

## **Qualidade da Auditoria no Brasil: Um Estudo sobre a Atuação das Auditorias Independentes Denominadas *Big Four***

José Emerson Firmino  
Mestrando em Ciências Contábeis – Unb/UFPB/UFRN  
Rua Dr. Múcio Galvão, 451 – Natal – RN – 59022-530  
emerson@cassauditores.com.br

Luzivalda Guedes Damascena  
Mestranda em Ciências Contábeis – Unb/UFPB/UFRN  
Campus Universitário I – Jardim Cidade Universitária – João Pessoa – PB – 58059-900  
luzivaldaguedes@gmail.com

Edilson Paulo  
Doutor em Controladoria e Contabilidade – FEA/USP  
Professor do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – UnB/UFPB/UFRN  
Departamento de Finanças e Contabilidade – Campus Universitário I – Jardim Cidade Universitária – João Pessoa – PB – 58059-900  
e.paulo@uol.com.br

### **Resumo**

A auditoria independente, como intermediária informacional nas relações contratuais entre agente e principal, tem papel fundamental no processo de convergência para as normas internacionais de contabilidade. Os esforços despendidos à adoção das IFRS tornaram-se uma questão de grande amplitude para as Empresas, sendo oportuno neste momento pesquisar sobre a qualidade dos serviços de auditoria analisando a capacidade técnica dos profissionais envolvidos baseado em seus julgamentos da aplicação dessas normas. Diante desse contexto tem-se a seguinte questão de pesquisa: As empresas de auditoria *Big Four* possuem qualidade uniforme, baseando-se no critério técnico de seu julgamento quando da adoção adequada do CPC 01 pelas companhias abertas? O objetivo principal dessa pesquisa é analisar a existência da uniformidade da qualidade nos serviços realizados pelas empresas de auditoria independentes denominadas *Big Four*. O estudo foi realizado pelo exame das demonstrações, notas explicativas e do julgamento evidenciado nos pareceres das auditorias independentes emitidos pelas *Big Four* sobre as demonstrações contábeis das companhias abertas brasileiras do setor de telecomunicações, pautado sobre a adoção da norma emitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que trata sobre a Redução ao Valor Recuperável dos Ativos (CPC 01). Os resultados do estudo evidenciam a não existência de uniformidade na qualidade dos serviços de auditorias realizados pelas *Big Four*, e abre caminhos para novas pesquisas buscando desenvolver e aprimorar a técnica dos auditores, uma profissão importantíssima no contexto econômico do País.

**Palavras-Chave:** Qualidade da auditoria. Normas internacionais de contabilidade. *Impairment*.

## Abstract

The independent audit, as informational intermediary in contractual relations between agent and principal, has a fundamental role in the process of convergence to the international standards of accounting. The efforts to IFRS adoption became a great magnitude issue to the Enterprises, and it is advisable, at this time, researching the quality of audit services by analyzing the technical capacity of professionals based on their judgments of these standards application. Given this context we have the following research question: The Big Four accounting firms have uniform quality, based on technical criteria of its trial at the appropriate adoption of CPC 01 by listed companies? The main objective of this research is to analyze the existence of a uniform quality of the services performed by independent auditing companies named Big Four. The study was conducted by examining the statements, explanatory notes and the trial demonstrated in the advice of independent audits issued by the Big Four on the financial statements of Brazilian companies in the telecommunications industry, based on the adoption of the standard issued by the Committee on Accounting Pronouncements (CPC), which discusses the Impairment of Assets (CPC 01). The study results show that there is no uniformity in the quality of audits conducted by the Big Four, and open up opportunities for further research to develop and to improve the auditors' techniques, an important profession in the country's economic context

**Keywords:** Audit Quality. International Standards of Accounting. Impairment.

## 1 – Introdução

A auditoria independente é uma das responsáveis pela redução da assimetria da informação, incorrida entre os usuários da informação. A crescente dinâmica por informações mais oportunas e seguras vem, conseqüentemente, exigindo maior qualidade nos serviços realizados pelos auditores.

Os escândalos incorridos na última década, envolvendo grandes corporações mundiais apoiadas por omissões ou baixa qualidade nos serviços da auditoria envolvendo as empresas denominadas de *Big Five* (atualmente, *Four*), conduz ao questionamento sobre a alta qualidade, teoricamente, presumida das grandes empresas de auditoria.

Diversos estudos demonstram a primazia da qualidade dos serviços realizados pelas grandes empresas de auditorias em relação às médias e pequenas (LAM; CHANG, 1994; LENNOX, 1999). Outros estudos realizados após os escândalos financeiros, no início do século XXI, questionam a qualidade uniforme das grandes empresas de auditoria (CARLIN et al. 2008). Algumas pesquisas no ambiente brasileiro evidenciam que as *Big Four* são menos tolerantes ao gerenciamento de resultados contábeis do que as médias e pequenas, sugerindo assim uma melhor qualidade dos serviços prestados (ALMEIDA; ALMEIDA, 2007; MARTINEZ, 2008).

Sunder (1997, p. 207) afirma que a competência na área de auditoria está diretamente relacionada com a independência dos auditores externos e presume que as *Big Four* possuem mais independência que as demais empresas, devido seu porte e uma influência menor da possível perda de um cliente.

Para a análise da evidenciação da qualidade das empresas de auditoria, diversos critérios podem ser utilizados, porém a convergência das normas brasileiras às normas internacionais de contabilidade - IFRS, disponibiliza um momento especial para a avaliação da qualidade das empresas de auditoria, em função das mudanças relevantes das normas, quando comparadas com as vigentes até o exercício 2007, onde avaliar se as empresas de capital aberto realizaram o teste de *impairment* CPC-01 e se houve opinião uniforme das

empresas chamada *Big Four*, ocasionam um critério para analisar a premissa da qualidade uniforme entre elas.

A partir de 2008, tornou-se obrigatória a adoção do CPC 01 - Redução ao valor recuperável de ativos, por parte das companhias abertas brasileiras conforme Deliberação CVM nº 527/07. A aplicação desse pronunciamento requer conhecimento técnico apurado para as empresas que a colocaram em prática e aos auditores que emitiram o julgamento de sua conformidade com as exigências legais.

Referente ainda ao exercício 2008, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) emitiu o Ofício-Circular/CVM/SNC nº 12/2009, alertando os auditores independentes no que se refere à elaboração do parecer de auditoria sobre as demonstrações contábeis relativas ao encerramento do exercício social de 2009 das companhias abertas, comunicando que foram identificados, nos pareceres emitidos sobre as demonstrações do exercício 2008, casos em que houve emissão inadequada do tipo de parecer e omissões, contrariando as normas estabelecidas para o exercício das atividades de auditoria NBC T 11 emitida pelo CFC.

Diante da relevância dos serviços realizados pelos auditores independentes, tem-se o seguinte problema de pesquisa: As empresas de auditoria *Big Four* possuem qualidade uniforme, baseando-se no critério técnico de seu julgamento quando da adoção adequada do CPC 01 pelas companhias abertas?

O objetivo principal dessa pesquisa foi analisar a existência de uniformidade da qualidade nos serviços realizados da auditoria independente pelas *Big Four* no Brasil.

Na próxima seção é feita uma breve revisão sobre auditoria e redução ao valor recuperável dos ativos. Em seguida, são apresentados os procedimentos metodológicos adotados na pesquisa e descrição da análise dos dados. Ao final do trabalho, são realizadas algumas considerações sobre as evidências encontradas nessa pesquisa.

## **2 – Referencial Teórico**

### **2.1 – Auditoria**

A auditoria desempenha um importante papel na economia, no desenvolvimento de uma empresa e seus negócios, no governo e na prestação de informações para usuários internos e externos. Ela está presente em todas as atividades públicas e privadas de indivíduo e organizações (SIEGEL; RAMANAUSKAS-MARCONI, 1989). Segundo Sunder (1997), a principal contribuição da auditoria para a empresa é a verificação dos sistemas contábeis.

A Teoria da Agência tem auxiliado a Contabilidade a compreender mais claramente as pressões direcionadas ao processo de regulação contábil e os efeitos da informação contábil na alocação dos recursos. Muitos dos contratos firmados entre os agentes econômicos envolvem variáveis contábeis, como, por exemplo, a remuneração dos gestores quando baseado no desempenho econômico da empresa ou os credores que podem demandar proteção do capital emprestado através da manutenção de certos indicadores financeiros. Assim, as informações contábeis, observadas pela teoria dos custos de contratos, auxiliam o monitoramento e cumprimento dos contratos, através da diminuição da assimetria informacional, contribuindo, portanto, para redução dos custos de agência originados pelos conflitos de interesses.

Portanto, a informação contábil influencia as decisões individuais de seus usuários, afetando a alocação dos recursos e o funcionamento dos mercados, conseqüentemente, a eficiência da economia.

Lopes e Martins (2005, p.31) afirmam que “*normalmente, os níveis de assimetria são intermediários entre a assimetria total e a simetria total*”, e ressaltam que a falta de homogeneidade de informações pode ocorrer inclusive entre as classes de investidores (mais

sofisticados e menos sofisticados ou individuais). Um melhor nível de informação reduz a assimetria e, conseqüentemente, pode reduzir a incerteza e conduzir o usuário para melhores decisões, aumentando a probabilidade de maior eficiência econômica. A auditoria independente entra nesse cenário como redutor da assimetria da informação.

O desenvolvimento das atividades executadas pelos auditores é crucial para emissão de uma opinião profissional sobre a qualidade das informações contábeis fornecidas aos interessados na realidade econômica e financeira das empresas. Mesmo sujeita a aspectos subjetivos, notadamente na visão de um usuário da informação é de que a opinião da auditoria expressa confiança da realidade econômica e financeira da empresa auditada.

O *Report of the Committee in Basic Auditing Concepts of the American Accounting Association* define Auditoria como:

Um processo sistemático de obtenção e avaliação objetiva de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados. (BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002, p. 30-31).

Existe um consenso de que os benefícios econômicos das informações contábeis aumentam quando são auditadas, pois se acredita, *a priori*, que estão menos sujeitas a distorções do que aquelas que não foram examinadas pelos auditores. Conseqüentemente, espera-se que as demonstrações contábeis auditadas apresentem melhor conteúdo informacional, por exemplo, para a predição dos fluxos de caixa futuro, identificação de oportunidade, riscos de negócios e diminuição de ações discricionárias dos administradores, o que levaria à redução da seleção adversa entre os investidores.

A aprovação da Lei nº 11.638/07 acelerou o processo de convergência das normas locais às normas internacionais de contabilidade. Buscando atingir essa convergência, os órgãos reguladores da contabilidade no Brasil têm promulgado um conjunto de normas contábeis alinhadas com aquelas emitidas pelo *International Accounting Standards Board - IASB*. Alguns estudos (HUNG e SUBRAMANYAM, 2007; BARTH, LANDSMAN e LANG, 2008; CHRISTENSEN, LEE e WALKER, 2008) evidenciam melhorias na qualidade das informações contábeis, entretanto, a adequada adoção das *International Financial Reporting Standards* (IFRS) é fortemente afetada pelo julgamento profissional dos contadores.

Dentro da linha de pesquisa de convergência internacional das normas contábeis, diversos estudos analisam as conseqüências da adoção das *International Financial Reporting Standards* – IFRS sobre a qualidade das informações contábeis reportadas pelas empresas. Barth, Landsman e Lang (2008), Hung e Subramanyam (2007) e Christensen, Lee e Walker (2008) apresentam resultados que comprovam a hipótese de que a adoção das IFRS melhora a qualidade informacional dos relatórios contábeis. Baseado nesse cenário surge o problema da pesquisa, em aproveitar esse momento de convergência as IFRS para avaliar a premissa da qualidade das *Big Four*.

## **2.2 – Impairment: Redução ao Valor Recuperável de Ativos**

O Pronunciamento Técnico CPC 01, trata da Redução ao valor recuperável de ativos, correlacionando ao IAS 36 *Impairment of Assets* emitido pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), tem como principal objetivo assegurar que os ativos não estejam registrados contabilmente por um valor superior àquele passível de ser recuperado por uso ou por venda. Caso existam evidências claras de que ativos estão avaliados por valor não recuperável no futuro, a entidade deverá imediatamente reconhecer a desvalorização por meio da constituição de provisão para perdas, caracterizando um dos procedimentos mais importante envolvendo as demonstrações contábeis, podendo ser utilizado como parâmetro para avaliação técnica da qualidade dos serviços de auditoria independente

Na aplicação do pronunciamento, ativo é definido, com base na Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis (*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*), como um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para entidade.

O exercício de 2008 foi o primeiro ano da obrigatoriedade da adoção do CPC 01, corroborado pelo CPC 13, conforme aprovado pela Deliberação CVM nº 565/08, que afirma que a entidade deve aplicar o pronunciamento, afim de:

- (a) verificar se houve perda por redução ao valor de recuperação (*Impairment*) ao adotar as novas práticas contábeis adotadas no Brasil, e
- (b) medir a eventual perda por redução ao valor de recuperação existente, com o objetivo de complementar ou reverter perdas por redução ao valor de recuperação que possam ter sido constituídas anteriormente.

De acordo com Martins (2008), o teste de recuperabilidade na Teoria Contábil, é coisa de mais de dois séculos atrás. O ativo se não for capaz de ter o saldo contábil recuperado ou pela venda ou pelo uso, tem que ser baixado, como exemplo, a provisão para créditos duvidosos.

### 3 – Procedimentos Metodológicos

O presente trabalho caracteriza-se como uma pesquisa, quanto ao objetivo, como exploratória devido a escassez de estudos sobre a temática abordada, principalmente no que se refere a qualidade da auditoria, propriamente dita. Corroborando a isso, Beuren (2006) discorre que normalmente esse tipo de pesquisa “*ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada*”. E segundo Cervo e Bervian (2002, p. 69), restringem-se “*a definir objetivos e buscar mais informações sobre determinado assunto de estudo*”.

Quanto aos procedimentos é bibliográfica, desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos (GIL, 2008), e documental, utilizando-se de materiais que ainda não receberam tratamento (GIL, 2008), como o uso de legislação pertinente e documentos oficiais emitidos pelos reguladores de contabilidade, auditoria e mercado financeiro. Quanto a abordagem ao problema, a pesquisa é predominantemente qualitativa, o qual teve como objetivo inserir conhecimentos da importância da auditoria independente e redução ao valor recuperável – CPC 01, a fim de aumentar a compreensão sobre o tema.

Inicialmente, levantou-se o universo de companhias abertas no Brasil, no exercício de 2008, visualizando os tipos de pareceres de auditoria emitidos, e quais foram os montantes de empresas auditadas pelas *Big Four*, conforme Tabela 01:

TABELA 01 - Análise Global das Empresas de Capital Aberto no Brasil							
Exercício 2008							
Empresas de Auditoria no Brasil	TIPO DE PARECER					Total	AV%
	Sem Ressalva	Com Ressalva	Negativa de Opinião	Adverso	*		
DELOITTE TOUCHE TOHMATSU ENTES	87	4	0	0	0	91	17%
ERNEST & YOUNG AUDITORES.	60	1	0	0	0	61	11%
KPMG AUDITORES INDEPENDENTES	101	3	0	0	0	104	19%
PRICEWATERHOUSECOOPERS	70	4	0	0	0	74	14%
Empresas de médio e pequeno porte (demais empresas)	181	26	2	0	1	210	39%
TOTAL	499	38	2	0	1	540	100%
Fonte: Bovespa	* Documento não informado						

A Tabela 01 demonstra que as *Big Four* são responsáveis por 61% do mercado de companhias abertas listadas na BOVESPA, caracterizando sua influência e concentração no cenário brasileiro.

Na análise dos tipos de pareceres emitidos para o exercício 2008, demonstram um percentual elevado de parecer sem ressalva, no qual sendo realizado com serviços de qualidade razoável, significaria que o Brasil possui um risco baixo das informações divulgadas nos demonstrações contábeis para os usuários da informação: investidores, fornecedores, colaboradores, governo e outros. Outro fato que se destaca na tabela acima é o percentual de pareceres com ressalvas emitidos pelas não *Big Four* 68,42%, e 100% dos emitidos com negativa de opinião.

Baseado na análise acima, foi selecionado as empresas do setor de telecomunicações, subsetor telefonia fixa e móvel em função de apresentarem características que favorecem a resposta ao problema da pesquisa, possuem, teoricamente, ágio em função da expectativa futura de resultado (Goodwill), o qual devem fazer e divulgarem as premissas dos testes de recuperabilidade anualmente e devido 65,02% do setor ser auditado pelas *Big Four*, os quais foram analisados os demonstrativos e pareceres com intuito de visualizar a aplicabilidade do CPC-01, conseqüentemente, averiguar a uniformidade da qualidade dos serviços dessas empresas na avaliação e citação em parecer.

TABELA 02 - Análise das Empresas de Capital Aberto no Brasil - Setor de Telecomunicação							
Exercício 2008							
Empresas de Auditoria no Brasil	TIPO DE PARECER				*	Total	AV%
	Sem Ressalva	Com Ressalva	Negativa de Opinião	Adverso			
DELOITTE TOUCHE TOHMATSU AUDITORES INDEPENDENTES	3	0	0	0	0	3	13%
ERNEST & YOUNG AUDITORES INDEPENDENTES S.S.	7	0	0	0	0	7	30%
KPMG AUDITORES INDEPENDENTES	1	0	0	0	0	1	4%
PRICEWATERHOUSECOOPERS AUDITORES INDEPENDENTES	4	0	0	0	0	4	17%
Empresas de médio e pequeno porte (demais empresas)	8	0	0	0	0	8	35%
TOTAL	23	0	0	0	0	23	100%

Fonte: Bovespa

\* Documento não informado

#### 4 – Análise dos Resultados

Baseado nas demonstrações contábeis das empresas brasileiras de telecomunicações foi analisado a uniformidade da qualidade das empresas de auditoria denominadas de *Big Four*, tomando como critério técnico o seu julgamento da aplicação do CPC-01.

Segue pontos levantados na análise das demonstrações e notas explicativas (Tabela 03), seguindo a referência textual que consta na última coluna:

(V) e (XXII) – Em nota explicativa as empresas tratam de situações similares, citando que a administração efetuou a análise da capacidade de recuperação dos valores registrados no ativo imobilizado e no intangível (teste de “*Impairment*”), conforme regulamentado pelo CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável dos Ativos. Foi verificada a necessidade de constituição de provisão para perda em parte dos softwares e dos ativos relacionados a rede TDMA, os quais, em função, principalmente, da reorganização societária, não terão seus custos recuperados. O montante total da provisão de R\$ 36.567 mil foi registrado na rubrica de Provisão para ajuste ao valor recuperável. A empresa não cumpriu a obrigação exigida pela Deliberação CVM 527/07 que trata do CPC-01, referente à divulgação das premissas utilizadas nos testes realizados, os valores dos ativos da empresa envolvida são relevantes e a empresa de auditoria deveria citar em parecer o não cumprimento da obrigação, bem como avaliando os possíveis efeitos da omissão, conforme determina das normas de auditoria independente.

(VI) e (VII) – A empresa não possui informações no site da Bovespa dos demonstrativos e parecer de auditoria, bem como não foi localizado em seu site.

(IX) – É citado nas práticas contábeis da empresa o CPC 01, aprovado pela Deliberação CVM nº 527, de 01 de novembro de 2007, relatando que os ativos intangíveis com vida útil indefinida são sujeitos a análise de *Impairment* anual. As premissas sobre o fluxo de caixa futuro e projeções de crescimento são baseadas no orçamento anual de 2009 e no plano de negócios de longo prazo da Sociedade, aprovados pelo Conselho de Administração. As principais premissas chaves utilizadas abrange o período entre 2009 e 2018, considerando o seguinte: (i) crescimento das receitas projetadas com aumento do parque médio e receita média mensal por usuário, os custos e despesas operacionais projetados no histórico e representatividade sobre a receita, e os investimentos em bens de capital. Os fluxos de caixa futuros estimados foram descontados a uma única taxa de desconto de treze por cento. No entanto, não informa que houve redução ou não no período em análise, caracterizando falha no processo de divulgação da empresa.

(X) – A empresa cita apenas a Deliberação CVM nº 527/07 – (CPC 01), mas não divulga se houve redução nos ativos, ocasionando subjetividade e fragilidade nas informações disponibilizadas aos usuários da informação.

(XI) – Na nota explicativa, informa sobre a Deliberação CVM nº 527/07. Cita o que compõe o Intangível: Refere-se, principalmente, a licenças regulatórias, direitos de uso de software e ágios relacionados a aquisição de investimentos. São avaliados pelo custo de aquisição, deduzidos da amortização acumulada e perdas por redução ao valor recuperável, quando aplicável. Sobre o ágio a empresa cita que os valores registrados foram apurados com base na expectativa de resultados futuros e sua amortização está relacionada ao volume de realização e tempo projetados, não excedendo ao período de dez anos. As licenças regulatórias são amortizadas pelo seu prazo de vigência, contratado junto ao órgão regulador. A amortização dos direitos de uso de software é calculada pelo método linear, baseado em projeções de benefícios econômicos futuros e não supera o prazo de cinco anos. Quando identificado que uma licença ou direito ligado ao ativo não produz mais benefícios, ocorre a baixa contra o resultado. A existência do ágio obriga a empresa fazer o teste de recuperabilidade anualmente e citar os critérios de sua realização. Além da fragilidade do não cumprimento do CPC-01, a empresa cita que o ágio apurado com base na expectativa de resultados futuros (*Goodwill*) será amortizado em até 10 anos, contraria o pronunciamento. Conclui-se que a empresa de auditoria foi omissa em seu parecer sobre o não cumprimento e o possível efeito que poderia ocasionar nos demonstrativos da empresa.

(XII) – O comentário da empresa é similar a anterior, exceto quanto à descrição da prática do ativo intangível com vida útil definida são amortizados com base na sua utilização efetiva ou em método que reflita o benefício econômico do ativo correspondente. Os ágios são amortizados de acordo com a expectativa de realização futura de seu fundamento econômico ou de forma linear por um prazo de 5 a 10 anos, desde as datas das transações que os originaram. A partir de 1º de janeiro de 2009 esses ágios não serão mais amortizados, devendo apenas ser submetidos ao teste anual para análise de perda do seu valor recuperável. Conclui-se que a empresa de auditoria foi omissa em seu parecer sobre o não cumprimento da empresa do CPC-01, bem como o conflito das informações divulgadas com a norma vigente.

(XIII) – Na nota explicativa a empresa, cita que a sociedade optou por manter os saldos reconhecidos no grupo do ativo diferido até sua completa amortização. Conforme requerido pelo CPC 13, a Sociedade efetuou análise sobre a recuperação desses saldos, nos termos do CPC 01, e não identificou nenhum indicador de perda de seu valor recuperável. E descreve sobre os ativos intangíveis com vida útil definida são amortizados de acordo com sua vida útil econômica estimada e aqueles com vida útil indefinida não são amortizados, porém ambos são submetidos a teste anual para análise de perda no seu valor recuperável, mas sem divulgar as obrigações que exige o CPC-01, referente às premissas do teste realizado. No parecer de auditoria também não citam a falta de informação e o que poderia ocasionar nas demonstrações da empresa.

(XIV) – A Empresa relata nas suas práticas contábeis que, em 31 de dezembro de 2008, realizou as avaliações necessárias exigidas pela Deliberação CVM 527, que aprovou o pronunciamento CPC 01, trata da Redução ao Valor Recuperável dos Ativos quanto à recuperabilidade dos valores registrado no intangível não sendo necessário a constituição de provisão para perdas com ativos. E complementa descrevendo que a Empresa verificou, no exercício, a existência de indicadores de que determinados ativos poderiam estar acima do valor recuperável. Os seguintes indicadores externos foram identificados:

a) mudanças significativas com efeito adverso sobre a Empresa ocorreram durante o período, ou ocorrerão em futuro próximo, no ambiente econômico no qual a Empresa opera; e

b) as taxas de retorno sobre investimentos aumentaram durante o período, e esses aumentos afetarão a taxa de desconto usada no cálculo do valor em uso de um ativo em uso e diminuirão significativamente o valor recuperável do ativo.

Em nota a empresa cita que com base nesses indicadores a efetuou teste de redução no valor recuperável para seus ativos e o resultado obtido indicou que não há necessidade de constituição de uma provisão para redução ao valor recuperável.

(XV) - A Companhia informa em nota que avalia, na data do balanço, se há evidência objetiva de que um ativo financeiro ou um grupo de ativos financeiros está registrado por valor acima de seu valor recuperável (*Impairment*). Se houver alguma evidência para os ativos financeiros disponíveis para venda, a perda cumulativa - mensurada como a diferença entre o custo de aquisição e o valor justo atual, menos qualquer perda por *Impairment* desse ativo financeiro previamente reconhecida no resultado - é retirada do patrimônio e reconhecida na demonstração do resultado. No entanto, não informa se houve redução ou não no período em análise, caracterizando falha no processo de divulgação da empresa e também não relata o por que do valor do intangível está negativo.

(XVI e XVII)– Em nota a empresa descreve que a administração revisa periodicamente o potencial de geração de lucros de seus ativos com o propósito de determinar e medir a eventual necessidade de redução para seu valor de recuperação (análise de “*Impairment*”). E foi verificada a necessidade de constituição de provisão para perda na controlada Amazônia, no montante total de R\$ 7.066 mil, para parte dos softwares e dos ativos relacionados a rede TDMA, os quais, em função, principalmente, da reorganização societária citada na Nota 19, não terão seus custos recuperados. A empresa não cumpriu a obrigação exigida pela Deliberação CVM 527/07, referente a divulgações dos critérios e bases para o teste, os valores envolvidos são relevantes e a empresa de auditoria deveria ter citado em parecer o não cumprimento da obrigação, bem como avaliando os possíveis efeitos da omissão conforme determina das normas de auditoria independente.

(XIX) – Em nota a empresa cita apenas o CPC 01, mas não informa se houve redução ou não no período em análise, caracterizando falha no processo de divulgação da empresa, principalmente, em função dos valores envolvidos.

(XX) – A empresa informa que realiza o teste de recuperabilidade, sem divulgação de informações que foram base, em especial quanto à existência do ágio, o qual obriga a empresa fazer o teste de recuperabilidade anualmente e citar os critérios de sua realização. Conclui-se que a empresa de auditoria não citou em parecer o não cumprimento da deliberação da CVM.

TABELA 03 - Análise das Empresas de Capital Aberto no Brasil - Setor de Telecomunicações								
Exercício 2008 - R\$ mil								
Setor	EMPRESA	EMPRESA DE AUDITORIA	TIPO DE PARECER	Ativo Total	Investimentos	Imobilizado	Intangível	Ref.**
Telecomunicações - móvel	Tele Norte Celular Participações S.A.	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem ressalva	151.641	79.767	-	-	V
	Telemig Celular Participações S.A.	Ernest & Young Auditores	Sem ressalva	-	-	-	-	VI
	Telemig Celular S.A.	Ernest & Young Auditores	Sem ressalva	-	-	-	-	VII
	VIVO Participações S.A.	Ernest & Young Auditores	Sem ressalva	10.945.503	9.927.163	4	-	IX
	Outras empresas	Demais empresas		10.578.614	7.801.047	789.999	218.808	
		Sub-total			21.675.758	17.807.977	790.003	218.808
Telecomunicações - fixa	Brasil Telecom Participações S.A.	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem ressalva	6.145.998	4.197.772	517	10	X
	Brasil Telecon S.A.	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem ressalva	16.272.391	3.998.596	4.333.280	562.203	XI
	Cia de Telecomunicações do Brasil	Ernest & Young Auditores	Sem ressalva	995.422	212.992	406.450	68.612	XII
	Embratel Participações S.A.	Ernest & Young Auditores	Sem ressalva	8.667.232	8.229.343	-	371.593	XIII
	GVT (Holding) S.A.	KPMG Auditores Independ	Sem ressalva	1.854.954	111.757	-	-	XIV
	Jereissati Participações S.A.	PricewaterhouseCoopers	Sem ressalva	1.152.359	705.162	11	(844)	XV
	La Fonte Telecom S.A.	PricewaterhouseCoopers	Sem ressalva	460.954	221.643	-	77.637	XVI
	LF Tel S.A.	PricewaterhouseCoopers	Sem ressalva	927.235	261.789	-	281.368	XVII
	Telecomunicações de São Paulo S.A.	Ernest & Young Auditores	Sem ressalva	19.510.318	1.353.640	9.115.239	1.812.478	XIX
	Telefonica S.A. * (em milhões)	Ernest & Young Auditores	Sem ressalva	287.646	227.307	263	1.314	XX
	Telemar Participações S.A.	PricewaterhouseCoopers	Sem ressalva	4.212.999	2.303.475	22	860.073	XXII
	Outras empresas	Demais empresas		49.113.639	20.647.057	8.300.392	559.699	
	Sub-total			109.601.147	42.470.533	22.156.174	4.594.143	
	<b>TOTAL</b>			<b>262.553.810</b>	<b>120.557.020</b>	<b>45.892.354</b>	<b>9.625.902</b>	

Fonte: Bovespa

\*\* Referência Textual - Obtido dos demonstrativos e notas explicativas

A análise das informações acima demonstram que quatro empresas informaram a redução de ativos (V, XVI, XVII e XXII) e três citam a existência de *Goodwill* (XI, XII e XIII), mas não cumpriram a determinação de divulgação exigida no CPC-01, as empresas são auditadas por auditorias externas diferentes, representando 75% das *Big Four*, e as mesmas não citaram em parecer o não cumprimento da norma: falta da divulgação das premissas dos testes realizados; não informação se houve redução; conflito do tratamento do ágio (*Goodwill*), *bem como* os possíveis efeitos que poderiam ocasionar nos demonstrativos das empresas, demonstrando fragilidade na redução da assimetria da informação e descumprindo as determinações legais. Para as informações divulgadas das demais empresas, apresentam falta de clareza do cumprimento da exigência legal. Enfim, a hipótese da premissa da qualidade uniforme das *Big Four* fica rejeita, em função dos resultados visualizados, onde as situações destacadas podem caracterizar fragilidades na emissão dos pareceres.

## 5. Considerações Finais

A pesquisa buscou analisar uma possível uniformização da qualidade nos serviços realizados pelas *Big Four* referente a auditoria independente. Torna-se relevante por avaliar a qualidade dos serviços, com base na avaliação em critério de técnica profissional, num

momento único que vive o Brasil, após 32 anos da entrada em vigo da Lei 6.404/76, onde o processo de convergência para normas internacionais é um macro na profissão contábil e desafio para a área.

Com base nas análises realizadas nesta pesquisa, não se pode concluir que as empresas de auditoria de forma geral, denominadas de *Big Four*, possuem qualidade uniforme, baseando-se como critério técnico seu julgamento da adoção adequada do CPC 01 no Brasil, quando avaliado os pareceres emitidos, para empresas do setor de telecomunicações de capital aberto no exercício 2008, em possível conflito com as normas técnicas de auditoria adotadas no Brasil. Os resultados também mostram a necessidade de novos estudos para validar, com base em outros critérios técnicos, a qualidade técnica presumida das *Big Four*, com a adoção do Brasil ao IFRS.

A pesquisa limitou-se aos dados e informações disponíveis no site do Bovespa, relacionados nas demonstrações contábeis e pareceres. O acesso a outras informações, como exemplo: papéis de trabalho dos auditores externos, poderia complementar e validar os supostos problemas apresentados. No entanto, o estudo abre caminhos para novas pesquisas buscando desenvolver e aprimorar a técnica dos auditores, uma profissão importantíssima no contexto econômico do País.

## Referências

ALMEIDA, Jose Elias F. de; ALMEIDA, Juan Carlos G. de. Auditoria e Earnings Management: Estudo Empírico nas empresas de capital aberto auditadas pelas *Big Four* e demais firmas de auditoria. In: 7o Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2007, São Paulo. **Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, 2007.

BARTH, Mary E.; LANDSMAN, Wayne R.; LANG, Mark H. International accounting standards and accounting quality. *Journal of Accounting Research*. v. 46. 2008. p.467-498.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G.. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Lei nº 6.404**. Brasília, 1976.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 11.638**. Brasília, 2007.

CARLIN, Tyrone M.; FINCH, Nigel; LAILI, Nur Hidayah. **Questioning the Big 4 Audit Quality Assumption: New Evidence from Malaysia** (October 8, 2008). MGSM Working Paper No. 2008-9. Available at SSRN: <<http://ssrn.com/abstract=1280790>> Acesso em: 30 nov. 2009.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica**. 5 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CHRISTENSEN, Hans B.; LEE, Edward; WALKER, Martin. **Incentives or standards: What determines accounting quality changes around IFRS adoption**. Working Papers. Manchester Business School, mar., 2008. Disponível em: <<http://www.ssrn.com>>. Acesso em: 13/03/2009.

COMISSÃO VALORES MOBILIARIOS (CVM). **Ofício-Circular/CVM/SNC nº 12**. Brasília: CVM, 2009.

Qualidade da Auditoria no Brasil: Um Estudo sobre a Atuação das Auditorias Independentes...

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **CPC nº 01**. Brasília: CPC, 2009.

\_\_\_\_\_. **CPC Estrutura para a Preparação e a Apresentação das Demonstrações Contábeis**. Brasília: CPC, 2009.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HUNG, M.; SUBRAMANYAM, K. Financial statements effects of adopting international accounting standard: The case of Germany. **Review of Accounting Studies**. v. 12. n. 4. 2007. p.623-657.

LAM, S.; CHANG, S. "Auditor Service Quality and Auditor Size: Evidence from Initial Public Offerings in Singapore", **Journal of International Accounting, Auditing & Taxation**, 3(1): 103-114, 1994.

LOPES, Alexandro B. **A informação contábil e o mercado de capitais**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

\_\_\_\_\_; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2005.

MARTINS, Eliseu. **Entrevista: País está mais bem preparado para a mudança**. Valor *Online*. São Paulo: 2008. Disponível em: <[www.fenacon.org.br/pressclipping/2008/fevereiro/ve/ve260208b.htm](http://www.fenacon.org.br/pressclipping/2008/fevereiro/ve/ve260208b.htm)> Acesso em: 20 nov. 2009.

MARTINEZ, Antonio Lobo. Quando o conselho de administração e a auditoria evitam earnings management? Evidências empíricas para empresas brasileiras. In: 8º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2008, São Paulo. **Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, 2008.

NIYAMA, Jorge K. **Contabilidade internacional**. São Paulo: Atlas, 2005.

SIEGEL, G.; RAMANAUSKAS-MARCONI, H. **Behavioral Accounting**. Cincinnati: South-Western Publishing, 1989.

SUNDER, Shyam. **Theory of accounting and control**. Cincinnati: South-Western Publishing, 1997.