou um aumento de 95,5% em relação ao número de situações de conflito entre auditores e contadores. Isso poderá ser um reflexo da falta de atualização por parte de alguns profissionais.

A análise das teorias comportamentais (Aprendizagem, Comportamento Individual, Tomada de Decisão, Criatividade e Conflito e Negociação) associadas às variáveis estudadas, demonstra que, na atuação dos profissionais contábeis, alguns comportamentos são requeridos mas ainda não estão sendo observados no perfil dos profissionais avaliados.

Essa pesquisa sugere a necessidade de atualização dos profissionais contábeis, especialmente, os contadores, e constatou, na percepção dos auditores independentes, que o processo de convergência das Normas Internacionais de Contabilidade promoverá uma maior valorização para o profissional contábil brasileiro.

## 6. REFERÊNCIAS

ALBERTON, Luiz. **Uma Contribuição para a Formação de Auditores Contábeis Independentes na Perspectiva Comportamental**. Florianópolis, 2002, 271p. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, 2002.

ALBERTON, Luiz; BEUREN, Ilse Maria. **A formação comportamental de auditores contábeis independentes: um estudo multicaso**. Revista Eletrônica de Ciência Administrativa - RECADM, Vol. 1, N° 2 (2002).

AMENÁBAR, Ana Maria Hinojosa. **Harmonização contábil em cinco países da América do Sul**. Vol.1. São Paulo, 2001. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Departamento de Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo.

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION – **Accounting Education Change Commission (1996), Position and Issues Statement of the Accounting Education Change Commission**, Appendix B, American Accounting Association, Sarasota, FL.

BRASIL. **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/\\_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm)>. Acesso em 28 de maio de 2011.

CARVALHO, L. Nelson.; LEMES, Sirlei. **Padrões Contábeis Internacionais do IASB: um estudo comparativo com as normas contábeis brasileiras e sua aplicação.** UnB Contábil, Brasília, 6:61-80, jul. 2002.

CATELLI, Armando. **Controladoria uma abordagem da Gestão Econômica** – Gecon. São Paulo: Editora Atlas, 1999.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil.** São Paulo: Atlas, 2001.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, EDUCATION COMMITTEE (1998), **Competence-Based Approaches to The Professional Preparation of Accountants, International Federation of Accountants**, New York, NY.

MARTINS, Eliseu. **Harmonização Contábil.** <http://www.cpc.org.br/notici24.html>, 27 de agosto de 2007.

KANAANE, Roberto. **Comportamento humano nas organizações.** São Paulo: Atlas, 2009.

McLEAY, Stuart; ORDELHEIDE, Dieter; YOUNG, Steven. **Constituent lobbying and its impact on the development of financial reporting regulations: evidence from Germany.** In: LEUZ, C.; PFAFF, D.; HOPWOOD, A. *The economics and politics of accounting.* Oxford: Oxford University Press, 2004. p. 285-316.

MUSSO, Edegaro. **Criatividade e intuição.** Disponível em: [www.cdic.com.br](http://www.cdic.com.br). Acesso em 14/05/2011.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, Cesar Augusto Tibúrcio. **Teoria da contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2008.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional.** São Paulo: Atlas, 2009.

ROBBINS, Stephen P. **Comportamento organizacional.** Rio de Janeiro : LTC, 1999.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS RESEARCH FOUNDATION (1999), **Competency Framework for Internal Auditing**, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL.

SCHERMERHORN, Jr. John R. et al. **Fundamentos de Comportamento Organizacional.** Porto Alegre : Bookman, 1999.

SCWEZ, N. **Responsabilidade social: meta e desafio do profissional de contabilidade para o próximo milênio.** Revista Brasileira de Contabilidade, ano 2001, n. 130, p. 82, jul./ago., 2001.

SOUZA, Ricardo Garcia de. **Normas Internacionais de Contabilidade: Percepções dos profissionais quanto às barreiras para sua adoção no Brasil.** Vol.1. São Paulo, 2009. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas). Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.

TEIXEIRA, Elson A. **Criatividade: ousadia & competência.** São Paulo : Makron Books, 2002.