

## Adoção das IFRS no Brasil: Um Estudo Empírico sobre a Percepção dos Auditores Fiscais da Receita Federal

### RESUMO

Esta pesquisa teve como principal propósito conhecer a percepção dos auditores fiscais da Receita Federal sobre a importância do processo de convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais. De forma complementar, este estudo também procurou averiguar o grau de conhecimento das atuais normas contábeis pelos auditores fiscais da Receita Federal nos seus procedimentos de auditoria. Para tanto, utilizou-se da pesquisa *survey*, através da aplicação questionários estruturados aos auditores fiscais da Receita Federal localizados em Recife, Caruaru e João Pessoa. Os dados coletados foram analisados por meio da estatística descritiva e inferencial com o auxílio do software *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS) renomeado posteriormente para *Predictive Analytics Software* (PASW). Na análise inferencial fez-se uso dos testes Qui-Quadrado e Exato de Fisher, além do teste de hipóteses. Dentre os principais achados, ressalta-se que os auditores fiscais não estão aptos a analisar informações relativas à imparidade dos ativos, ativos intangíveis, custo atribuído e a nova segregação do arrendamento mercantil. Além disso, pôde-se verificar 68% dos auditores fiscais afirmam que os auditores fiscais da Receita Federal do Brasil necessitam estar mais atualizados quanto aos conceitos provindos das normas internacionais de contabilidade ou desconhecem tal assunto. Por fim, ao analisar o cruzamento das variáveis do perfil com as variáveis da percepção dos mesmos quanto à adoção das normas internacionais de contabilidade no Brasil, rejeitou-se parcialmente a hipótese nula, porque algumas variáveis do perfil dos respondentes não apresentaram associação estatisticamente significativa com as outras variáveis analisadas.

**Palavras-chave:** Harmonização Contábil; Auditores Fiscais; Receita Federal do Brasil.

### 1. INTRODUÇÃO

Durante muito tempo a contabilidade no Brasil possuiu uma forte tendência ao enfoque fiscal. As práticas contábeis eram tratadas em conjunto com as normas fiscais, e desse modo, grande parte dos profissionais contábeis seguiam orientações da Receita Federal do Brasil para fundamentarem os critérios de mensuração e avaliação de ativos e passivos (IUDÍCIBUS, 2006).

Porém, a aprovação da Lei 11.638/07 inseriu no Brasil no processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, enfatizando que normas fiscais sejam utilizadas apenas para a produção de informações fiscais enquanto que as contábeis sirvam de fundamento para a elaboração dos Demonstrativos Financeiros.

Visando auxiliar esse processo de convergência a referida Lei definiu que a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o Banco Central do Brasil (BACEN) e demais agências e órgãos reguladores poderiam celebrar convênio com entidade responsável por estudar, preparar e emitir pronunciamentos técnicos contábeis em consonância com os procedimentos comumente utilizados nos principais mercados internacionais, abrindo desta forma caminho para a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

Tal comitê possui, dentre outros, como membro participante a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), o que evidencia a influência de órgãos normatizadores fiscais nas práticas contábeis brasileiras.

Os auditores fiscais membros da referida Secretaria, no cumprimento de suas funções,, examinam a contabilidade das empresas seguindo os procedimentos contidos na Lei 11.457/07, que, por sua vez, exige das empresas o cumprimento da legislação tributária federal brasileira, que possui concepções adversas aos pronunciamentos contábeis emitidos pelo CPC.

Diante disto, o presente estudo se propôs a averiguar qual a percepção dos auditores fiscais da Secretaria da Receita Federal do Brasil quanto à adoção das normas internacionais de contabilidade no Brasil.

Além desta introdução este artigo apresenta um referencial teórico contextualizando o processo de harmonização contábil e a auditoria fiscal, em seguida apresenta-se a metodologia utilizada, a análise descritiva e inferencial dos dados e por fim as considerações finais.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Harmonização Contábil no Brasil

A importância da institucionalização de práticas contábeis organizadas para a ascensão do capitalismo e da hegemonia atual do capital global foi uma das grandes propulsoras para a busca de harmonização contábil internacional (BAKER e BARBU, 2007). Conforme os referidos autores, só a partir de 1962 pesquisas sobre harmonização contábil internacional começaram a ser publicadas.

Entretanto um aumento no interesse de pesquisas envolvendo o assunto foi notório apenas a partir de 1973, ano de criação do *International Accounting Standards Committee* (IASC), mesmo assim o progresso da pesquisa no sentido de alcançar uma harmonização contábil de fato era lento, até que em 1989 o IASC elaborou um quadro conceitual para preparação e apresentação de relatórios financeiros (*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*), acelerando o processo de harmonização contábil internacional e aumentando o interesse de pesquisas neste sentido (BAKER e BARBU, 2007).

Braga e Almeida (2008) discorrem que o processo de harmonização contábil brasileira aos padrões internacionais teve início em 1990, com a criação pela Comissão de Valores Mobiliários de três comissões de especialistas para revisar e propor alterações nas Leis nº 6.385/1976, que dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e criou a CVM, e nº 6.404/1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações.

No decorrer do ano de 1991 o trabalho das comissões foi concluído e submetido à CVM, que elaborou um anteprojeto e o encaminhou ao Poder Executivo, no entanto apenas em 1997 é que ele foi ser contemplado em um Projeto de Lei (PL), o PL n 3.115/1997 (BRAGA e ALMEIDA, 2008).

Em 2000, de acordo com os referidos autores, a matéria contábil antes contida no PL n 3.115/1997 passou a integrar PL específico (PL 3.741/2000). Em meio à morosidade para a aprovação do PL, a Comissão Consultiva de Normas Contábeis da CVM (CCNC) passou a se reunir para tratar assuntos contábeis específicos visando a futura harmonização contábil brasileira aos padrões internacionais editados pelo IASB (Comitê Internacional de Padrões de Contabilidade).

Segundo Braga e Almeida (2008), a CCNC chegou ainda a propor a criação de uma entidade independente responsável pelo estudo e divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria, esforço que resultou na criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) em 2005, através da Resolução CFC n 1.055/2005.

O CPC foi criado em função do processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade, e, com o objetivo de centralizar a emissão de normas contábeis no Brasil, reuniu em sua composição órgãos normatizadores contábeis e interessados em sua regulamentação, sendo eles a ABRASCA (Associação Brasileira de Companhias Abertas), APIMEC NACIONAL (Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais), BM&FBOVESPA (Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo), Conselho Federal de Contabilidade, FIPECAFI (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras) e IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil), contando ainda com participação do BACEN (Banco Central do Brasil), CVM (Comissão de Valores Mobiliários), SRF (Secretaria da Receita Federal) e Susep (Superintendência de Seguros Privados) (CFC, 2005; Martins, 2007).

Em 2007 a CVM aprovou a Instrução nº 457, obrigando a todas as Companhias de capital aberto a publicarem suas demonstrações contábeis consolidadas a partir de 2010 observando os pronunciamentos emitidos pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), deixando facultativa sua adoção até o exercício social de 2009.

Também no ano de 2007, como resultado dos referidos esforços, foi promulgada a Lei 11.638/2007 que, entre outros assuntos, trata da elaboração e divulgação de demonstrações financeiras, alterando e revogando dispositivos da Lei 6.404/1976, prevendo que a CVM deve normatizar observando os padrões contábeis internacionais e entrando em vigor a partir de 1º de janeiro de 2008 (BRASIL, 2007).

Em 2008 é criada a Medida Provisória 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, que contempla alterações e revogações de dispositivos da Lei 6.404/1976 não contemplados na Lei 11.638/2007, instituindo ainda o Regime Transitório de Tributação (RTT), com o intuito de criar condição não onerosa, do ponto de vista tributário, para as empresas adotarem os novos padrões contábeis (BRASIL, 2008; BRASIL, 2009).

Toda essa mudança na legislação que trata de matéria contábil no Brasil abriu caminho para que o CPC acelerasse o processo de harmonização aos padrões contábeis internacionais, passando a ter papel fundamental neste processo. Porém, apesar de centralizar a emissão de normas contábeis, seus pronunciamentos não possuem caráter compulsório, devendo primeiro ser aprovados pelas instituições normalizadoras através de Deliberações, Resoluções, Circulares e Ofícios.

Conforme Nogueira Junior, Jucá e Macedo (2010), as novas práticas contábeis que vêm sendo adotadas no Brasil acarretam diversas mudanças no reconhecimento, mensuração e divulgação de determinadas transações e afetam principalmente os resultados e o valor patrimonial das entidades, aproximando os valores contábeis da realidade econômica.

Ponte, Oliveira e Cavalcante (2010) tratam o processo de harmonização contábil como um processo que possui finalidade de tornar a linguagem contábil única e inteligível, o que consequentemente reduz a assimetria informacional e os problemas de agência entre os usuários das informações contábeis, além de permitir melhor comparabilidade de informações contábeis e aumentar a transparência e qualidade destas informações.

Além disso, Jubels (2008, p. 06) destaca que esse processo possibilitará também o “aumento da qualidade e da eficiência de grupos internacionais” e a “potencialização das ambições de crescimento internacional do Brasil”.

Verifica-se assim, que a partir dos demonstrativos contábeis referentes a 2008, ano de início da adoção de práticas internacionais de contabilidade no Brasil, já podem ser

observados impactos das mudanças de critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação adotados pelas sociedades por ações no Brasil.

Porém tais mudanças tiveram maior representatividade em 2010, devido à quantidade de pronunciamentos emitidos pelo CPC aprovados por órgãos reguladores obrigando aplicação de tais pronunciamentos nos exercícios findos em 2010, além do exercício de 2009, para garantir comparabilidade entre os exercícios, sendo considerada a data de transição 1º de janeiro de 2009, ajustando desta forma os saldos finais do exercício de 2008.

No intuito de neutralizar os efeitos fiscais dos métodos e critérios internacionais adotados no Brasil, foi instituído o Regime Transitório de Tributação (RTT), através da Medida Provisória nº 449/07 da Lei 11.941/09. O RTT permite que seus optantes mantenham para fins fiscais o mesmo tratamento contábil anteriormente adotado no Brasil. O quadro 1 resume alguns dos ajustes tributários permitidos aos optantes pelo RTT.

**Quadro 1 - Os ajustes mais relevantes em optar ou não pelo RTT.**

DESCRIÇÃO	OPTANTES	NÃO OPTANTES
Redução ao Valor Recuperável de Ativos – Impairment	As provisões têm tratamento fiscal de indedutibilidade (art. 13 da Lei n. 9.249/1995)	Mesmo tratamento do optante
Ágio por Rentabilidade Futura	Ajuste para manter a amortização do art. 386 do RIR/1999	Não é permitida a sua amortização (vide CPC 01)
Arrendamento Mercantil (Leasing)	Ajuste para manter a dedutibilidade das contraprestações pagas, nos termos do art. 356 do RIR/1999	Fica limitado ao valor da depreciação como despesa dedutível
Ajustes a Valor Presente de Ativos e Passivos (AVP)	Ajuste no LALUR neutraliza os efeitos para fins fiscais	Os ajustes realizados pelo AVP irão aumentar ou reduzir o resultado tributável, exceto no caso de provisão.
Ativo Diferido	Ajuste para manter a dedutibilidade, previstas nos arts. 324 a 327 do RIR/1999	Deve seguir as mesmas normas do optante para dedutibilidade.
Depreciação	Para ser dedutível a taxa de depreciação deve seguir as norma do art. 310 do RIR/1999	Mesmo tratamento do optante
Prêmio na emissão de Debêntures, doações e subvenções.	é assegurado a não tributação, nos termos dos arts. 392 , 442 e 443 do RIR/1999	Fica sujeito a tributação quando reconhecimento da receita.

Fonte: adaptado de IOB (2012).

## 2.2 Auditoria Fiscal

A auditoria tem por objetivo assegurar a fidedignidade das demonstrações contábeis da entidade, no entanto, este objetivo tende a mudar seu foco diante os diversos tipos de classificação de auditoria, podendo ser Interna ou Externa, ramificando-se em vários tipos como: Auditoria ambiental; de Sistemas; Trabalhista; Social; Governamental; Fiscal, entre outras. (ALMEIDA, 2010).

Uma das ramificações mais representativas é a auditoria fiscal, que para Santos *et al* (2007) compreende:

A revisão dos procedimentos fiscais adotados pelas empresas, mediante o exame de documentos, livros e registros, declarações, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão dos valores dos tributos e o registro nas demonstrações contábeis.

Assim, a auditoria fiscal está voltada a realizar a fiscalização dos tributos mediante os documentos contábeis em relação com as declarações informadas, sendo o trabalho dividido em várias áreas, como fiscalizações externas e revisões das declarações. É importante salientar que o auditor fiscal também faz uso das normas ditadas pela NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, para a execução dos seus procedimentos, tendo como objetivo principal auxiliar o Fisco seja na esfera Federal, Estadual

ou Municipal. Os benefícios às três esferas são a seguridade de uma maior exatidão dos resultados apurados e uma maior observância das leis fiscais (CREPALDI, 2002).

A auditoria fiscal em seus procedimentos parte de provas seletivas e testes de amostragem, e durante o exame o auditor fiscal pode ser responsabilizado por negligência em seus procedimentos caso não descubra fraude significativa, podendo responder civil e criminalmente devido aos prejuízos causados. (ATTIE, 2011).

Dentre outros deveres atribuídos ao auditor fiscal da RFB pela redação da Lei 11.457/07 ao inciso I do art. 6º da Lei nº 10.593/02, destaca-se para fins desta pesquisa o de examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundo e demais contribuintes. Portanto, para o cumprimento de seu dever faz-se necessário que o auditor fiscal tenha conhecimento contábil além do tributário, sendo necessário que o mesmo esteja em constante aprendizado para acompanhar as mudanças ocorridas nas legislações societárias e de tributos.

Em pesquisa anterior realizada na Tailândia por Wangcharoendate e Lamchum (2011) com 2.545 auditores fiscais foi investigado se o desempenho profissional estava atrelado ao aprendizado contínuo, os resultados indicaram que a aprendizagem profissional de auditoria impacta positivamente na formação contínua dos conhecimentos acerca de auditoria tecnológica e da melhoria dos processos de auditoria para a aprendizagem profissional dos auditores.

A importância do conhecimento contábil para a auditoria fiscal também é evidenciada no estudo de Araujo Neto (2009), no qual foram averiguados os conhecimentos contábeis de um grupo de auditores fiscais federais, estaduais e municipais no estado do Rio Grande do Norte e os resultados demonstraram que houve um aumento no conhecimento e utilização da auditoria contábil por parte dos auditores fiscais da Receita Federal no desempenho das suas atividades, compreendendo melhor o contexto contábil e suas alterações normativas.

### 3. METODOLOGIA

Para alcançar os objetivos desta pesquisa foi empreendido um plano de amostragem não probabilístico do tipo intencional compreendendo 40 auditores fiscais de Pessoas Jurídicas das delegacias da Receita Federal do Brasil de três cidades do nordeste, sendo 2 de Caruaru, 30 de Recife e 10 de João Pessoa.

A coleta de dados deu-se através de questionários aplicados e divididos em duas partes. A primeira, contendo cinco perguntas estruturadas, objetivou obter dados pessoais do auditor fiscal, tais como: gênero, idade, grau de instrução, formação e o tempo de profissão. A segunda, contendo vinte afirmativas e duas perguntas, objetivou coletar dados sobre a percepção do auditor fiscal sobre a convergência da contabilidade, além de indagações diretas sobre as novas normas de contabilidade brasileira, visando alcançar o objetivo da presente pesquisa. As duas perguntas contidas nesta segunda parte foram estruturadas numa escala *likert* de 1 a 5, contendo ainda a opção de desconhecimento do assunto, já as opções de respostas às afirmativas foram estruturadas em três alternativas, as quais indicavam concordância, discordância e desconhecimento do assunto.

A análise dos dados foi realizada com o suporte do software de tratamento estatístico de dados *IBM SPSS Statistics v. 20*, sendo utilizada nesta análise estatística descritiva e inferencial. Para a análise estatística inferencial foram utilizados os testes não paramétricos *Chi-Square Test* e *Fisher's Exact Test*, ambos considerando o nível de significância de até 5%.

Na análise estatística inferencial partiu-se do pressuposto que o perfil dos auditores tem alguma relação com suas percepções acerca da convergência. Desta forma, apresentam-se as seguintes hipóteses testadas nesta pesquisa:

H<sub>0</sub>: O perfil dos respondentes **não altera** a percepção destes em relação ao processo de convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

H<sub>1</sub>: O perfil dos respondentes **altera** a percepção destes em relação ao processo de convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

#### 4. ANALISE DOS RESULTADOS

##### 4.1 Análise descritiva do perfil dos respondentes

Nesta sessão será apresentada a análise descritiva dos dados da pesquisa. A tabela 1 sumariza o perfil dos auditores fiscais questionados:

**Tabela 1-** Perfil dos auditores fiscais da RFB

PERFIL DO AUDITOR		Frequência	%
ORIGEM	João Pessoa	8	20
	Recife	30	75
	Caruaru	2	5
	Total	40	100
INSTRUÇÃO	Graduação	29	73
	Especialização	10	25
	Mestrado	1	3
	Total	40	100
FORMAÇÃO	Contábeis	10	25
	Não Contábeis	30	75
	Total	40	100
GÊNERO	Masculino	33	83
	Feminino	7	18
	Total	40	100
IDADE	31 a 40 anos	6	15
	41 a 50 anos	13	33
	Acima de 51 anos	21	53
	Total	40	100
TEMPO	6 a 15 anos	16	40
	15 a 25 anos	10	25
	Acima de 25 anos	14	35
	Total	40	100

**Fonte:** Dados da pesquisa, 2012.

A tabela 1 demonstra que a maior parte dos respondentes é do município de Recife, representando 75% da amostra, enquanto que 20% são do município de João Pessoa e 5% do município de Caruaru.

Destaca-se na tabela 1 que 73% dos auditores da amostra possui apenas a graduação, e 75% deles não são formados em Ciências Contábeis. A maioria é do gênero masculino, representando 83%, 53% estão na faixa etária acima de 51 anos, e 40% possuem de 6 a 15 anos de experiência em auditoria fiscal.

Os resultados da segunda parte do questionário, a qual buscou investigar a posição dos auditores perante a convergência contábil, são sumarizados nas tabelas 2, 3 e 4. A tabela 2 apresenta a opinião dos auditores em relação à harmonização contábil internacional:

**Tabela 2-** Opinião quanto à harmonização contábil internacional.

OPINIÃO QUANTO À HARMONIZAÇÃO CONTÁBIL INTERNACIONAL		Frequência	%
RELAÇÃO CUSTO X BENEFÍCIOS DA HARMONIZAÇÃO	Discordo	6	15
	Concordo	23	58

	Desconheço o assunto	11	28
	Total	40	100
<b>GRAU DE IMPORTANCIA DA CONVERGÊNCIA</b>	4 a 6	3	8
	6 a 8	13	33
	8 a 10	14	35
	Desconheço o assunto	10	25
	Total	40	100
<b>SENTE-SE PARTE DO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA</b>	Discordo	7	18
	Concordo	17	43
	Desconheço o assunto	16	40
	Total	40	100
<b>O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA AFETOU SUA ROTINA</b>	Discordo	5	13
	Concordo	22	55
	Desconheço o assunto	13	33
	Total	40	100
<b>PERCEBO DIFICULDADES NA IMPLANTAÇÃO DAS NORMAS</b>	Discordo	1	3
	Concordo	21	53
	Desconheço o assunto	18	45
	Total	40	100
<b>SENTE-SE PREPARADO PARA AUDITAR AS EMPRESAS QUE ADERIRAM AS IRFS</b>	Discordo	13	33
	Concordo	15	38
	Desconheço o assunto	12	30
	Total	40	100
<b>AS ALTERAÇÕES SÃO IMPORTANTES APENAS PARA AS GRANDES EMPRESAS</b>	Discordo	7	18
	Concordo	20	50
	Desconheço o assunto	13	33
	Total	40	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Percebe-se na tabela 2 que a maioria dos respondentes concordam com as afirmações contidas no questionário utilizado para a coleta de dados deste estudo. Destaca-se que 58% dos auditores concordam que o processo de convergência como um todo traz mais benefícios do que custos as empresas, e 35% deles atribuem um grau de importância às normas de internacionais de 8 a 10.

Ressalta-se ainda que 43% dos auditores sentem-se parte do processo de convergência, 55% concordaram que as normas afetaram sua rotina e 53% percebem dificuldades na implantação das mesmas. Além disso, metade deles acreditam que o processo de convergência ocasionou impactos apenas em grandes empresas. Quanto ao fato de se sentirem preparados para auditar empresas que aderiram as IFRS apenas 38% afirmaram estar aptos.

Ainda na tabela 2 chama a atenção o fato de 40% dos entrevistados afirmarem desconhecer o assunto quando perguntados se sentem-se parte do processo de convergência, e 45% afirmarem desconhecer o assunto quando perguntados se percebem dificuldades na implantação das normas internacionais de contabilidade.

A tabela 3 apresenta os resultados do questionário quanto ao conhecimento dos auditores acerca dos novos procedimentos contábeis propostos pelas normas internacionais:

**Tabela 3-** Procedimentos implantados pelas IRFS

PROCEDIMENTOS IMPLANTADOS PELAS IRFS		Frequência	%
<b>MELHOROU AS NOTAS EXPLICATIVAS</b>	Discordo	0	0
	Concordo	17	43
	Desconheço o assunto	23	58
	Total	40	100
<b>O TESTE DE IMPARIDADE É RELEVANTE PARA OS ATIVOS DAS EMPRESAS</b>	Discordo	1	3
	Concordo	19	48
	Desconheço o assunto	20	50
	Total	40	100
<b>O AJUSTE AO VALOR PRESENTE DE ATIVOS</b>	Discordo	2	5

<b>E PASSIVOS SÃO ÚTEIS PARA AS EMPRESAS.</b>	Concordo	26	65
	Desconheço o assunto	12	30
	<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100</b>
<b>AVALIAR OS ATIVOS PELO VALOR DE MERCADO E NÃO PELO CUSTO HISTÓRICO.</b>	Discordo	4	10
	Concordo	31	78
	Desconheço o assunto	5	13
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100</b>	
<b>SEGREGAR O ARRENDAMENTO MERCANTIL EM FINANCEIRO E OPERACIONAL</b>	Discordo	2	5
	Concordo	22	55
	Desconheço o assunto	16	40
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100</b>	
<b>A DEPRECIÇÃO PELA VIDA ÚTIL E NÃO CONFORME TABELA DO FISCO.</b>	Discordo	11	28
	Concordo	21	53
	Desconheço o assunto	8	20
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100</b>	
<b>ATRIBUIÇÃO DE UM CUSTO PARA OS ATIVOS QUANDO ADERIR AS IRFS</b>	Discordo	7	18
	Concordo	14	35
	Desconheço o assunto	19	48
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100</b>	
<b>NOVO CONCEITO E CONTABILIZAÇÃO DOS ATIVOS INTANGÍVEIS.</b>	Discordo	3	8
	Concordo	20	50
	Desconheço o assunto	17	43
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100</b>	

Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

A tabela 3 evidencia que grande parte dos auditores desconhecem os novos procedimentos impostos pelas Normas Internacionais. Um percentual de 58% dos auditores questionados afirmaram desconhecer se houve melhoria nas notas explicativas, bem como 50% afirmaram desconhecer se o teste de imparidade é relevante, e 48% a prática do custo atribuído. Os resultados ainda apontaram que 65% concordam que o ajuste a valor presente é útil às empresas e 78% concorda na avaliação de ativos a valor de mercado. Apesar de 40% e 43%, respectivamente, afirmarem desconhecer a segregação do arrendamento mercantil em financeiro e operacional e o novo conceito e contabilização dos ativos intangíveis, 55% e 50%, respectivamente, concordaram com essas alterações trazidas pelas novas normas.

Destaca-se por ainda na tabela 3 que, apesar de a maioria dos auditores fiscais concordarem que a depreciação deva ser calculada conforme a vida útil do bem e não conforme tabela do fisco, representando 53% dos respondentes, 28% se mantém conservador discordando que a depreciação não deva ser calculada conforme os percentuais normativos permitidos pela RFB.

Por fim o questionário focou em questões relacionadas a posição da RFB diante as Normas Internacionais de Contabilidade, na opinião dos Auditores fiscais, os resultados foram contraditórios, tendo em vista a neutralidade tributária imposta pela RFB o que pode vim a atrapalhar a convergência, conforme pode-se visualizar na tabela 4:

**Tabela 4-** Receita Federal do Brasil e as Normas Internacionais da Contabilidade

<b>RECEITA FEDERAL E AS NORMAS INTERNACIONAIS DA CONTABILIDADE</b>		<b>Frequência</b>	<b>%</b>
<b>A ESSÊNCIA ECONÔMICA DOS FATOS DEVE PREVALECER SOBRE A FORMA JURÍDICA</b>	Discordo	4	10
	Concordo	30	75
	Desconheço o assunto	6	15
	<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100</b>
<b>RFB ESTÁ SENDO CONSERVADORA PERANTE O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA</b>	Discordo	8	20
	Concordo	18	45
	Desconheço o assunto	14	35
	<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100</b>
<b>O RTT DESESTIMULA A ADOÇÃO PLENA DA CONVERGÊNCIA</b>	Discordo	12	30
	Concordo	12	30
	Desconheço o assunto	16	40



	Total	40	100
RECEITA FEDERAL ESTÁ AUSENTE DAS DISCUSSÕES SOBRE A CONVERGÊNCIA	Discordo	15	38
	Concordo	4	10
	Desconheço o assunto	21	53
	Total	40	100
A RECEITA FEDERAL ESTIMULA O PADRÃO INTERNACIONAL	Discordo	6	15
	Concordo	14	35
	Desconheço o assunto	20	50
	Total	40	100
A AUDITORIA FISCAL DEVE INTEIRA-SE AS NORMAS	Discordo	3	8
	Concordo	35	88
	Desconheço o assunto	2	5
	Total	40	100
RFB DEVE PARTICIPAR, DA EDIÇÃO DA LEI QUE DISCIPLINARÁ OS EFEITOS TRIBUTÁRIOS DA HARMONIZAÇÃO	Discordo	2	5
	Concordo	25	63
	Desconheço o assunto	13	33
	Total	40	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Diante disto, a maior parte dos auditores concorda em questionamentos que geram tendência que a RFB está impedindo a implantação dos padrões internacionais de contabilidade.

75% afirmaram concordar com a essência econômica dos fatos sobre a forma jurídica e 45% concordam que a RFB está sendo conservadora diante o processo. Os auditores também afirmaram que os procedimentos de auditoria devem se adaptar a nova realidade, assim como a RFB deve participar da edição da Lei n. 11.941/09, para auxiliar na convergência.

Contudo, 40% dos auditores desconhecem que o RTT desestimula a adoção das normas internacionais, 53% desconhecem também se a RFB está ausente das discussões quanto à convergência e 50% não sabem se a RFB estimula o padrão internacional nas empresas.

#### 4.2 Análise Inferencial dos Dados

Na análise inferencial relacionada ao teste de hipóteses, cruzaram-se as variáveis dos dados demográficos com cada uma das variáveis do objeto do estudo. Desta forma, foram consideradas as seguintes variáveis do perfil dos auditores fiscais da Receita Federal: grau de instrução, formação acadêmica, gênero, idade e tempo de atuação como auditor fiscal. Já com relação às variáveis sobre o objeto de estudo, investigaram-se as seguintes variáveis, segundo a Tabela 5:

Tabela 5 – Associação entre a variável do objeto do estudo e sua respectiva afirmativa

VARIÁVEL DO OBJETO DO ESTUDO	AFIRMATIVA
Harmonização	Você concorda que o processo harmonização das normas brasileiras de contabilidade traz mais benefícios do que custos às empresas.
Grau de Importância da Convergência Contábil	Qual o grau de importância que o Sr (a) atribui ao processo de convergência das normas brasileiras aos padrões contábeis internacionais.
Contribuição para o processo de convergência	No exercício de minhas funções como auditor (a) contribuo para o processo de convergência das Normas Internacionais de Contabilidade
Afetação da rotina profissional	O processo de convergência às Normas Internacionais afetou minha rotina profissional de Auditor.
Dificuldades na aplicação das normas internacionais de contabilidade	Percebo que devido ao processo de convergência ainda estar em fase de adequação no Brasil, está havendo dificuldades na aplicação das normas internacionais de contabilidade por parte profissionais contabilistas.
Preparação para auditar as empresas já convergidas	Sinto-me preparado (a) para auditar as empresas que aderiram as normas internacionais de contabilidade.
Melhoria da qualidade das notas explicativas	Observo que houve melhoria na qualidade das notas explicativas das empresas auditadas após a atualização da legislação societária.

Convergência contábil influência apenas para grandes empresas e S/A	Verifico que as alterações contábeis têm influência relevante apenas para as grandes empresas e sociedades anônimas.
Essência sobre a forma	Concordo que a essência econômica dos fatos deva prevalecer sobre sua forma jurídica, de modo que a informação represente mais adequadamente o que ela se propõe a representar.
Conservadorismo da Receita Federal do Brasil	Percebo que a RFB está sendo conservadora perante a convergência das normas brasileiras de contabilidade
Teste de Imparidade	Concordo que as informações relativas à realização do teste de imparidade dos ativos são relevantes para as entidades.
Ajuste a Valor Presente	Concordo que as informações relativas à taxa para ajuste ao valor presente de ativos e passivos são úteis para as empresas
Valor de Mercado	Concordo que os ativos imobilizados devem ser avaliados pelo valor de mercado e não pelo custo histórico.
Arrendamento Mercantil	Concordo com a segregação de tratamento contábil do arrendamento mercantil em financeiro e operacional, de acordo com as normas internacionais de contabilidade.
Depreciação	Concordo que a depreciação deva ser calculada conforme a vida útil econômica dos ativos imobilizados, assim como sugerem as normas internacionais de contabilidade, e não conforme tabela sugerida pelo fisco através da IN SRF nº 72/84.
Custo Atribuído	Concordo com a atribuição de um custo para os ativos na data da transição para as normas internacionais de contabilidade (Custo Atribuído).
Ativos Intangíveis	Concordo com o novo conceito e contabilização dos ativos intangíveis.
RTT desestimula a adoção pela das normas convergidas	Observo que a contabilidade brasileira é ainda muito vinculada ao fisco e o fato do RTT existir, desestimula a adoção plena da convergência das normas internacionais de contabilidade pelas empresas.
Ausência da Receita Federal nas discussões do processo de convergência	Concordo com o fato da Receita Federal estar ausente das discussões sobre a convergência das normas internacionais de contabilidade.
Nova postura da Receita Federal	Concordo que a Receita Federal deve se posicionar de modo diferente a postura atual e com isso estimular um padrão internacional de contabilidade.
Necessidade de maior inteiração da auditoria fiscal da Receita Federal do Brasil	Percebo que a auditoria fiscal da RFB necessita estar mais inteirada quanto aos conceitos advindos das normas internacionais contábeis
Elaboração de lei que discipline e neutralize os efeitos tributários	Conforme a Lei 11.941/09, o RTT vigorará até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária. Concordo que a RFB está participando, ou está preparada para participar, de discussões que busquem a edição desta lei prevista.

Fonte: Dados da Pesquisa, (2012).

Em primeiro lugar, procurou-se analisar se alguma variável do objeto de pesquisa possui alguma relação com a variável de perfil “Grau de Instrução”. **A única variável que contrariou a hipótese nula, apresentando associação estatisticamente significativa, diz respeito à percepção dos auditores fiscais acerca da segregação de tratamento contábil do arrendamento mercantil em financeiro e operacional, de acordo com as normas internacionais de contabilidade (Exact. Sig = 0,028).**

Neste sentido, pôde-se verificar que a maioria dos respondentes, especialistas (80%) e mestres (100%), concordaram com a segregação do tratamento contábil dos arrendamentos mercantis. Contudo, com relação aos auditores fiscais que são graduados, houve uma divisão de opiniões, onde 48,3% concordaram com a assertiva e 48,3% afirmaram desconhecer o assunto e os 3,4% restantes discordaram.

Ressalta-se que este achado vai ao encontro do que se esperava, haja vista que, em princípio, quem possui maior nível de instrução tende a deter maiores conhecimentos, principalmente aqueles relacionados com sua área profissional. Assim, pôde-se observar que os auditores que assinalaram ter menor grau de instrução são justamente os que mais desconhecem da temática.

As demais variáveis do objeto de estudo não mostraram associações estatisticamente significativas com a variável “Grau de Instrução”, ou seja, a concordância deu-se distribuída de forma equânime entre as demais variáveis.

Em segundo lugar, buscou-se analisar as correlações com a variável “Formação Acadêmica”. Deste modo, a primeira variável que apresentou associação estatística diz respeito à preparação (Exact Sig = 0,04). Assim, observou-se que dos respondentes que são contadores, 70% afirmaram se sentir preparados para auditar empresas já convergidas,

enquanto que dos respondentes que não são contadores, apenas 26,7% afirmaram se sentir preparados para auditar de acordo com as novas regras.

A segunda associação estatística, relacionada à formação acadêmica, trata-se da percepção quanto ao Ajuste a Valor Presente (*Exact Sig* = 0,027). Destarte, verificou-se que a maioria dos contadores (90%) concordou que as informações relativas à taxa para ajuste ao valor presente de ativos e passivos são úteis para as empresas e esta percepção foi menos acentuada (56,7%) entre os respondentes que não são contadores.

A assertiva relacionada ao arrendamento mercantil também apresentou associação estatística com a variável “Formação Acadêmica” (*Exact Sig* = 0,036). Assim, observou-se que dos respondentes que são contadores, 90% concordaram com a segregação do tratamento contábil dos arrendamentos mercantis e apenas 43,3% dos que não são contadores concordaram com tal afirmativa.

Outras duas variáveis que apresentaram correlação com “Formação Acadêmica” foram “Ausência da Receita Federal nas discussões do processo de convergência” (*Exact Sig* = 0,028) e “Mudança de Perfil” (*Exact Sig* = 0,039). Assim, 63,3% dos auditores que não são contadores afirmaram desconhecer o fato de a Receita Federal estar ausente das discussões sobre a convergência das normas internacionais de contabilidade e 70% dos que são contadores discordaram da ausência da RFB nas discussões sobre a convergência.

Por meio das análises acima apresentadas, pôde-se constatar que de todas as variáveis do objeto de pesquisa, as variáveis “Preparação do Auditor”, “Ajuste a Valor Presente”, “Arrendamento Mercantil”, “Ausência da RFB nas discussões” e “Mudança de Postura” **foram as únicas que contrariaram a hipótese nula**, tendo em vista que mostraram-se estatisticamente associadas com a variável de perfil “Formação Acadêmica”.

Em terceiro lugar, analisou-se as associações com a variável de perfil “Gênero”. **A única variável que contrariou a hipótese nula, apresentando associação estatisticamente significativa, diz respeito à necessidade da Receita Federal do Brasil estar mais inteirada quanto aos conceitos advindos das normas internacionais contábeis** (*Exact. Sig* = 0,005).

Assim sendo, pôde-se verificar que a maioria dos respondentes do sexo masculino (93,9%) e 57,1% do sexo feminino concordaram que Receita Federal do Brasil deve estar mais inteirada quanto aos conceitos advindos das normas internacionais contábeis.

**Em quarto lugar, buscou-se analisar as possíveis associações com a variável “Idade dos Respondentes”. Então, pôde-se observar que a variável relacionada ao binômio custo x benefício do processo de convergência** (*Exact Sig* = 0,022) **foi a única variável do objeto de pesquisa que admitiu a hipótese alternativa**. Neste contexto, constatou-se que a maioria dos respondentes mais novos (66,7%), que possuem entre 31 e 40 anos, afirmou desconhecer o assunto. Diferente disto, a maioria dos respondentes que estão nas faixas entre 41 e 50 anos (69,2%) e acima de 51 anos (66,7%) afirmaram concordar que que o processo harmonização das normas brasileiras de contabilidade traz mais benefícios do que custos às empresas. Vale ressaltar que nenhum respondente, da faixa etária entre 31 e 40 anos, afirmou concordar com a assertiva.

Por fim, buscou-se analisar as significâncias estatísticas com a variável “Tempo de Atuação”. Deste modo, observou-se que sete variáveis relacionadas ao objeto de pesquisa apresentaram associação estatisticamente significativa com o tempo de atuação, a saber: a) Melhoria nas notas explicativas (*Exact Sig* = 0,021); b) Influência penas para as grandes empresas (*Exact Sig* = 0,014); c) Postura conservadora da RFB (*Exact Sig* = 0,025); d) Ajuste

a Valor Presente (*Exact Sig* = 0,009); e) Arrendamento (*Exact Sig* = 0,033); f) Regime de Transição Tributária e o fisco dificultam a adoção das normas (*Exact Sig* = 0,005) e g) Mudança de Postura da RFB (*Exact Sig* = 0,048).

A maioria dos respondentes (71,4%) que possuem acima de 25 anos de atuação afirmaram concordar que houve melhoria na qualidade das notas explicativas das empresas auditadas após a atualização da legislação societária. Do mesmo modo, a maior parte dos respondentes (85,7%), com o tempo de atuação supracitado, também concordaram que as alterações contábeis decorrentes das novas normas têm influência relevante apenas para as grandes empresas e sociedades anônimas.

Neste sentido, dos respondentes que possuem entre 15 e 25 anos de atuação, apenas 10% afirmou que a RFB está sendo conservadora perante a convergência das normas brasileiras de contabilidade. Contudo, este percentual foi bem maior entre os respondentes que possuem entre 6 e 15 anos de atuação (50%) e os que possuem acima de 25 anos (64,3%).

No que se refere ao ajuste a valor presente e ao arrendamento mercantil, nenhum respondente da faixa que possui o menor tempo de atuação concordou que as informações relativas à taxa para ajuste ao valor presente de ativos e passivos são úteis para as empresas e com a segregação de tratamento contábil do arrendamento mercantil em financeiro e operacional, de acordo com as normas internacionais de contabilidade. A maioria dos respondentes com maior tempo de atuação concordou com as afirmativas relacionadas ao ajuste a valor presente (92,9%) e ao arrendamento mercantil (78,6%).

Nenhum respondente da faixa que possui o menor tempo de atuação discordou que a contabilidade brasileira é ainda muito vinculada ao fisco e que o fato do RTT existir desestimula a adoção plena da convergência das normas internacionais de contabilidade pelas empresas. Diferente disto, 42,9% dos respondentes que possuem maior tempo de atuação (acima de 25 anos) discordaram de tal assertiva.

No que concerne à mudança de postura da RFB, a maioria dos respondentes que possui entre 6 e 15 anos de atuação (75%) e entre 15 e 25 anos (50%), afirmou desconhecer o assunto. Dos que possuem acima de 15 anos, 50% concordaram que a Receita Federal deve se posicionar de modo diferente a postura atual e com isso estimular um padrão internacional de contabilidade.

A partir da análise supracitada, no que diz respeito ao tempo de atuação, verificou-se que de todas as variáveis elencadas nas afirmativas relacionadas ao objeto de pesquisa, as sete variáveis supracitadas **foram as únicas que admitiram a hipótese alternativa como possível**, tendo em vista que mostraram-se estatisticamente associadas com a variável “Tempo de Atuação”.

As demais variáveis relacionadas ao objeto de estudo não mostraram associações estatisticamente significativas com as variáveis de perfil. Resumindo os achados relacionados ao teste da hipótese, ao analisar o cruzamento das variáveis do perfil dos auditores da Secretaria da Receita Federal do Brasil com as variáveis da percepção dos mesmos quanto à adoção das normas internacionais de contabilidade no Brasil, verificando deste modo se o processo de convergência contábil no Brasil é legitimado por tais auditores, **rejeita-se parcialmente a hipótese nula**. Isto porque, algumas variáveis do perfil dos respondentes não apresentaram associação estatisticamente significativa com as outras variáveis analisadas.

## 5. CONCLUSÃO

Este estudo teve como objetivo investigar qual a percepção dos auditores fiscais da Secretaria da Receita Federal do Brasil quanto à adoção das normas internacionais de contabilidade no Brasil.

Em relação ao perfil dos entrevistados, os principais resultados da pesquisa foram que a maior parte dos auditores pertencentes à amostra não é formada em ciências contábeis e possui apenas graduação.

Quanto à opinião dos entrevistados acerca da harmonização contábil destaca-se que a maioria dos respondentes concordou que a harmonização contábil internacional é um processo que traz mais benefício que custos, que o processo de convergência afetou sua rotina de trabalho, que percebem dificuldades na implantação das normas e que as alterações são importantes apenas para grandes empresas.

Acerca do conhecimento dos auditores sobre os procedimentos implantados pela alteração na Lei societária foi evidenciado que a maioria desconhece se houve ou não melhoria nas notas explicativas nos relatórios das empresas, e um percentual acima de 40% afirmou também desconhecer a segregação do arrendamento mercantil em financeiro e operacional, o custo atribuído e o novo conceito e contabilização de ativos intangíveis. Além disso, apesar de a maioria dos respondentes terem concordado que a depreciação deva ser calculada considerando a vida útil dos bens, um percentual considerável de 28% considerou que ela deva ser calculada observando-se a tabela do fisco.

Já os principais resultados em relação à opinião dos entrevistados sobre o posicionamento da RFB perante a harmonização contábil foram que a maioria dos auditores concordou que a essência econômica dos fatos deve prevalecer sobre a forma jurídica, que 88% dos entrevistados concordaram que a RFB deve se inteirar mais quanto aos conceitos provindos das normas internacionais, e que, apesar de 38% dos entrevistados discordarem que a receita federal está ausente das discussões sobre a convergência contábil 45% deles concordaram que a RFB está sendo conservadora perante o processo de convergência.

Por fim, testou-se a hipótese de pesquisa analisando o cruzamento das variáveis do perfil dos auditores com as variáveis da percepção dos mesmos quanto à adoção das normas internacionais de contabilidade no Brasil. Assim, rejeitou-se parcialmente a hipótese nula, pois algumas variáveis do perfil dos respondentes não apresentaram associação estatisticamente significativa com as outras variáveis analisadas.

Esta pesquisa tem como limitação o uso de amostra intencional não probabilística. Os autores desta pesquisa pretendem expandir a amostra para outros Estados e para outros grupos que são impactados pela convergência.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ARAÚJO NETO, Pedro Lopes de. Percepção da utilização dos conhecimentos em auditoria: um estudo na ótica dos auditores fiscais do Rio Grande do Norte. **Dissertação de Mestrado do curso de Ciências Contábeis Multiinstitucional e Inter-Regional – UNB**. Universidade de Brasília. Natal-RN, 2009.

ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BAKER, C. Richard; BARBU, Elena M. **Evolution of research on international accounting harmonization: a historical and institutional perspective**. Socio-Economic Review, 5, p. 603-632, 2007.

BRAGA, Hugo R.; ALMEIDA, Marcelo C. **Mudanças Contábeis na Lei Societária: Lei nº 11.638, de 28-12-2007**. São Paulo: Atlas, 2008.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <[www81.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/1976/6404.htm](http://www81.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/1976/6404.htm)> Acesso em: 01/06/2012.

\_\_\_\_\_. **Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm)> Acesso em: 01/06/2012.

\_\_\_\_\_. **Lei 11.941 de 27 de maio de 2009**. Publicada no DOU em 28 de maio de 2009. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm)> Acesso em 31 de Maio de 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei 11.457/07 de 16 de Março de 2007**. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/111457.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111457.htm)> Acesso em 04 de junho de 2012.

\_\_\_\_\_. **Medida Provisória 449 de 03 de dezembro de 2008**. Publicada no DOU em 04 de dezembro de 2008.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Instrução nº 457 de 13/07/2007**.

IUDÍCIBUS, S. Teoria da Contabilidade. 8ª. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

JUBELS, Ramon. **Rumo às IFRS**. KPMG: IFRS Hoje 1ª edição, mar.-abr. 2008.

NOGUEIRA JUNIOR, E.; JUCÁ, M. N.; MACEDO, M. A. S. **O Impacto da Harmonização das Práticas Contábeis Brasileiras às Internacionais na Relação entre o Lucro Líquido e o Fluxo de Caixa Operacional**. Anais do 10º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo: 2010.

PONTE, V. M. R.; OLIVEIRA, M. C.; CAVALCANTE, D. S. **Análise das Práticas de Divulgação do Ajuste ao Presente (AVP) pelas Companhias Listadas na BM&FBOVESPA**. Anais do 10º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo: 2010.

SANTOS, José Luiz dos; SHCMIIDT, Paulo; GOMES, José Mario Matsuma. **Fundamentos da Auditoria Fiscal**. São Paulo: Atlas, 2007. Coleção Resumos de Contabilidade.

WANGCHAROENDATE, Suwan; IAMCHUM, Wichanee. Audit professional learning, accounting outcome: effects on stakeholders credibility and audit performance of tax auditors. **Journal of Academy of Business and Economics**. ISSN: 1542-8710. May, 2011. Volume 11, Number 3, 2011. 140-161. Permanent link to this document. Disponível em: <[www.freepatentsonline.com/.../272484645.html](http://www.freepatentsonline.com/.../272484645.html)>. Acesso em: 01 de Agosto de 2012.