UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

Cristiane de Almeida

O Procedimento Analítico pelo Discurso do Auditor Externo

SÃO PAULO

2020

Prof. Dr. Vahan Agropyan
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Fábio Frezatti
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Valmor Slomski
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Lucas Ayres Barreira de Campos Barros
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

CRISTIANE DE ALMEIDA

O Procedimento Analítico pelo Discurso do Auditor Externo

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como requisito parcial a obtenção do título de Mestre em Ciências.

Orientador: Prof. Dr. Joshua Onome Imoniana

Versão Corrigida

(versão original disponível na Biblioteca da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade)

SÃO PAULO

2020

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catálogo na Publicação (CIP)
Ficha Catalográfica com dados inseridos pelo(a) autor(a)

de Almeida, Cristiane.

O Procedimento Analítico pelo Discurso do Auditor Externo / Cristiane de Almeida. - São Paulo, 2020.

85 p.

Dissertação (Mestrado) - Universidade de São Paulo, 2020.

Orientador: Prof. Dr. Joshua Onome Imoniana.

1. Auditoria Externa. 2. Procedimento Analítico. 3. Análise de Discurso.
4. Teoria Institucional. I. Universidade de São Paulo. Faculdade de
Economia, Administração e Contabilidade. II. Título.

Nome: Cristiane de Almeida

Título: O Procedimento Analítico pelo Discurso do Auditor Externo

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências.

Aprovado em: 30 de abril de 2020.

Banca Examinadora

Profa. Dra. Liliane Cristina Segura

Instituição: Instituto Presbiteriano Mackenzie

Julgamento _____

Prof. Dr. Luiz Nelson Guedes de Carvalho

Instituição: Universidade de São Paulo

Julgamento _____

Prof. Dr. Paulo Roberto da Cunha

Instituição: Universidade Regional de Blumenau

Julgamento _____

Esta página é intencionalmente deixada em branco.

Para a pessoa que me inspira, me alegra, me incentiva, me ajuda a acreditar em mim,
por acreditar em mim e estar comigo, independente do que eu faça, diga, não faça ou
não diga. Para você, mor. Sem você, tudo isso teria sido bem mais difícil.

Te amo muito.

Esta página é intencionalmente deixada em branco.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais e aos meus sogros pelo apoio e auxílio oferecido durante toda a caminhada.

As minhas amigas Fernanda Lavagnolli e Maria Lúcia Betiol. Muito obrigada pelos encontros que tanto me alegraram, pelo empréstimo de seus ouvidos para os meus desabafos e pela disponibilização do tempo de vocês para contribuir com a concretização deste sonho. Vocês duas são ótimas!

À Cíntia Urbina pelo incentivo, pelos bate-papos descontraídos, pelas explicações sobre o “mundo da economia” e pelos inúmeros almoços e cafês. Gratidão!

Ao Dr. Daniel Sócrates, que me acompanha desde o processo de seletivo em 2017. Obrigada pelos encontros mensais que tanto contribuíram na organização dos meus anseios. A cada encontro, uma luz se acendia para iluminar meus próximos passos.

Ao Vinícius por ter aceitado em compartilhar seu imenso conhecimento sobre análise de discurso e Michel Pêcheux.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Joshua Onome Imoniana, por ter acreditado em mim e por me assistir para que esta pesquisa fosse possível.

Aos profissionais entrevistados, que por motivos de confidencialidade não citarei seus nomes. Agradeço muito por terem disponibilizado o tempo de vocês e pelas valiosas contribuições.

Todos vocês foram fundamentais para este estudo. Sintam-se abraçados!

Esta página é intencionalmente deixada em branco.

“Disciplina é Liberdade”

Legião Urbana

Esta página é intencionalmente deixada em branco.

RESUMO

Almeida, C. (2020). *O Procedimento Analítico pelo Discurso do Auditor Externo*. (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

Este trabalho objetiva compreender a percepção dos auditores externos sobre a utilização do procedimento analítico, sob perspectiva interpretativa de análise do discurso. A auditoria externa exerce papel fundamental para o funcionamento dos mercados financeiros e de capitais ao proporcionar um ambiente mais confiável por assegurar a fidedignidade das demonstrações contábeis divulgadas pelas entidades. Decursivo disto, e ainda que o exercício do julgamento profissional seja essencial, a prática da atividade é uma das mais reguladas, dados os diversos diplomas legais com instruções, orientações e deveres que homogeneizam as práticas na condução dos trabalhos. Abordamos, nesta pesquisa, o procedimento analítico praticado nas etapas de planejamento e de conclusão do trabalho de auditoria externa devido a sua imposição normativa. As 14 entrevistas de aproximadamente 9 horas gravadas conduzidas com auditores das firmas Big4 nos proporcionou verificar a (des)utilidade do procedimento em foco e a maneira como estes profissionais recebem capacitação técnica para executá-lo. A análise de discurso de Michel Pêcheux foi aplicada para análise dos dados. Os resultados demonstraram que, no imaginário dos auditores externos, o uso do procedimento favorece a eficiência e eficácia do trabalho, como apontado na literatura. No entanto, na prática habitual, os benefícios proporcionados não são usufruídos devido às falhas em seu processo de preparação e revisão, sendo desempenhado, em muitos casos, apenas para cumprimento de formalidades. Para a Nova Sociologia Institucional, a busca por legitimidade justifica este fenômeno. A presente dissertação propõe reflexões acerca da disposição do trabalho de auditoria, da real necessidade de imposição de procedimentos de auditoria por instituições reguladoras e exposição do tema nos cursos de Ciências Contábeis. Ademais, a originalidade deste trabalho se apoia no uso da análise de discurso como metodologia, posto que métodos quantitativos foram utilizados na maior parte das pesquisas precedentes.

Palavras-chave: Auditoria Externa. Procedimento Analítico. Análise de Discurso. Nova Sociologia Institucional.

ABSTRACT

Almeida, C. (2020). *Analytical Procedure by External Auditor's Discourse*. (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

This study aims to understand the perception of external auditors about the use of the analytical procedure holding to interpretative perspective of discourse analysis. External auditing plays a fundamental role in the functioning of the financial and capital markets by providing a more robust environment that ensures the reliability of the financial statements disclosed by the entities. Consequently, although the exercise of professional judgment is essential, the practice of the activity is one of the most regulated, given the several rules with instructions, guidelines, and duties that harmonize the practices of audit work. In this research, we have approached the analytical procedure applied in the planning and completion phases of the external auditing due to its normative imposition. The 14 interviews of approximately 9 hours recorded with auditors of Big4 firms have enabled us to verify the usage or not of the related procedure and how these professionals have been receiving technical training to perform it. Discourse analysis development by Michel Pêcheux was applied for data analysis. The results showed that in their imagination, the use of the analytical procedure enhances the efficiency and effectiveness of the audit work, consistent with the literature. However, in the usual practice, due to weakness in the preparation and review process, professionals do not find pleasure in its benefits. The analytical procedure is executed in many cases, only to meet formalities. Thus, according to the New Institutional Sociology, the search for legitimacy justifies this phenomenon. This study advances reflections upon the disposition of the audit work, the real need for the imposition of audit procedures by regulatory bodies, and exposure of the theme in Accounting graduation courses. Overall, taking into account that quantitative studies are the most common ones in the previous studies, the originality of this research expands on the current literature with the use of discourse analysis, an interpretative perspective as a methodology.

Keywords: External Audit. Analytical Procedure. Discourse Analysis. New Institutional Sociology.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Estrutura do Trabalho de Auditoria Externa	30
Figura 2 - Mapa do Trabalho de Auditoria	33
Figura 3 - Desenho da Pesquisa	39
Figura 4 - Origem do Discurso	41
Figura 5 - Fases da AD de Michel Pêcheux	42
Figura 6 - Localização do Interdiscurso	47
Figura 7 - Rede de Contatos Acionados para Realização de Entrevistas	51
Figura 8 - Conceito de <i>Audit Expectation Gap</i>	69

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Guia da Entrevista	52

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Descritivo das Entrevistas e dos Entrevistados	54

LISTA DE SIGLAS

AAD	Análise Automática do Discurso
AD	Análise de Discurso
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
AIE	Aparelhos Ideológicos de Estado
BACEN	Banco Central do Brasil
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
FD	Formação Discursiva
FI	Formação Ideológica
GAAP	<i>Generally Accepted Accounting Principles</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
ICAEW	<i>Institute of Chartered Accountants in England and Wales</i>
NBC-TA	Norma Brasileira de Contabilidade - de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica
NIE	<i>New Institutional Economics</i>
NIS	<i>New Institutional Sociology</i>
OIE	<i>Old Institutional Economics</i>
PA	Procedimento Analítico
PAA	Principais Assuntos de Auditoria
PCAOB	<i>Public Company Accounting Oversight Board</i>
SAS	<i>Statement on Auditing Standards</i>
SOX	Lei Sarbanes-Oxley
VAL	Valor Adicionado Líquido

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	17
1.1 Problema de Pesquisa	18
1.2 Objetivo Geral	19
1.3 Objetivos Específicos	19
1.4 Justificativa e Contribuições	19
1.5 Estrutura do Trabalho	21
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	22
2.1 Teoria Institucional.....	22
2.2.1 Nova Sociologia Institucional	24
2.2 Auditoria Independente	28
2.3 Procedimento Analítico	32
2.4 Estudos Anteriores.....	34
3 METODOLOGIA.....	38
3.1 Análise de Discurso	40
3.1.1 AD-1 ou Análise Automática do Discurso (AAD-1969).....	42
3.1.2 AD-2.....	44
3.1.3 AD-3.....	47
3.2 Construção dos <i>corpora</i>	48
3.2.1 Seleção dos Sujeitos	49
3.2.2 Entrevistas	51
3.3 Análise dos <i>corpora</i>	54
4 RESULTADOS	55
4.1 PA pelo discurso de quem prepara	56
4.1.1 O Tempo como Intimidador.....	57
4.1.2 A Procura do Conhecimento	58
4.2 PA pelo discurso de quem revisa	61

4.2.1 A Monetização do Tempo	62
4.2.2 A Perda do Conhecimento.....	62
4.3 PA pelo discurso de ex-auditores.....	64
4.3.1 O Tempo como Experiência.....	64
4.3.2 A Herança do Conhecimento	65
5 DISCUSSÕES	67
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	71
REFERÊNCIAS	73
ANEXO A - Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE).....	84

1 INTRODUÇÃO

O ambiente organizacional no qual as firmas de auditoria estão inseridas é sujeitado pelas instituições por meio de regulações, exigência de certificações específicas e imposição do aperfeiçoamento técnico contínuo dos profissionais. Nesta conjuntura, as organizações, neste estudo, as firmas de auditoria, são forçadas a revisitem seus planos de trabalho e estratégias, frequentemente, para adaptá-los à “nova” realidade, caso contrário, sua legitimidade pode ser comprometida.

A forte regulação deste setor decorre da necessidade de confiança nas demonstrações contábeis, que aumenta a cada surgimento de escândalo envolvendo a contabilidade. Casos nacionais como da Aracruz Celulose, do Banco PanAmericano, do Carrefour, da Gol, da Rede Dia e até mesmo da Petrobras alimentam preocupações sobre a condução dos trabalhos de auditoria externa no mercado local.

Para Niyama *et al.*, (2011), a importância atribuída à atuação dos auditores independentes é proporcional à preocupação com a realização de trabalhos de auditoria de pouca qualidade que venham a atestar como adequadas as demonstrações contábeis materialmente distorcidas, tornando as informações enganosas para os usuários. Para os autores, este temor acarreta maior regulação pelos organismos reguladores. Poderiam as regulações aumentar a qualidade da auditoria ao inibirem que erros do tipo II sejam cometidos pelos auditores externos?

Sem intenção de resposta a questão, DeFond e Zhang (2014) apresentam que os resultados dos estudos que examinaram os efeitos da Lei *Sabanes-Oxley*¹ na qualidade do trabalho de auditoria são ambíguos, dado que, enquanto alguns concluem que a intervenção regulatória pode, de forma limitada, melhorar a qualidade da auditoria, outros apontam que pode prejudicá-la.

Os resultados do estudo podem ser interpretados como desarmonias entre o mundo real e o mundo normativo. À vista disto, as intervenções regulatórias podem resultar em mudanças secundárias ao objetivo final de um trabalho de auditoria, em caso de execução de

---

¹ Lei norte-americana de 2002 aplicável às empresas com ações negociadas na *Securities and Exchange Commission* (SEC) que exige processos para aumentar os controles, a segurança e a transparência na condução dos negócios, na administração financeira, nas escriturações contábeis e na gestão e divulgação das informações.

procedimentos apenas para cumprimento de determinada exigência. Todavia, sob outra perspectiva, atender aos requerimentos normativos impulsiona o alcance da legitimidade pelas organizações, assistindo-as a sinonimizar suas marcas com credibilidade.

Durante a execução do trabalho, o auditor independente exerce julgamento profissional acerca dos riscos de auditoria e se as evidências de auditoria obtidas são suficientes e adequadas para suportar a sua opinião, dentre outras diversas decisões.² Contudo, os auditores são submetidos a execução de alguns procedimentos impostos pelas instituições.

Meyer e Rowan (1977) relatam que as organizações são direcionadas a incorporarem práticas e procedimentos definidos por conceitos racionalizados e aceitos nos trabalhos e internalizados na sociedade. Para eles, as organizações, ao fazerem, aumentam sua legitimidade e suas perspectivas de sobrevivência, independente da eficácia imediata derivada das práticas e dos procedimentos adotados.

Diante disto, a reflexão proposta é se os procedimentos impostos pelas instituições são, de fato, necessários para os auditores expressarem uma opinião acurada sobre as demonstrações contábeis ou são executados meramente para atender uma imposição e não afetar a legitimidade das firmas de auditoria. Essa inquietação nos motivou a pesquisar o impacto da aplicação do procedimento analítico para fins de planejamento e de conclusão nos trabalhos de auditoria, dado que, além de serem requeridos por normas, se conectam com diversas outras atividades no processo de auditoria. Este trabalho não abordou sobre os procedimentos analíticos para fins de testes substantivos.

1.1 Problema de Pesquisa

No contexto brasileiro, a aplicação do procedimento analítico nas duas etapas extremas do trabalho de auditoria passou a ser exigida a partir de 1º de janeiro de 2010, advinda do processo de convergência das normas brasileiras de auditoria às Normas Internacionais de Auditoria (*International Standards on Auditing* - ISA). As Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis (NBC-T-11), vigentes até aquele momento, foram substituídas pelas Normas de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica (NBC-TA).

---

² NBC-TA 200 (R1).

Dado que após uma década da transição, nenhuma alteração significativa relacionada com o *modus operandi* dos trabalhos de auditoria ocorreu, buscou-se compreender sobre a atual operacionalização e utilização de um procedimento de auditoria introduzido e requerido nas NBC-TA, o procedimento analítico na etapa de planejamento e de conclusão. Para mais, procurou-se entender se o atendimento normativo é alcançado e se auxilia para o julgamento profissional do auditor, sendo este construído nos treinamentos, nos conhecimentos e nas experiências adquiridas ao longo da carreira. Destarte, o presente estudo tem a seguinte questão de pesquisa:

Qual a percepção dos auditores externos sobre a utilização do procedimento analítico, nas etapas de planejamento e de conclusão de um trabalho de auditoria das demonstrações contábeis, em uma perspectiva de análise do discurso?

1.2 Objetivo Geral

Para responder ao problema de pesquisa, o estudo tem por objetivo geral analisar a percepção dos auditores externos sobre a utilização do procedimento analítico, nas etapas de planejamento e de conclusão de um trabalho de auditoria das demonstrações contábeis, em uma perspectiva de análise do discurso.

1.3 Objetivos Específicos

Para atingir o objetivo geral, tem-se como objetivos específicos:

- i. Verificar se o procedimento analítico é utilizado na etapa de planejamento e conclusão;
- ii. Entender como são oferecidos os treinamentos aos profissionais sobre o tema.

1.4 Justificativa e Contribuições

No âmbito acadêmico, esta pesquisa apresenta-se como uma contribuição para a área, pois poucos estudos abordam o procedimento analítico para fins de identificação e avaliação de riscos (etapa de planejamento) e avaliação geral do trabalho e das demonstrações contábeis (etapa de conclusão) no contexto dos trabalhos de auditoria realizados no Brasil.

Pontes *et al.* (2017) realizaram um levantamento no Banco de Teses e Dissertações da CAPES para verificar como as dissertações e as teses produzidas, no Brasil, entre 2007 a 2016, nos cursos de pós-graduação *stricto sensu* da área de contabilidade, se caracterizam. Do total, 13,29% tiveram auditoria e perícia como área temática e 3,78% utilizaram a análise de discurso como técnica de análise de dados. Porte, Saur-Amaral e Pinho (2018) relataram que 5% dos artigos publicados na Web of Science, no período de 2002-2014, tiveram procedimentos de auditoria como temática.

Realizamos uma busca de artigos publicados, entre 2015-2019, no banco de dados da Science Direct, utilizando ((“analytical procedure” OR “analytical review”) AND “audit”) como *string* de busca. Em seguida, as publicações em *journals* que desviassem da temática contabilidade e auditoria foram desconsiderados, o que resultou em 125 artigos. Nenhum dos artigos abordou o procedimento analítico para fins de planejamento e conclusão no trabalho de auditoria externa de maneira exclusiva.

Foi feita a busca similar no banco de dados da Web of Science, o que resultou em 4 artigos. Destes, 2 versaram sobre o procedimento analítico, porém com abordagens distintas a deste estudo. Dada a importância do procedimento nas auditorias baseadas em riscos (Glover, Prawitt e Drake, 2015), almejamos contribuir para o preenchimento dessa lacuna.

Estudos similares já foram conduzidos em diversos países, sendo eles: África do Sul (Kritzinger e Barac, 2017), Austrália (Smith, Psaros e Holmes, 1999), Canadá (Lin e Fraser, 2003), Estados Unidos (Trompeter e Wright, 2010), Egito (Samaha e Hegazy, 2010), Hong Kong (Cho e Lew, 2000), Iêmen (Abidin e Baabbad, 2015), Iraqui (Matrood, Abd-alrazaq e Khilkhal, 2019), Reino Unido (Mulligan e Inkster, 1999), Singapura (Mahathevan, 1997) e Portugal (Pinho, 2014).

No âmbito literário, a contribuição deste estudo reside em entender as percepções dos auditores externos sobre procedimentos analíticos em uma perspectiva interpretativa de análise do discurso. Sua realização justifica-se ainda pela sua originalidade ao adotar a análise de discurso como metodologia. Análises quantitativas foram utilizadas na maior parte das pesquisas, anteriormente, realizadas.

No âmbito regulatório, este trabalho discute a respeito de um dos procedimentos requeridos pelas normas de auditoria. Os resultados deste estudo, acerca da aplicação do procedimento analítico nos atuais trabalhos de auditoria, podem ser a base de reflexões para melhorias no conteúdo das normas vigentes.

1.5 Estrutura do Trabalho

O trabalho foi estruturado da seguinte maneira: o próximo capítulo expõe o referencial teórico utilizado como arcabouço para a descrição e compreensão do conteúdo do estudo. No capítulo 3 são descritos os aspectos metodológicos utilizados para obtenção e análise dos dados. O capítulo 4 evidencia os resultados dos dados analisados, enquanto as discussões são tratadas no capítulo 5. Por fim, o capítulo 6 apresenta os aspectos conclusivos da pesquisa e suas limitações.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo se estrutura da seguinte forma. A seção 2.1 aborda a teoria institucional e sua vertente sociológica, a nova sociologia institucional. A seção 2.2 discorre sobre a função da auditoria externa e sua operacionalização. A seção 2.3 apresenta o procedimento analítico e, finalmente, a seção 2.4 os trabalhos similares realizados em outros países.

2.1 Teoria Institucional

A teoria institucional está inserida no agrupamento teórico organizacional, explorando como as estruturas e as ações organizacionais são orientadas pelas forças institucionais que as cercam (Jalaludin, Sulaiman e Ahmad, 2011) embasando-se na premissa que as organizações influenciam e são influenciadas pelo contexto onde operam (Luz *et al.*, 2018).

O ponto central sobre o qual repousa a teoria institucional é a ideia de hábitos de um grupo de pessoas, posto que a instituição é estruturada a partir de rotinas e as rotinas dependem de hábitos (Guerreiro, Frezatti e Casado, 2006).

Segundo Zucker (1987), as pressões normativas, tanto internas quanto externas, influenciam as organizações a adotarem o que é imposto pelos reguladores, abrangendo de procedimentos operacionais padrões até exigências de certificações profissionais, tendo como efeito amíúde, o desvio da atenção no desempenho das tarefas. As imposições pelas instituições são aplicadas por meio de leis, regulações, normas, hábitos e costumes (Jajaludin, Sulaiman e Ahmad, 2011).

À luz da teoria institucional, o comportamento individual é modelado por padrões criados e compartilhados nas interações com outros indivíduos e incorporados na forma de normas e regras objetivas solidificadas na sociedade como concepções legitimadas sobre a maneira mais eficaz de funcionamento das organizações (Fonseca e Machado-da-Silva, 2002).

Guerreiro, Frezatti e Casado (2006) declaram que as organizações são estruturadas a partir de rotinas dependentes de hábitos. A rotina incorpora as características de um grupo de indivíduos, representando seus padrões de pensamentos e ações, ao passo que o hábito abrange as características pessoais de um indivíduo (Burns e Scapens, 2000). A

habitualização é ação que, em um outro momento, pode ser performada do mesmo modo e mesmo afínco econômico, além de possibilitar a tomada de decisão sem esforços (Berger e Luckmann, 1991, p. 71).

O hábito é a propensão a um determinado comportamento condicionado a uma dada situação (Hodgson, 2006; Burns e Scapens, 2000) e ajuda a manipular e a rotinizar a complexidade da vida cotidiana (Carvalho e Vieira, 2003a, p. 22). Normalmente, as rotinas são adotadas pelos grupos de maneira acachapante (Guerreiro, Frezatti e Casado, 2006), porém podem converter-se em problemas ao tornarem-se barreiras no processo estratégico da organização (Browman, 1994).

Para Carvalho e Vieira (2003b), a teoria institucional é uma abordagem útil para análise das organizações e explicam que o principal questionamento teórico é descobrir e analisar quais são os valores que os principais atores sociais compartilham no campo, de que recursos de poder dispõem e como os utilizam para a consecução de seus objetivos.

O enfoque institucional desenvolveu-se em três orientações distintas: uma política, outra econômica e uma terceira sociológica, sendo tratadas neste estudo como a Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics* - OIE), a Nova Economia Institucional (*New Institutional Economics* - NIE) e a Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology* - NIS), respectivamente, tendo como nascente o posicionamento de que as instituições importam (Nee, 2005).

Tanto o velho quanto o novo institucionalismo reagiram contra os modelos de organização baseados em concepções racionalistas e destacaram as relações entre a organização e seu ambiente e valorizaram o papel da cultura na formação das organizações, porém divergem-se no foco político e na luta de interesses dentro e entre as organizações que vêm ganhando espaço na análise (Carvalho e Vieira, 2003a, p. 25).

Para Scapens (2006), a OIE concentra-se nas instituições que modelam as ações e pensamentos do indivíduo, as quais são maneiras de pensar ou de agir que de alguma forma tenha prevalência ou permanência e estão incorporadas nos hábitos dos grupos ou costumes das pessoas. Por sua vez, para Carvalho e Vieira (2003b, p. 24), a abordagem de orientação política interessa-se em questões como a autonomia relativa das instituições políticas em

relação à sociedade, a complexidade dos sistemas políticos existentes e o papel central exercido pela representação e o simbolismo no universo político.

A NIE faz uso do raciocínio econômico para explicar as ações das pessoas e a institucionalização de práticas organizacionais em ambientes diferentes, preocupando-se com as estruturas utilizadas para governar as transações econômicas (Scapens, 2006). Nesta vertente econômica dá-se importância aos direitos de propriedade, das rendas e dos custos de transação para o desenvolvimento e funcionamento das organizações, tendo a preponderância da tese de Oliver Williamson, a qual considera que os aspectos organizacionais de uma empresa podem ser compreendidos como um esforço para reduzir os custos de transação (Hall e Taylor, 2003). As instituições passam a ser importantes mecanismos para minimizar incertezas e reduzir o impacto causado pela racionalidade limitada e o oportunismo das pessoas.

Por sua vez, a NIS focaliza as instituições no ambiente organizacional que modelam as estruturas e os sistemas organizacionais (Scapens, 2006), buscando entender a razão pelas quais as organizações em situações similares tornam-se semelhantes (Scapens, 2006; Meyer e Rowan, 1977). A busca das organizações por legitimidade e o isomorfismo institucional são os cerne desta vertente.

Para atender ao objetivo deste estudo, a perspectiva sociológica institucional foi utilizada por proporcionar mecanismos que auxiliam entender o papel do procedimento analítico no processo de auditoria.

2.2.1 Nova Sociologia Institucional

Os principais teóricos desta corrente são os sociólogos John W. Meyer, Paul DiMaggio e Walter W. Powell, os quais redirecionaram o estudo das organizações ao analisarem como o ambiente institucional e as crenças culturais formam o comportamento dos indivíduos (Nee, 2005). Para Perrow (1986), a principal contribuição da NIS à teoria organizacional é a ênfase na influência do ambiente, ao posicionar a legitimidade e o isomorfismo como fatores vitais para a sobrevivência das organizações (Carvalho e Vieira, 2003a, p. 25).

As organizações estão predestinadas a serem institucionalizadas (Zucker, 1987; DiMaggio e Powell, 1983; Meyer e Rowan, 1977) por instituições representadas por fontes da própria organização ou fontes externas (Zucker, 1987), abrangendo não só regras, procedimentos ou normas formais, mas também os sistemas de símbolos, os esquemas cognitivos e os modelos morais que fornecem padrões de significação que guiam a ação humana (Hall e Taylor, 1996).

A institucionalização ocorre sempre que há uma tipificação recíproca de ações habitualizadas por tipos de atores, ou seja, qualquer tipificação desse tipo é uma instituição, devendo ser enfatizado a reciprocidade das tipificações institucionais, das ações e dos atores das instituições (Berger e Luckmann, 1991, p. 72).

O ambiente institucional é caracterizado pela elaboração de normas e exigências que as organizações devem aceitar para obter apoio e legitimidade (Scott e Meyer, 1983, p. 140 *apud* Lammers e Garcia, 2017). Em outras palavras, é aquele que se exerce sobre as estruturas organizacionais e o processo de trabalho ao determinar os procedimentos que devem ser usados, as qualificações de seu *staff* e os tipos de habilidades que podem ser empregados (Carvalho e Vieira, 2003a, p. 27).

A NIS aborda a legitimação da organização no ambiente que está posta, ligada à aceitação dos procedimentos socialmente institucionalizados. As organizações ao estarem em conformidade com as prescrições institucionalizadas são recompensadas com a conquista da legitimidade, com acesso a recursos externos e com a redução de incertezas e aumento da transparência das suas ações no ambiente que está inserida (DiMaggio e Powell, 1983; Meyer e Rowan, 1977).

Os elementos institucionais se dividem em três pilares: regulador, normativo e cognitivo. O primeiro prioriza as normas, as leis e as sanções, o segundo indica a acreditação como mecanismo de funcionamento da organização, enquanto o último considera os indivíduos e as organizações como realidades socialmente construídas, com distintas capacidades e meios para a ação, e objetivos que variam de acordo com seu contexto institucional (Carvalho e Vieira, 2003a, p. 30).

Pfeffer e Salancik (2003, p. 194) conferem à legitimidade um *status* outorgado por atores externos à organização, sendo notada principalmente em sua ausência, ou seja, a falta de legitimidade torna-se mais perceptível do que sua presença. Para Nee (2005), a legitimidade é

mister e independe se a organização almeja ou não lucros, dado que os interesses de sobrevivência e de lucratividade nos mercados competitivos impulsionam a busca da legitimidade pelas organizações destinadas a gerar lucros, enquanto as organizações sem fins lucrativos objetivam o aumento da otimização do acesso a recursos escassos.

DiMaggio e Powell (1983) destacam que cada vez mais as mudanças são direcionadas pela burocratização e não pela busca de eficiência ou eficácia e que as organizações tendem a adotar as mesmas práticas e estruturas de outras que estão em contextos similares, em resposta às pressões institucionais exercidas sobre elas (Luz *et al.*, 2018). Sob a mesma perspectiva, Hall e Taylor (1996) e Covaleski, Dirsmith e Michelman (1993) relatam que as organizações adotam mais as práticas aceitas pela sociedade do que àquelas que poderiam gerar mais eficiência e efetividade.

Na NIS, o isomorfismo age como mecanismo que institucionaliza as organizações (Carvalho e Vieira, 2003a, p. 31). Esse fenômeno corresponde ao processo no qual as organizações são obrigadas a aceitarem práticas similares àquelas adotadas pelas demais entidades do ambiente organizacional (DiMaggio e Powell, 1983), originando o aumento da homogeneidade no campo organizacional (Nee, 2005).

Fonseca (2003) afirma que o isomorfismo traz vantagens para as organizações, dado que a similaridade facilita as transações interorganizacionais e favorece o seu funcionamento interno pela incorporação de regras socialmente aceitas. Para a autora, em época de incerteza ambiental, a competição entre as organizações volta-se para a busca tanto de recursos e consumidores quanto de legitimidade institucional. Dessa forma, dois gêneros de isomorfismo despontam: o competitivo, decorrente de pressões do mercado e de relações de troca entre os integrantes de um espaço organizacional e orientado pela eficiência, e o institucional, que inclui a luta por legitimidade (DiMaggio e Powell, 1983). O isomorfismo institucional desmembra-se em coercitivo, mimético e normativo (DiMaggio e Powell, 1983).

O isomorfismo institucional coercitivo resulta das pressões formais e informais exercidas sobre uma organização pelos *stakeholders*. Incluem-se como opressores as regulamentações governamentais e as pressões sociais, culturais e políticas exercidas (DiMaggio e Powell, 1983). Em outras palavras, uma organização mais forte exerce pressões, formais e informais,

sobre outra que lhe seja dependente (Lammers e Garcia, 2017; Carvalho e Vieira, 2003a, p. 32).

O isomorfismo mimético acontece quando uma organização se modela a organizações conferidas com maior legitimidade ou sucesso no ambiente a que pertencem (DiMaggio e Powell, 1983). Uma organização pode imitar estratégias e arranjos estruturais implantados pelos concorrentes, a fim de atingir o sucesso por eles conquistado, além de procurar reduzir a incerteza ocasionada por problemas tecnológicos e objetivos conflitantes (Fonseca, 2003).

A profissionalização dos atores da organização está arraigada no isomorfismo normativo, dado a busca coletiva dos membros para definir as condições e os métodos de seu trabalho, para controlar a produção de produtos e estabelecer uma base cognitiva e legitimação para sua autonomia ocupacional (DiMaggio e Powell, 1983).

No esforço para garantir a sua sobrevivência, as organizações normalmente respondem a pressões agindo em conformidade com as imposições das instituições (Zucker, 1987; Tolbert e Zucker, 1983; DiMaggio e Powell, 1983; Meyer e Rowan, 1977).

Pela perspectiva da NIS, Fonseca (2003) e Fonseca e Machado-da-Silva (2002) consideram que os princípios de eficiência e de competitividade de mercado são modelados dentro de uma realidade socialmente construída. Para os autores, os empregados com direitos e responsabilidades e os gestores com obrigação e capacidade de planejar, gerenciar, dirigir e controlar configuram-se como atores desempenhando papéis socialmente construídos, dotados de diferentes conhecimentos e habilidades para exercer atividades organizacionais.

Para a NIS, o indivíduo na posição de dirigente confronta escolhas, mas estabelece alternativas, resultados, interesses e objetivos com base em critérios de referência definidos e consolidados por estruturas e sistemas sociais como o Estado, a indústria, as associações profissionais, entre outros (Fonseca e Machado-da-Silva, 2002). Nesse sentido, as instituições exercem influências sobre o comportamento não somente ao especificarem o que se deve fazer, mas também o que se pode imaginar em fazer em um dado contexto.

2.2 Auditoria Independente

Silvoso (1972) define a auditoria como um processo sistemático objetivo de obter e avaliar as evidências sobre as ações econômicas e os eventos, assegurando o grau de correspondência entre tais evidências, os critérios estabelecidos e a comunicação dos resultados aos interessados.

Imoniana (2019, p. 4) aponta como foco do trabalho de auditoria a assegurar das demonstrações contábeis, a emissão do relatório do auditor e o auxílio à alta administração da entidade auditada no processo de implementação de estratégias gerenciais, como a prevenção de fraudes e erros relevantes.

Para Lopes e Martins (2005, p. 31), os auditores são mecanismos informacionais na tentativa de fornecer atestados de fidedignidade das demonstrações contábeis da empresa para os investidores que não têm o mesmo acesso à informação que os administradores. Em outras palavras, a redução da assimetria informacional é uma *proxy* da auditoria externa.

Para Cunha e Beuren (2006), a atividade profissional de auditoria é associada às percepções de credibilidade, lisura, responsabilidade e confiabilidade perante a sociedade refletida no seu relatório do auditor. De acordo com Imoniana (2019, p. 18), a filosofia da profissão é orientada pelos princípios de evidência, diligência devida, fidedignidade da apresentação, independência e ética profissional. Os princípios fundamentais da ética profissional incluem integridade, objetividade, competência e zelo profissional, confidencialidade e comportamento profissional (Ribeiro e Coelho, 2018, p. 230).

Ao serem examinadas por auditores externos, as demonstrações contábeis tornam-se um importante recurso para adicionar credibilidade às informações divulgadas pelas empresas (Ribeiro e Coelho, 2018, p. 17; Kajüter, Klassmann e Nienhaus, 2016; Johnstone, Gramling e Rittenberg, 2013, p. 4). As sociedades anônimas de capital aberto devem ser, obrigatoriamente, suas demonstrações contábeis submetidas a auditoria por auditores independentes (§ 3º do art. 177 da Lei 6.404/1976). Ainda, a Lei 11.638/2017 em seu art. 3º

determina que, as sociedades de grande porte³ também devem ter as suas demonstrações contábeis apreciadas.

Segundo Lennox (1999), a qualidade dos serviços de auditoria é imprescindível para apoiar a plenitude da operação dos mercados de capitais. Para Martins, Diniz e Miranda (2016, p. 30), a incerteza sobre as informações divulgadas pelas entidades por meio das demonstrações contábeis aumentaria se não fossem acompanhadas do relatório do auditor.

No Brasil, podemos identificar pelo menos três órgãos reguladores de auditoria, o Banco Central do Brasil (BACEN), o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Por meio da Superintendência de Normas e de Auditoria, a CVM credencia e fiscaliza a atividade dos auditores externos e propõe normas e procedimentos de auditoria a serem observados.

O trabalho dos auditores independentes consiste na aplicação de procedimentos de auditoria, definidos como o conjunto de técnicas que possibilitam reunir evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar a opinião destes (Crepaldi, 2004, p. 176), a qual é expressa no chamado Relatório do Auditor.

Por meio deste documento, o auditor informa as normas observadas na condução dos trabalhos, as observações constatadas ao longo da sua execução e suas responsabilidades (Ribeiro e Coelho, 2018, p. 336; Attie, 1992, p. 282). Os Principais Assuntos de Auditoria (PAAs) passaram a compor o relatório do auditor cujo objeto de análise são as demonstrações contábeis encerradas em ou após 31 de dezembro de 2016. Dessa forma, os assuntos que requereram expressiva atenção dos auditores passaram a ser comunicados à sociedade.

De acordo com a NBC-TA 700 e NBC-TA 705, os relatórios de auditoria podem conter uma opinião não modificada ou modificada. A última é ramificada em opinião com ressalva, opinião adversa e abstenção de opinião, a depender da magnitude dos erros identificados e das informações disponibilizadas pelas entidades auditadas.

---

³ Considera grande porte a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, total de ativos superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões.

O ciclo de vida da auditoria das demonstrações contábeis desmembra-se em três etapas, inicia-se com a etapa de planejamento, segue com a etapa de testes e finaliza na etapa de conclusão. Como apresentado na Figura 1, a primeira etapa subdivide-se em duas, início dos trabalhos e avaliação de riscos. As principais atividades de cada etapa são expostas nesta mesma figura.

Figura 1 - Estrutura do Trabalho de Auditoria Externa

Fonte: KPMG (2017)

A etapa de planejamento envolve a definição da estratégia global e o desenvolvimento do plano de auditoria. Na primeira define-se o escopo do trabalho, a alocação dos profissionais e os prazos a serem cumpridos. No segundo, aloca-se as horas necessárias para cada atividade, assim como, define-se a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria (Hirst e Koonce, 1996). Em outras palavras, no plano de auditoria constam os direcionamentos que nortearão os trabalhos (Ribeiro e Coelho, 2018, p. 139).

Para isto, obtém-se o entendimento da entidade a ser auditada, define-se a materialidade, identifica-se e avalia-se os controles internos e os riscos de auditoria. O trabalho de auditoria é orientado pela metodologia baseada em risco, a qual focaliza os esforços, primordialmente, nos riscos mais significativos no negócio do cliente (Griffithes, 2005, p. 73), desconsiderando os saldos contábeis com remota probabilidade de conter erros materiais (Messier-Jr., Glover e Prawitt, 2008, p. 193).

O risco de auditoria é aquele do auditor expressar uma opinião inadequada quando as demonstrações contábeis estão materialmente incorretas⁴ (Johnstone, Gramling e Rittenberg, 2013, p. 292), sendo a função do risco de distorção relevante e do risco de não detecção de distorções pelo auditor (Pinho, 2014). Para que o auditor conclua suas análises e possa emitir sua opinião, o risco de auditoria deve ser considerado baixo (Dusenbury, Reimers e Wheeler, 2000).

Risco de distorção relevante é aquele de que o objeto analisado contenha distorção relevante antes da auditoria e é composto por dois componentes, o risco inerente e o risco de controle (Ribeiro e Coelho, 2018, p. 133). O risco inerente é a suscetibilidade de um saldo contábil, tipo de transação ou apresentação à uma distorção relevante antes de se considerar a eficiência dos controles internos relacionados (Imoniana, 2019, p. 86; Dusenbury, Reimers e Wheeler, 2000). O risco de controle é o de os controles internos não serem efetivos, ou seja, deixam de prevenir ou detectar erros materiais em tempo hábil (Imoniana, 2019, p. 86; Dusenbury, Reimers e Wheeler, 2000).

O risco de não detecção é o risco de o auditor não detectar distorções materiais (Johnstone, Gramling e Rittenberg, 2013, p. 272). Contudo, o risco pode ser controlado pelos auditores através do escopo dos procedimentos de auditoria, sendo a efetividade destes e a habilidade do profissional de aplicá-los os seus determinantes (Messier-Jr., Glover e Prawitt, 2008, p. 71).

Na segunda etapa, os auditores executam os procedimentos inclusos no plano de auditoria, visando obter suficiente satisfação de auditoria (Telesca e Christians, 1996, p. 131), bem como, reúnem elementos comprobatórios dos saldos auditados (Crepaldi, 2004, p. 175). Os procedimentos de auditoria subdividem-se em teste de detalhes e procedimento substantivo analítico (Johnstone, Gramling e Rittenberg, 2013, p. 182). Enquanto o primeiro consiste na corroboração dos saldos contábeis por meio de documentações, o segundo busca correlacionar os saldos contábeis com elementos econômico-financeiros.

Na última etapa, os auditores verificam se os procedimentos de auditoria planejados foram executados (Crepaldi, 2004, p. 495), se há a necessidade de estender os testes e reavaliam a

---

⁴ O jargão “materialmente incorreta” significa que a tomada de decisão dos usuários das demonstrações contábeis poderia ter sido outra se as distorções decorrentes de erros, intencional ou não, fossem corrigidas.

materialidade calculada na etapa de planejamento. E, por último, fazem uma revisão geral das demonstrações contábeis para assegurar que obtiveram entendimento suficiente, tanto no aspecto quantitativo quanto no qualitativo, auxiliando-os na formação da conclusão geral.

2.3 Procedimento Analítico

Always look for opportunities to perform analytical procedures. Think analytical first. (Houck, 2003, p. 105).

Westland (2017) relata que o PA é executado, no mínimo, desde a década de 40 e foi introduzido oficialmente nas normas de auditoria americanas em 1970 com a promulgação do SAS 54, emitido pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA). O uso do procedimento analítico nas duas etapas extremas do trabalho de auditoria passou a ser obrigatório com a promulgação da *Statement on Auditing Standards* (SAS) 56 (Hirst e Koonce, 1996), norma de auditoria norte-americana aplicável aos trabalhos iniciados em ou após 1º de janeiro de 1989.

No Brasil, a obrigatoriedade⁵ de sua execução na etapa inicial e final dos trabalhos de auditoria deu-se em 2009, pela promulgação da NBC-TA 300 Planejamento da Auditoria, NBC-TA 315 Identificação e Avaliação de Riscos e NBC-TA 520 Procedimentos Analíticos.

Procedimento analítico é um processo de diagnóstico para identificar e determinar a causa de flutuações inesperadas nos saldos contábeis e nos índices financeiros (Abidin e Baabbad, 2015; Hoitash, Kogan e Vasarhelyi, 2006), pois envolve a projeção de saldos, investigações dos desvios identificados quando comparados com o saldo atual e, por fim, explicações sobre a sua razoabilidade (Kritzinger e Barac, 2017). As expectativas são geradas pelo auditor por meio de análises das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros (Thomas e Henke, 1983).

Arens e Loebbecke (1991) citam que os dados da entidade devem ser comparados com os dados do período anterior, do setor de atuação e com os resultados projetados pela alta administração. As indagações⁶ ao pessoal-chave da entidade acerca das diferenças

---

⁵ Procedimentos analíticos para fins de planejamento, vide NBC-TA 315 (R1) item 6, e para fins de conclusão, vide NBC-TA 520.

⁶ Indagações englobam solicitações diretas de informações ou perguntas específicas modeladas pelos auditores ao pessoal da entidade auditada.

identificadas são imprescindíveis. Para Comunale, Sexton e Gara (2003), indagações ao cliente como fonte de evidências tem sido um dos elementos mais importantes, podendo impactar a eficiência e a efetividade do trabalho de auditoria. Enquanto Imoniana *et al.* (2012) afirmam que procedimento substantivo buscado de terceiros formam uma base preferencial dos auditores.

Conforme aludido por Appelbaum, Kogan e Miklos (2018) e demonstrado na Figura 2, o procedimento analítico (PA) é adotado em todas as etapas de um trabalho de auditoria, entretanto, o presente estudo restringiu suas reflexões ao PA empregue na primeira e na última fase. A Figura 2 busca apresentar os impactos do PA no trabalho de auditoria:

Figura 2 - Mapa do Trabalho de Auditoria

Fonte: Elaborado pela autora

No planejamento, o PA contribui para a identificação de potenciais áreas problemáticas, dessa forma, assistindo os auditores na definição de testes que possam reduzir o risco de não detecção de assuntos relevantes (Westland, 2017; Abidin e Baabbad, 2015; Glover, Jambalvo e Kennedy, 2000; Robertson, 1996). Os benefícios gerados pelo uso do procedimento nesta etapa são reconhecidos por auditores e acadêmicos (Hirst e Koonce, 1996).

Por sua vez, quando executado na etapa de conclusão, o procedimento auxilia na avaliação da congruência das demonstrações contábeis e na identificação de indicativos que possam comprometer a capacidade de continuidade das operações da entidade auditada (Abadin e Baabbad, 2015; Alani e Matarneh, 2013; Messier-Jr., Glover e Prawitt, 2008, p. 587).

Os auditores ao interpretarem as informações obtidas por meio da execução do PA podem desenvolver poderosas evidências acerca das demonstrações contábeis (Pereira, 2011; Fraser, Hatherly e Lin, 1997; Hirst e Kooce, 1996; Daroca e Holder, 1985). A identificação de erros que outros procedimentos não identificam é um dos triunfos do PA (Hylas e Ashton, 1982), posto que dos erros detectados pelos auditores, entre 15% a 42% foram através do PA (Biggs, Mock e Simnett, 1999).

Dentre outros benefícios proporcionados ao trabalho de auditoria pelo uso do PA estão o aumento da eficiência (Matrood, Abd-Alrazaq e Khilkhal, 2019; Moolman, 2017; Abidin e Baabbad, 2015) e da efetividade (Biggs, Mock e Simnett, 1999; Fraser, Hatherly e Lin, 1997; Hylas e Ashton, 1982), auxílio para verificar como a alta administração exerce sua função, inclusive de monitoramento (Imoniana, 2019), detecção de fraude (Houck, 2003; Ježovita, Tušek e Žager, 2018) e identificação de gestão de resultados pela administração da entidade auditada (Commerford *et al.*, 2016).

Segundo Trompeter e Wright (2010), os auditores vêm observando que a utilização do procedimento direciona melhor o trabalho. Samaha e Hegazy (2010) consideram, entre outros, que o aumento do uso de computadores em campo e a mudança da abordagem de auditoria para *risk based* contribuíram para ampliar a adoção do PA pelos auditores.

2.4 Estudos Anteriores

A revisão da literatura é relevante para contribuir com o avanço do conhecimento, no sentido de que se deve levar em consideração o que já existe sobre o assunto, evitando que o trabalho seja trivial ou sobre algo já muito estudado. (Godoy, 2006).

Na sequência apresenta-se as pesquisas que buscaram entender a percepção dos auditores externos sobre o tema estudado.

Para entender a aplicação do procedimento analítico nos trabalhos de auditoria, Hirst e Koonce (1996) conduziram 36 entrevistas com auditores norte-americanos das firmas Big6⁷. Notou-se que a maior parte dos profissionais entrevistados aplicam o PA na etapa de planejamento e de conclusão. Na primeira fase, o procedimento é utilizado para obter entendimento do negócio do cliente, avaliar os riscos envolvidos e desenvolver o plano de trabalho. Na última, o objetivo é determinar se as demonstrações contábeis representam as evidências coletadas durante todo o trabalho.

Mahathevan (1997) analisou 100 questionários respondidos por auditores singapurianos de firmas Big6 e não-Big6. Constatou-se que para esses profissionais, a principal finalidade do PA na etapa inicial é a identificação de áreas com riscos potenciais, enquanto na etapa final é o auxílio na revisão geral das informações financeiras. Por outro lado, verificou-se que o PA é pouco utilizado no entendimento do negócio do cliente e na detecção de erros e fraudes.

Smith, Psaros e Holmes (1999) concluíram que os profissionais australianos atribuem ao PA uma contribuição significativa na sinalização de erros. Notou-se perspectivas diferentes entre os auditores de firmas Big6 e não-Big6. Os primeiros conferem maior importância ao PA executado na etapa de planejamento, enquanto os outros o consideram mais relevante na etapa de conclusão. Esses resultados foram obtidos após análise de 53 questionários respondidos.

Mulligan e Inkster (1999) investigaram, por meio de 307 questionários respondidos por auditores na posição de sócios, a utilização do PA nos trabalhos de auditoria do Reino Unido. Para esses profissionais, um melhor direcionamento das áreas problemáticas e aumento no entendimento do negócio do cliente são proporcionados pela aplicação do PA.

Os 286 questionários respondidos pelos auditores de *Hong Kong* fundamentam a conclusão de Cho e Lew (2000) de que, pela perspectiva dos respondentes, o PA é efetivo na etapa de planejamento por proporcionar a identificação de movimentações não usuais e de fraquezas financeiras e operacionais, além de favorecer para o entendimento dos negócios da entidade auditada. Na etapa final, o PA auxilia na formação da opinião de auditoria, em razão da extrema efetividade na avaliação geral das informações financeiras e da razoabilidade dos saldos contábeis e das transações específicas.

---

⁷ Firms de auditoria Big6: Arthur Andersen, Coopers & Lybrand, Deloitte Touch Tohmatsu, Ernst Young, KPMG e Price Waterhouse.

Lin e Fraser (2003) apontaram que os auditores canadenses consideram que, na etapa de planejamento, o PA influencia diretamente na determinação da natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria, todavia esta não é mesma perspectiva dos profissionais de firmas menores. Os 182 questionários respondidos, sendo 97% na posição de sócio ou gerente, revelaram que a mudança na abordagem de auditoria para *risk-based* e o aumento da pressão por redução de seus honorários contribuíram para o aumento do uso do procedimento nos trabalhos de auditoria.

Samaha e Hegazy (2010) analisaram 197 questionários respondidos por auditores egípcios de firmas locais e de firmas Big4⁸. Observou-se que os últimos são os que mais empregam o procedimento em seus trabalhos. Verificou-se ainda que o PA é amplamente mais utilizado na etapa de conclusão pela necessidade extra de asseguarção dos profissionais após os testes substantivos. O PA é reconhecido por sua efetividade, principalmente, na identificação de flutuações significativas nas demonstrações contábeis e na identificação de potenciais fraquezas operacionais e financeiras. Entretanto, identificou-se uma baixa utilização do procedimento, podendo ser resultado de deficiências técnicas e falta de experiência.

Pinho (2014), ao examinar 92 questionários respondidos por auditores portugueses, verificou que mais da metade dos respondentes utilizam sempre o PA na etapa de planejamento, porém a utilização reduz na etapa de conclusão.

Abidin e Baabbad (2015) concluíram que a utilização do PA depende do conhecimento do profissional sobre o tema, posto que os profissionais mais experientes têm uma utilização maior. Os 51 questionários respondidos por auditores iemenitas retrataram que os profissionais de firmas Big4 empregam mais o PA do que os de outras firmas de auditoria. Para os autores, isto se justifica pela ausência de normas pertinentes aos trabalhos de auditoria realizados no Iêmen.

Kritzinger e Barac (2017) conduziram 15 entrevistas em profundidade com gerentes-seniores sul-africanos de firmas de auditoria com 20 ou mais sócios. Pela perspectiva desses profissionais, a aplicação do PA adiciona valor ao trabalho, pois propicia um melhor entendimento dos negócios do cliente, além de ser um método de identificação de riscos de

---

⁸ As firmas de auditoria Big4 são: Deloitte, E&Y, KPMG e PwC.

baixo custo. Todos os participantes afirmaram a utilização do procedimento nas etapas extremas do trabalho de auditoria, porém seu uso é mais extensivo na etapa final.

Os autores Matrood, Abd-alrazaq e Khilkhal (2019) analisaram 175 questionários respondidos por auditores iraquianos. Pela perspectiva dos respondentes, o PA auxilia no planejamento, no controle do tempo e principalmente na detecção de erros. A ausência de treinamentos técnicos foi aventada pelos profissionais como prejudicial para execução do PA, dado que a experiência e o conhecimento técnico facilitam a sua execução.

Observa-se que, em alguns pontos, não há uma única percepção dos auditores externos, de diferentes nacionalidades, sobre o procedimento analítico. Diferentemente dos auditores da África do Sul, dos Estados Unidos, de Hong Kong e do Reino Unido, os de Singapura não vislumbram a contribuição do PA no entendimento do negócio do cliente, tampouco para a detecção de erros, como vislumbrado pelos auditores australianos e iraquianos.

A maioria dos auditores apontaram que a execução do PA na etapa de planejamento auxilia na identificação das áreas problemáticas. O posicionamento destes auditores demonstra que o objetivo do PA quando executado na primeira etapa do trabalho de auditoria é atingido. A ausência de regulamentação (Iêmen), pouco conhecimento (Egito) e ausência de treinamentos (Irque) favorecem a não utilização do PA.

3 METODOLOGIA

Meaning is not discovered but constructed. Meaning does not inhere in the object, merely waiting for someone to come upon it. (...) Meanings are constructed by human beings as they engage with the world, they are interpreting. (Crotty, 1998, p. 42-43).

O presente capítulo se destina a apresentar os procedimentos metodológicos aplicados nesta pesquisa, sendo de abordagem qualitativa, desenvolvida sob a epistemologia/perspectiva teórica interpretativista e construtivista no âmbito ontológico.

A pesquisa qualitativa propõe a descrição e o estudo das reais ações dos sujeitos em contextos da vida real (Silverman, 2014; Gephart, 2004). Nesta abordagem, o cerne é a percepção de que os indivíduos constroem a realidade por meio de interações com seus mundos sociais, com interesse no processo de construção do significado, em como as pessoas fazem sentido de suas vidas e de suas palavras (Merriam, 2002). Por outra forma, enxergar o objeto pesquisado da perspectiva dos entrevistados e entender “como” e “por que” a perspectiva foi construída dessa forma (King, 2004).

A epistemologia/perspectiva teórica interpretativista enfatiza a compreensão do mundo social por meio de exame de interpretação desse mundo por seus atores (Bryman, 2012, p. 380). Tem-se como foco a ação social de seus atores e suas perspectivas, pretendendo enxergar o mundo com os olhos destes sujeitos. Sob essa perspectiva teórica, o significado social é construído durante as interações entre as pessoas e as interpretações destas pessoas sobre tais interações, implicando que diferentes atores sociais podem entender a realidade social diferente, produzindo diferentes significados e análises (Hesse-Biber, 2016).

Na perspectiva ontológica construtivista há muitas realidades sociais que dependem dos atores para serem construídas, além das pessoas adotarem diferentes posturas em locais diferentes. Por outra forma, as propriedades sociais são resultado das interações entre indivíduos, em vez de fenômenos “lá fora” e separados dos envolvidos em sua construção (Bryman, 2012, p. 380).

Considerando o objetivo desta pesquisa, foi preciso adentrar na realidade do “mundo do auditor”, dessa forma, adotou-se, para a construção dos dados, o emprego de entrevistas, que

tem como objetivo principal a obtenção de informações do entrevistado sobre determinado assunto ou problema (Marconi e Lakatos, 2010, p. 179). O uso das entrevistas proporcionou uma interação direta entre a pesquisadora e os entrevistados, favorecendo a redução de ruídos e possibilitando uma melhor compreensão da (des)utilidade do procedimento analítico na percepção dos auditores.

Para a interpretação dos dados, utilizou-se a Análise de Discurso (AD) francesa de Michel Pêcheux, mais precisamente, a AD-3. De acordo com Gregolin (1995), realizar a análise do discurso significa tentar entender e explicar como se constrói o sentido de um texto e como esse texto se articula com a história e a sociedade que o produziu. Os enunciadores têm trajetórias profissionais bem similares. Sem exceção, graduaram-se em ciências contábeis, iniciaram a carreira na auditoria como *trainees*. Apesar da evolução na carreira de auditoria não ter sido a mesma entre eles, dadas as promoções diferenciadas recebidas por alguns, todos já tomaram decisões acerca do planejamento e conclusão do trabalho de auditoria.

Ernest-Pereira e Mutti (2011) consideram que uma das justificativas para o uso dessa metodologia é a necessidade de indignar-se diante de alguns dizeres e algumas práticas correntes identificadas na vida em sociedade, pondo em suspeição alguns sentidos que pairam e nos governam, como se fossem verdades inquestionáveis.

O caminho percorrido para o desenvolvimento deste estudo é apresentado na Figura 3.

Figura 3 - Desenho da Pesquisa

Fonte: Elaborado pela autora

3.1 Análise de Discurso

As palavras são tecidas a partir de uma multidão de fios ideológicos e servem de trama a todas as relações sociais em todos os domínios. (Bakhtin, 1997, p. 41).

Em virtude de sua multidisciplinaridade nos ramos da filosofia, linguística, sociologia e psicologia, ao referir-se a AD, diversos saberes são trazidos à tona. A ela são apontadas díspares posições epistemológicas, natureza e papel da teoria, tipos de dados para análise, entendimentos e tratamentos do contexto e como as afirmações são justificadas (Wood e Kroger, 2000, p. 18).

Fiorin (1990) informa que a AD não tem a finalidade de buscar “o” sentido verdadeiro do texto, tampouco “o” seu sentido oculto e “a” interpretação nova e inédita destinada a derrubar todas as outras interpretações e todos os outros sentidos. Para o autor, a AD busca explicar como o texto diz o que diz e por que o texto diz, explicar o sistema de regras que preside à constituição do sentido, bem como a ordem de necessidades que o texto responde.

A AD de origem francesa trabalha com o sentido e não com o conteúdo do texto na busca da compreensão da construção dos discursos e da sua distribuição na sociedade, como falam sobre os envolvidos, sobre a história, sobre as condições de sua produção. Convém adjetivar a AD francesa como descritiva, analítica e reflexiva, de natureza especulativa e interpretativa.

Para Mussalim (2009), a AD considera o contexto da enunciação (contexto histórico-social) como parte do sentido do discurso, de outra forma, os sentidos são historicamente construídos. Aliás, não há um sentido dado, único verdadeiro, mas sentidos vários que estão além da evidência (Florêncio *et al.*, 2009, p. 65). Não é pretensão da AD rotular um sentido, historicamente construído, como certo ou errado.

Para Maingueneau (2015, p. 47), o interesse específico da AD é relacionar a estruturação dos textos aos lugares sociais que os tornam possíveis e que eles tornam possíveis, pois seu objeto de análise é o dispositivo de enunciação que amarra os funcionamentos textuais e a situação de comunicação, resultante do verbal e do institucional. O sujeito em si não interessa à AD, mas sim o lugar ideológico de onde o sujeito enuncia.

Neste estudo, adotamos a AD da corrente francesa fundada por Michel Pêcheux (1938-1983) na segunda metade do século XX, que ao identificar as limitações da disciplina linguística, apresentou estudos que propuseram explicar o funcionamento do discurso por meio da ideologia. O filósofo francês procura revelar a ideologia a qual os textos estão destinados a ocultar (Maingueneau, 2015, p. 19), exigindo uma ruptura epistemológica, em que intervêm questões teóricas relativas à ideologia e ao sujeito (Mussalim, 2009).

Nessa vertente, o sujeito é descentralizado da análise, uma vez que, por ter sido interpelado pelo(s) Aparelho(s) Ideológico(s) de Estado (AIE), não é visto como “senhor das suas vontades”, tampouco responsável pelo discurso por ele produzido. O sujeito passa a ser considerado como uma posição social, apenas. O discurso é uma forma de materialização ideológica, sendo o sujeito é um depósito de ideologia, sem vontade própria, e a língua é um processo que atravessa os diversos campos da sociedade. A Figura 4 demonstra como o discurso é originado.

Figura 4 - Origem do Discurso

Fonte: Elaborado pela autora

Não há discurso neutro ou inocente, pois, ao produzi-lo, o sujeito o faz, a partir de um lugar social, de uma perspectiva ideológica e, assim, veicula valores, crenças, visões de mundo que representam os lugares sociais que ocupa (Florêncio *et al.*, 2009, p. 25-26). A AD desenvolvida por Pêcheux é caracterizada por revisões e mudanças em seus conceitos básicos ao longo do tempo, sendo apresentada em três épocas, conforme demonstra a Figura 5.

Figura 5 - Fases da AD de Michel Pêcheux

Fonte: Elaborado pela autora

O sentido, pela perspectiva da AD-1, está posicionado na ligação entre os enunciados e depende das condições de produção, posição social e formação imaginária. Na AD-2, o sentido é entendido como construído pela formação ideológica e reside no espaço de circulação entre as formações discursivas, ou seja, no interdiscurso. Por sua vez, na AD-3, há dificuldade em estabelecer o sentido devido a opacidade dos enunciados.

3.1.1 AD-1 ou Análise Automática do Discurso (AAD-1969)

O sujeito não é senhor de sua vontade; ou temos um sujeito que sofre as coerções de uma formação ideológica e discursiva, ou temos um sujeito submetido à sua própria natureza inconsciente. (Mussalim, 2009).

Nessa primeira época, o sujeito crédulo em ser a origem do que diz, a fonte exclusiva do sentido do seu discurso (esquecimento ideológico 1) e de ter autonomia sobre a forma de enunciação (esquecimento ideológico 2) era tratado como assujeitado à maquinaria discursiva.

Máquina discursiva é definida por Pêcheux (1983) como condições de produções estáveis. O sujeito fala de um certo lugar (posição ocupada) no interior de uma formação social (Pêcheux, 1997), sendo isso as condições de produção.

Por essa perspectiva, os discursos são gerados por máquinas discursivas específicas, não sendo o sujeito o produtor de significados, tampouco responsável pela maneira de como o discurso é dito. Como apontado por Possenti (s.d.), quem de fato fala é uma instituição, ou uma teoria, ou uma ideologia.

Pêcheux (1997), ao utilizar o conceito de ideologia de Althusser (1980), afirma que o indivíduo é interpelado pelos AIEs⁹ através de seus agentes. A interpelação é o chamamento para que o indivíduo se transforme em sujeito, ou seja, para que o indivíduo ocupe uma posição social.

A ideologia «age» ou «funciona» de tal forma que «recruta» sujeitos entre os indivíduos (recruta-os a todos), ou «transforma» os indivíduos em sujeitos (transforma-os a todos) por esta operação muito precisa a que chamamos a interpelação. (Althusser, 1980, p. 99).

Consideremos como exemplo a situação em que uma mulher reprime o mau comportamento do seu filho. O AIE familiar, por meio do seu agente, é a mulher que ocupa a posição social de mãe, interpela o menino, o transformando em filho malcomportado, uma outra posição social. Nessas posições, a mãe tem o direito da repreensão e o filho o dever da obediência.

O discurso é sempre pronunciado a partir de condições de produção discursivas dadas (Pêcheux, 1997). O conjunto de enunciados do discurso da mãe, assujeitada pelo AIE familiar, é concebido nesta fase como uma máquina discursiva.

Os discursos explorados nesta fase eram considerados homogêneos e fechados em si, sendo para Mussalim (2009) pouco polêmicos, ou seja, com pouca abertura para variação do sentido devido a um maior silenciamento do “outro”. Essa é uma das críticas à AD-1, pois ao considerar a primazia do “mesmo”, a alteridade se torna ausente.

Por não haver ligações entre as máquinas discursivas, a aproximação entre as posições ocupadas pelo mesmo sujeito era impossibilitada. Por esses motivos, a análise de discurso tinha enfoque mais linguístico do que social.

---

⁹ Althusser (1980, p. 43) designa AIE como um certo número de realidades que se apresentam ao observador imediato sob a forma de instituições distintas e especializadas, como AIE religioso, escolar, familiar, jurídico, político, sindical, da informação e cultural.

3.1.2 AD-2

O problema da primazia do “mesmo” deu origem a esta segunda fase, na qual os conceitos apresentados na AD-1 são revistos e novos conceitos como formações ideológicas, formações discursivas e interdiscurso são introduzidos. As condições de produções discursivas introduzidas na AD-1 passam a ser um mecanismo no interior das formações discursivas. Outro acontecimento notável da AD-2 é que o “outro” começa a ser considerado como díspar do “mesmo” e pode influenciar no que é ou não dito pelo sujeito.

Mussalim (2009) explica que, apesar do sujeito passar a desempenhar diferentes papéis de acordo com as várias posições que ocupa no espaço interdiscursivo, ele não é totalmente livre, pois é oprimido pela Formação Discursiva (FD), que é regulada por uma Formação Ideológica (FI), da qual enuncia.

A premissa da FI é o conceito de ideologia da AD-1, que considera a existência de AIE, o qual interpela o indivíduo e o transforma em sujeito ideológico. Segundo Brandão (2006, p. 46), essa interpelação ideológica consiste em fazer com que cada indivíduo (sem que ele tome consciência disso e tenha a impressão de que é senhor de sua própria vontade) seja levado a ocupar seu lugar em um dos grupos ou classes de uma determinada formação social.

Formação ideológica é o conjunto complexo de atitudes e de representações que não são nem “individuais” e nem “universais”, mas se relacionam mais ou menos diretamente às posições de classes em conflito umas com as outras. (Pêcheux e Fuchs, 1997, p. 166).

As atitudes e as representações são generalizadas apenas no seu campo de atuação, ou seja, não se expande para o todo. Para generalizar é preciso delimitar. As relações entre os sujeitos (ou classes) pode ser de antagonismo, dominação ou coalização. O limite entre o texto e seu contexto é o lugar de estudo da AD, onde a FI, articulação entre língua e discurso, é traduzida em FD, o que pode e o que deve ser dito.

O conceito de FD foi concebido pelo filósofo francês Michel Foucault (1926-1984). Para o autor, a FD possibilita a passagem da dispersão para a regularidade, pois atua como um sistema de relações entre objetos, tipos enunciativos, conceitos e estratégias. A FD foi definida por seu pai como o sistema enunciativo geral ao qual obedece a um grupo de

performances verbais - sistema que não o rege sozinho, já que ele obedece, ainda, e segundo suas outras dimensões, aos sistemas lógico, linguístico, psicológico (Foucault, 2008, p. 131).

Pêcheux tomou emprestado o conceito de FD, mas não em sua integralidade. A FD foucaultiana é concebida em termos de saberes/poderes enquanto a FD pecheuxiana é em termos de ideologia e lutas de classe. A FD é conceituada por Pêcheux como:

Aquilo que, numa conjuntura dada, determinada pelo estado de luta de classes, determina o que pode e deve ser dito, articulado sob a forma de uma arenga, de um sermão, de um panfleto, de uma exposição, de um programa, etc. (Pêcheux, 1997, p. 160).

A FD é um conjunto de enunciados, como demonstrado na Figura 4, marcados pelas mesmas regularidades ou “regras de formação” concebidas como mecanismos de controle que determinam o seu interno, o que pertence, e o seu externo, o que não pertence. A FI tem como um de seus componentes uma ou várias FDs interligadas, como afirma Pêcheux:

O próprio de toda FD é dissimular, na transparência do sentido que nela se forma, a objetividade material contraditória do interdiscurso, que determina essa FD como tal, objetividade material essa que reside no fato de que “algo fala” sempre “antes, em outro lugar e independentemente”, isto é, sob a dominação do complexo das FIs. (Pêcheux, 1995, p. 162).

Em outras palavras, a FD é uma coleção de possibilidades para se dizer o que é de fato dito, em uma dada posição social, agrupados por campos semânticos (*e. g.* paternal, acadêmico e positivista), onde é estabelecido o que pode e o que não pode ser dito por tal sujeito, em uma conjuntura dada, dentro de uma formação ideológica. Para Maingueneau (2015, p. 83), o interesse da noção de FD é permitir a constituição de *corpora* heterogêneos, reunir livremente enunciados originários de diversos tipos de unidades tópicas¹⁰.

A noção de FD envolve dois funcionamentos, a paráfrase e o pré-construído (Brandão, 2006, p. 48). O primeiro é a retomada dos enunciados e reformulados num esforço constante de fechamento de suas fronteiras em busca da preservação de sua identidade, sendo um procedimento de descoberta da AD. O último é um conjunto de relações e de enunciados que existem antes daquilo que se fala, auxiliando na interpretação de dizeres não declarados, em outras palavras, é um mecanismo, no nível do discurso, para dar sentido aquilo que é dito com sentido não literário, com base na memória discursiva.

¹⁰ O autor define unidade tópica como aquela que, de alguma forma é dada, pré-recortada pelas práticas sociais.

A memória discursiva é social e coletiva, e representa a estabilização do discurso, a possibilidade de repetição. É o “já dito”, os sentidos anteriormente construídos, absorvendo o acontecimento, ou seja, colocando-o no interior da regularidade já existente, tornando-o previsível e adequado.

A memória discursiva seria aquilo que, face a um texto que surge como acontecimento a ler, vem reestabelecer os “implícitos” (quer dizer, mais tecnicamente, os pré-construídos, elementos citados e relatados, discursos transversos, etc.) de que sua leitura necessita: a condição do legível em relação ao próprio legível. (Achard *et al.*, 1999, p. 52).

Acontecimento discursivo situado no ponto de encontro de uma atualidade e uma memória (Pêcheux, 2006, p. 17) é algo inesperado, é aquilo que nasce em uma implosão, em um dado momento e a partir disso causa ressignificações do discurso já existente. O entendimento de Indursky (2003) sobre acontecimento discursivo é:

Podem ocorrer deslizamentos de sentido, os quais são responsáveis pela reorganização da memória. Esses movimentos, que conduzem ao retorno da memória, permitem, igualmente, estabelecer uma ruptura com a rede de formulações à qual o enunciado está relacionado e inaugurar uma nova rede de formulações. Ou seja, esse rompimento indica que o sentido derivou, tornando-se outro.

Quando o acontecimento consegue atravessar/interromper a memória discursiva, ele desloca e desregula os implícitos associados a série de enunciados (discursos) que tenta lhe adequar. De outro modo, o acontecimento discursivo pode desestabilizar a memória discursiva, rompendo a regularidade da série de enunciados (Achard, 1999, p. 52), mas não consegue produzir o “esquecimento” do sentido-outro que o precede (Indursky, 2003).

Maingueneau (1984, p. 27), propõe que, universo discursivo é o conjunto de diferentes FDs que interagem em uma dada conjuntura. Essa interação ocorre por meio do interdiscurso, que é responsável por articular os vários discursos (de um saber, de um certo grupo social) para produzir um novo sentido.

Para Pêcheux (1995, p. 162), o interdiscurso é um todo complexo com dominante das FDs e submetido ao complexo das FIs. O interdiscurso se situa nos interstícios de diversas FDs, conforme demonstrado na Figura 6. É o efeito dessa interdiscursividade que o “outro” começa a se relacionar com o “mesmo”.

Figura 6 - Localização do Interdiscurso

Fonte: Elaborado pela autora

Pêcheux começou a questionar a essencialidade da FD como base do discurso e a validade de identidade do discurso à medida que o interdiscurso passa a ocupar mais espaço na AD. O discurso do sujeito dependerá sempre do “outro”. Essas reflexões provocam a implosão da FD na terceira fase.

3.1.3 AD-3

(..) todo ato falho é um discurso bem-sucedido (...) ¹¹

Por influência da psicanálise lacaniana, o sujeito passa a ser dividido, clivado, cindido entre o consciente e o inconsciente, não mais sendo apenas uma posição social. O sujeito deixa de ser senhor de si pela perda da centralidade do “eu”, onde o “outro” passa a fazer parte da sua identidade (Mussalim, 2009).

Nessa fase, considera-se que as relações interdiscursivas estruturam a identidade das FDs. Gregolin (2005) depreende que o interdiscurso é o lugar onde os objetos tomados pelo enunciador em seu discurso (discurso esse dominado por uma determinada FD) são constituídos, assim como as articulações entre esses objetos, por meio das quais o enunciador dará coerência a seu propósito no interior do intradiscurso, da sequência discursiva que ele enuncia.

¹¹ Lacan (1998, p. 268).

Os objetos não têm o mesmo significado para os diferentes sujeitos, por consequência um enunciado não tem um significado universal. Pêcheux (2006) define esse fenômeno como um jogo oblíquo presente da opacidade¹² declarada do enunciado, onde há diversos significados para um único enunciado.

Assim, por todo enunciado ser intrinsecamente suscetível de tornar-se “outro”, diferente de si “mesmo”, de se descolar discursivamente de seu sentido para derivar para um outro sentido (Pêcheux, 2006, p. 53), dá-se origem ao modelo de deriva, oferecendo lugar a interpretação e percebendo uma maior importância do “outro” sobre o “mesmo”. Por este modelo é possível trabalhar com as possibilidades de significados dos enunciados segundo as posições e com os seus deslizamentos. Pêcheux apresentou este modelo em uma de suas obras, *Estrutura ou Acontecimento*, ao interpretar os sentidos da frase *on a gagné*¹³, dita por milhares de pessoas ao anunciar a vitória eleitoral, do então candidato à presidência da França, François Mitterrand, em 1981.

São nas derivas que o sujeito desloca sentidos já estabelecidos e postos, sendo a possibilidade de derivar que faz com que os discursos se desloquem, se refaçam, se fortaleçam ou desapareçam, dado que o sujeito não é assujeitado conformado à língua e condenado a repetir discursos eternamente (Souza, 2014).

3.2 Construção dos *corpora*

Caregnato e Mutti (2006), pela visão peuchexiana, preconizam que o *corpus* deve ser constituído pela seguinte fórmula: ideologia + história + idioma. Para os autores, a ideologia é entendida como um sistema de ideias que constitui representação, a história representa o contexto social e histórico e a língua refere-se à materialidade do texto, gerando “pistas” sobre significados destinados pelo sujeito.

Há duas distinções de *corpus*: *corpus* para propósitos gerais e *corpus* tópico. O primeiro compõe amplas questões de pesquisas, sendo um recurso no seu sentido mais amplo, por

---

¹² A opacidade é a impossibilidade de perceber o significado do enunciado de maneira evidente. Ela está constituída nos esquecimentos ideológicos.

¹³ Em português: nós ganhamos.

exemplo, coleções completas de jornais ou revistas; o último, o qual é utilizado nesta pesquisa, é planejado para um fim estritamente de pesquisa (Bauer e Aart, 2002).

A construção dos *corpora* deste estudo iniciou-se no processo de identificação e seleção dos enunciadores. Em seguida, os entrevistamos e efetuamos a transcrição das entrevistas.

3.2.1 Seleção dos Sujeitos

Na estratégia de seleção dos sujeitos foram estabelecidos pré-requisitos mínimos para que um indivíduo fosse considerado apto para discorrer sobre o objeto-análise em questão, aqui, procedimento analítico para fins de avaliação de riscos e conclusão do trabalho de auditoria.

Os pré-requisitos foram:

- Estar auditor em uma das quatro maiores firmas de auditoria, as chamadas Big4; e
- Possuir experiência mínima de 24 meses no cargo de encarregado.

Os cargos que compõem o grupo dos revisores são gerente, gerente sênior, diretor e sócio, para os quais, dentre suas atribuições, estão o suporte técnico através de orientações aos seus subordinados, a responsabilidade pela determinação do orçamento, o estabelecimento de prazo e execução e a alocação de recursos e performance dos trabalhos, o que inclui obter maior eficiência operacional. Os que não se incluem neste fazem parte do grupo dos preparadores.

Gudkova (2018) acautela sobre a dificuldade de eliminar a influência do entrevistador e dos fatores situacionais nas narrativas dos entrevistados, o que significa dizer que, em outras condições, as narrativas poderiam ser diferentes. Para minimizar os efeitos desse comportamento em nossas análises, entrevistamos ex-auditores e triangulamos os dados, conforme detalhado no tópico 3.2.2 Entrevistas. Para a selecionar esses profissionais, os pré-requisitos abaixo foram considerados:

- Ter atuado como auditor em, no mínimo, uma das Big4; e
- Possuir experiência mínima de 12 meses no cargo de gerente de auditoria.

A decisão por entrevistar apenas profissionais das firmas Big4 é suportada pelos resultados dos estudos pregressos, os quais apontam que os auditores de grandes firmas de auditoria aplicam procedimentos analíticos em maior escala do que auditores de firmas de auditoria

menores (Abidin e Baabad, 2015; Samaha e Hegazy, 2010). Em complemento, a definição é justificada pela similaridade de seus clientes e dos treinamentos técnicos oferecidos pelas empresas Big4 ao longo da carreira dos auditores. Se faz mister informar que, das 157 companhias abertas no Brasil, 83% foram auditadas pelas firmas Big4. A representatividade aumenta para 94% quando concerne a auditoria do valor adicionado líquido gerado (VAL) por essas companhias.¹⁴

Para a seleção dos enunciadores, dois critérios, não probabilísticos, foram empregados, nesta ordem, o critério de acessibilidade e o de bola de neve¹⁵. O primeiro seleciona os participantes pela facilidade de acesso a eles (Vergara, 2013, p. 47), podendo tais serem considerados possíveis sementes para aplicação do segundo critério, o qual os enunciadores são indicados por meio de referências feitas entre pessoas que compartilham ou conhecem outras pessoas que possuem algumas características que são de interesse da pesquisa (Biernacki e Waldorf, 1981; Bryman, 2012, p. 424).

Uma das limitações desta pesquisa decorre das limitações inerentes do método bola de neve, que para Vinuto (2014) são: (i) em grandes populações, cada pessoa não tem a mesma chance de ser indicada para participar da pesquisa; (ii) os discursos podem ter as variabilidades possíveis limitadas, uma vez que os enunciadores “sementes” indicam pessoas da sua rede pessoal, provavelmente, com posicionamentos semelhantes; e (iii) pesquisador herda as decisões de cada indivíduo quanto a quem é adequado entrevistar, podendo levar o pesquisador a coletar dados que refletem perspectivas particulares e, assim, omitir as vozes e opiniões de outros que não são parte de uma rede amigos e conhecidos.

Os convites aos enunciadores ou sementes, que atenderam aos critérios estabelecidos, foram feitos ou pessoalmente, ou enviados via *e-mail*, *LinkedIn* ou *WhatsApp*. O processo de recrutamento dos enunciadores está explicitado na Figura 7. O nome dos entrevistados foi alterado por questões de confidencialidade.

---

¹⁴ O banco de dados é composto pelas demonstrações contábeis na data-base 31/12/18 das 1000 maiores empresas do Brasil, de acordo com a Revista Exame: Melhores & Maiores 2019.

¹⁵ Termo em inglês: *snowball sampling*. Conforme Thompson (2012, p. 211), dois métodos são direcionados a esse termo. Em um método, poucos membros de uma população rara são solicitados a identificar outros membros da população. Os que são identificados são solicitados a identificar outros, e assim por diante, com o propósito de obter uma amostra não probabilística ou de construir uma estrutura a partir da amostra. No outro método, pede-se aos indivíduos da amostra identificar um número fixo de outros indivíduos, que por sua vez são solicitados a identificar outros indivíduos, por um número fixo de estágios, com o objetivo de estimar o número de “relações mútuas” ou “círculos sociais” na população.

Figura 7 - Rede de Contatos Acionados para Realização de Entrevistas

Fonte: Elaborado pela autora

3.2.2 Entrevistas

Os dados foram construídos por meio de entrevistas em profundidade individuais, presenciais ou não, buscando depreender a concepção dos entrevistados sobre a questão da pesquisa. Nas entrevistas conduzidas, as perguntas não foram ordenadas *a priori*, ou seja, foram feitas em momentos oportunos, a depender do rumo das conversas. Acerca do conteúdo, o modelo das entrevistas foi não-estruturado justificado pela natureza das questões abertas, dando liberdade para que o entrevistado respondesse do modo que lhe fosse conveniente. A entrevista não-estruturada oferece a possibilidade de obter uma visão mais profunda do tópico pesquisado (Gudkova, 2018).

As entrevistas conduzidas nesta pesquisa geraram textos narrativos por meio dos relatos dos entrevistados sobre suas experiências, seguindo uma sequência temporal crescente. Esse tipo de entrevista pode transfigurar para uma conversa manipulada, desde que haja conhecimento e aceite da manipulação por ambas as partes (Czaniawska, 2004, p. 50).

Para Bryman (2012, p. 213), na entrevista não estruturada, o pesquisador possui apenas uma lista dos assuntos que devem ser tratados. Entretanto, elaboramos um guia de entrevistas com função de *aide mémoire*. Conforme sugerido por King (2004), para a construção do guia de entrevista¹⁶, pesquisamos a literatura existente sobre o assunto, recorremos ao nosso conhecimento e experiência a respeito do tema e dialogamos com pessoas chave da área pesquisada “auditoria contábil por auditores externos”.

De acordo com Kvale (1996, p. 129-130), para que as perguntas do guia possam contribuir na produção de conhecimento e para uma boa condução da entrevista, elas precisam ser avaliadas sob duas dimensões, tematicamente e dinamicamente. Pela dimensão temática, analisou-se a relevância da pergunta para o tema pesquisado, enquanto pela dimensão dinâmica considerou-se a estrutura da pergunta para promover um fluxo natural de conversação. O guia de entrevista final adotado é apresentado no Quadro 1.

Quadro 1 - Guia da Entrevista

Fonte: Elaborado pela autora

¹⁶ O guia de entrevista sumariza o conteúdo que o pesquisador quer cobrir nas entrevistas (Morgan e Guevara, 2008).

Entrevistas pilotos foram conduzidas utilizando o guia de entrevista construído inicialmente. Nesta etapa do estudo, avaliou-se as perguntas da entrevista, primeiramente, propostas. Consideramos, conforme Marconi e Lakatos (2010), se os questionamentos eram fidedignos (qualquer pessoa que o aplique obterá sempre os mesmos resultados), válido (os dados recolhidos são necessários à pesquisa) e operativo (vocabulário acessível e significado claro), além de verificar se os resultados obtidos são satisfatórios para responder as perguntas de pesquisa.

Antes de iniciar a entrevista, a finalidade da pesquisa, o uso exclusivo dos dados para fins acadêmicos e a garantia do anonimato foram repassados aos entrevistados. As entrevistas foram gravadas, com a devida autorização formalizada por meio de assinatura do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (Anexo A). Para melhorar a qualidade das respostas dos entrevistados, não fixamos tempo máximo para responderem, dando a eles a oportunidade para interpretar e processar a pergunta, avaliar a veracidade e formular a resposta, conforme recomendado por Tourangeau, Rips e Rasinski (2000, p. 5).

Creswell (2009, p. 223) ressalta a importância da validade e da confiabilidade na pesquisa qualitativa. Segundo o autor, a acurácia dos resultados precisa ser verificada, dando validade qualitativa, e se a abordagem utilizada é consistente com diferentes pesquisadores e pesquisas, promovendo a confiabilidade qualitativa. Para a validade desta pesquisa, prosseguimos com um dos procedimentos sugeridos por Gibbs (2007, p. 93-98), a triangulação.

A triangulação dos dados consiste em examiná-los utilizando outras perspectivas metodológicas (Denzin, 1978, p. 291). Os resultados foram triangulados entre a revisão literária, as entrevistas narrativas com ex-auditores e o histórico profissional da pesquisadora.

A coleta de dados quantificou-se em aproximadamente 9 horas de gravação. As entrevistas foram transcritas integralmente, com o auxílio do *software* MAXQDA, gerando 139 páginas de transcrição. A Tabela 1 apresenta informações das entrevistas e dos entrevistados. Para manter o anonimato dos participantes e das firmas de auditoria, essas informações foram alteradas.

Tabela 1 - Descritivo das Entrevistas e dos Entrevistados

Identificação	Sexo	Tempo de Experiência (em meses)	Atua em auditoria?	Empresa de auditoria	Forma de Entrevista	Data da Entrevista	Duração
1 Aquaman	M	149	Não	Wakanda e Central City	Presencial	11/03/19	00:19:43
2 Batman	M	162	Não	Wakanda	Presencial	13/06/19	00:46:34
3 Mulher Elástico	F	149	Sim	Smallville	Presencial	13/06/19	00:45:49
4 Mulher Maravilha	F	57	Sim	Smallville	Presencial	13/06/19	00:32:41
5 Feiticeira Escarlata	F	220	Não	Smallville	Presencial	17/06/19	00:36:02
6 Capitão América	M	71	Sim	Central City	Presencial	24/07/19	00:19:40
7 Super-Homem	M	118	Sim	Smallville	Presencial	27/06/19	00:20:59
8 Flash	M	66	Sim	Smallville	Presencial	27/06/19	00:58:03
9 Homem de Ferro	M	144	Sim	Central City	Skype	26/07/19	01:08:33
10 Lanterna Verde	M	144	Sim	Wakanda e Smallville	Presencial	29/07/19	00:35:55
11 Homem-Aranha	M	305	Sim	Gotham City	Presencial	31/07/19	00:43:32
12 Hulk	M	72	Sim	Central City	Presencial	01/08/19	00:27:29
13 Medusa	F	73	Sim	Central City e Smallville	Presencial	02/08/19	00:32:06
14 Hércules	M	276	Sim	Wakanda	Presencial	27/08/19	00:45:32
Tempo Médio de experiência (=)		143			Total de horas gravadas(=)		8:52:38

Fonte: Elaborado pela autora

3.3 Análise dos *corpora*

Toda prática discursiva está inscrita no complexo contraditório-desigual-sobre determinado das formações discursivas que caracteriza a instância ideológica em condições de históricas dadas. (Pêcheux, 1995, p. 213).

Os *corpora* foram analisados por meio da utilização do modelo de deriva de Pêcheux e da abordagem metodológica de Souza (2014), esta última propondo três perguntas heurísticas. A primeira constitui, após a leitura flutuante, a definição do conceito-análise presente no texto. O procedimento analítico foi definido como o objeto da análise *a priori*, uma alternativa também presente na referida abordagem metodológica. A segunda pergunta é relativa à construção do sentido do conceito-análise definido, via textualização e marcas textuais. Por fim, a terceira busca relacionar o sentido construído com as formações discursivas e ideológicas. No discurso há traços e vestígios do lugar de significação de quem o enuncia, e são essas as marcas textuais que identificamos para, por meio de sua evidência, descrever as propriedades do discurso que as sustentam.

4 RESULTADOS

Apresenta-se neste capítulo os resultados obtidos dos exames das entrevistas por meio do procedimento de análise do discurso. As seções deste capítulo têm por finalidade distinguir o sentido das falas dos indivíduos em relação ao procedimento analítico apartado pelas posições sociais ocupadas quando os discursos foram enunciados.

Constatou-se em todos os *corpora* analisados a recorrência de enunciados que enalteceram a utilização do PA, devido aos diversos benefícios por este proporcionado. Nesse sentido, para os auditores entrevistados, a imposição dada pelas normas de auditoria vigentes acerca de sua execução se faz apropriada.

Todavia, essa perspectiva é contraposta com os enunciados que descrevem seu *modus operandi*. A exposição da realidade do dia a dia em campo denota incoerências no interior dos discursos, posto que os sujeitos declaram, concomitantemente, a essencialidade do PA no processo de auditoria e o reconhecimento da sua execução como não satisfatória.

No nível discursivo, o contrassenso observado decorre da convicção imaginária da falta de tempo. O tempo, elemento imaterial, torna-se o nó onde as tensões entre preparadores e revisores são aglutinadas e resolvidas. As barreiras impeditivas para o uso adequado do PA são produzidas e significadas pela falta de tempo, pacificando, desse modo, a relação entre as diferentes posições dentro do processo produtivo.

No nível prático, percebe-se que a própria estrutura do trabalho de auditoria desfavorece o uso do PA. Os auditores ao longo da carreira são orientados, direta ou indiretamente, ao estereótipo *commercial-professional*¹⁷, fazendo com que a doutrina da performance, produção maior em tempo menor, norteie a estrutura do trabalho em campo de auditoria.

Dito isso, a sobrecarga de trabalho desses profissionais somada a priorização dos procedimentos substantivos resulta no insucesso do modelo de treinamento aplicado sobre o tema pelas Big4. Por este modelo, os profissionais recebem capacitação no próprio campo de

---

¹⁷ Para Spencer e Carter (2014), *commercial-professional* é o profissional que tem como prioridade a geração de receitas, a conquista e retenção de clientes e o desenvolvimento dos negócios, neste estudo, dos negócios da empresa de auditoria onde atua.

trabalho e o resultado é avaliado como em uma tarefa recorrente de um profissional já competente para tal (em inglês, *on-the-job-training*). Observou-se que os procedimentos de auditoria são praticados em uma sequência de prioridade, na qual a preparação do PA e o treinamento por meio da revisão e *feedbacks* não estão inseridas.

A priorização de determinados procedimentos pode ser considerada uma ação habitual, definida por Tolbert e Zucker (1996) como um comportamento desenvolvido empiricamente e adotado por um ou grupo de atores, a fim de resolverem problemas recorrentes. De outro modo, uma tomada de decisão rememorada com um mínimo esforço.

4.1 PA pelo discurso de quem prepara

O procedimento de auditoria aludido neste estudo é usualmente preparado pelo profissional mais experiente da equipe em campo, tendo entre as suas atribuições, as atividades relacionadas ao planejamento e conclusão do trabalho.

A perspectiva dos quatro auditores entrevistados, posicionados como preparadores a época, é unânime quando declarada que o emprego do PA qualificado como bem preparado é efetivo, possibilitando maior eficácia e eficiência ao trabalho de auditoria.

Todos, 100% [resposta quando questionado sobre os impactos do PA nos trabalhos]. Se eu errar uma, se você fizer uma análise diferente em determinada conta, vai impactar seu trabalho como um todo no final, tanto em controles, como na, no tipo de teste que a gente tem que fazer. (Capitão América).

Você linca com outro assunto que talvez você não capturou. (Flash).

Às vezes, você pega [algo não identificado anteriormente] lá na final. Na revisão analítica fica mais fácil. Então, talvez eu deveria ter feito outro teste, que eu deixei isso lá no finalzinho e às vezes nem é feito. (Mulher Maravilha).

Embora o procedimento analítico tenha se revelado como algo importante no imaginário desses profissionais, essa importância desvanece no *status quo* do dia a dia do auditor como parte da estrutura em que os fluxos dos trabalhos são conduzidos.

Observa-se as tensões dos entrevistados por meio das marcas textuais atinentes ao tempo e ao conhecimento. Ao fazermos uma relação parafrástica dos enunciados abaixo, outras possibilidades de dizeres se tornam possíveis. No primeiro enunciado, o verbo *ir* poderia ser dito como “agilidade, não temos tempo”, enquanto no segundo enunciado, o verbo *mudar* poderia ser “organizar e planejar melhor”.

Já [chega] distribuindo, vamos, pega o razão [contábil], vamos selecionar né. A gente acaba meio que omitindo o processo de planejamento e aí a gente chega [no cliente] naquela correria ‘ah vamos adiantar o substantivo, vamos’. (Medusa).

Talvez a gente teria que mudar algumas coisas pra fazer coisas mais inteligentes. (Mulher Maravilha).

4.1.1 O Tempo como Intimidador

Há uma coisa muito grave sobre nós, os seres humanos. Somos os inventores do tempo, pois Deus inventou a eternidade, portanto ele está fora, além do tempo. Ele faz parte do tempo, mas o tempo, estranhamente, não faz parte dele. (Novello, s.d.).

Pelos relatos dos entrevistados, a organização do trabalho e a superação das dificuldades operacionais (*e. g.* pouca mão de obra disponível, acúmulo de tarefas e prazos curtos) poderiam ser amparadas pelo PA, tido no imaginário dos entrevistados como uma ferramenta de otimização de tempo. Todavia, a materialização das vantagens apontadas exige diligência do preparador em sua execução. O tempo, concomitantemente, torna-se ingrediente da dedicação e uma ameaça ao preparador. A intrínseca convicção de tempo escasso dessa classe social confisca o requerimento normativo da preparação do PA.

Só que meu, o [pouco] tempo que a gente tem [para preparar algo satisfatório] e assim, não sei se muita gente tem essa visão [de dedicar tempo para performar o PA]. Porque assim, eles [os revisores] deveriam dar tempo do encarregado preparar [o PA]. (Flash).

Acho que a grande questão é o tempo né? Então não existe esse costume de se programar tanto tempo pra, não existe uma programação só pra planejamento, só pra isso. (Medusa).

E, na disputa pelo tempo, a importância do PA é derrotada pela priorização de outras atividades.

A gente se preocupa mais com procedimento substantivo por questão de gerar... trazer uma evidência maior de auditoria, né, (...) documento externo, seleção, a gente se preocupa mais com essa parte do trabalho. (Flash).

No planejamento você já deveria adiantar seleções, você já deveria fazer isso, isso, isso e aquilo, então eu não consigo focar, acho que a definição de planejamento ela é meia confusa. Então a gente acha que planejamento é fazer uma revisão analítica mais ou menos e antecipar os testes né. (Medusa).

Até porque às vezes a gente faz um planejamento com testes rotineiros, sempre tenho que fazer isso e às vezes nem precisa. Então, realmente, se você faz uma revisão analítica bem-feita, você vê lá, não precisa fazer isso. Isso aqui tá cobrindo tudo, entendeu!? E uma coisa que a gente tem muito, às vezes a gente faz coisa demais, trabalhar demais e nem precisava. (Mulher Maravilha).

4.1.2 A Procura do Conhecimento

Os entrevistados alegaram que se o processo executório do PA ocorresse habitualmente, os benefícios ultrapassariam o campo do trabalho e se converteriam em prol do conhecimento intelectual do profissional. O processo executório engloba apresentação do tema, treinamento específico, execução em campo e revisão de seus superiores.

Contudo, enunciados sobre ausência de treinamentos direcionados sobre o tema estão presentes de forma unânime. O modelo de aprendizado praticado é o por meio de interações entre os membros da equipe e *feedbacks* dos superiores, ou seja, os treinamentos são oferecidos no campo.

O treinamento é em campo. A maioria das vezes é entre as equipes mesmo, a gente tem que passar os conhecimentos pra baixo. Então, se eu tenho um assistente que vai virar sênior no próximo ano eu tenho que já mostrar pra ele como é que ele vai fazer as coisas. Então, é mais em campo. Não tem um treinamento específico que todo mundo para um dia e fala 'ó, a revisão analítica tem que fazer assim, assim, assado'. (Capitão América).

Eu não tive [treinamento específico sobre PA]. Então tive que ver na prática. (Flash).

Não, não me lembro de ter tido um treinamento específico de revisão analítica, revisão analítica a gente sempre... em campo né. Obviamente. Ah desculpa, a gente sempre vê (aprende) em campo é, na prática, quando você é assistente o sênior vem lá, te ajuda. Acho que deveria ter coisas mais práticas, treinamentos mais práticos que mostrassem mais claramente o resultado que a revisão analítica pode [gerar]. (Medusa).

Algo [treinamento específico sobre PA] que a empresa não oferece, no caso, né!? Não tem [treinamento]. Normalmente, você pega um modelo, aí o ano passado fizeram como? Vou fazer igual. Eu acho [de forma geral] que [o treinamento oferecido] é pra gente comer um café gostoso e pra eles falarem que deram. (Mulher Maravilha).

Moreno, Battacharjee e Brandon (2007) identificaram que treinamentos em grupo, mesclando profissionais experientes e estudantes, proporcionou um melhor desempenho na execução dos procedimentos analíticos dos universitários. A proposta deste método é considerada pelas firmas de auditoria ao promoverem o *on-the-job-training*, entretanto é fundamental *feedbacks* contínuos dos revisores para os preparadores (Westermann, Bedard e Earley, 2015).

Essa dependência de revisão pelos superiores e recebimento de *feedbacks* é percebida nos enunciados abaixo, pois representam a validade do trabalho, uma bússola para melhorias.

[Os gerentes e sócios apontam] os pontos que sempre estão errados (risos). É incrível. Eles [gerentes e sócios] só de olhar, eles já conseguem te falar ‘isso aqui não está certo, isso aqui está’. Eles sempre vão nas principais contas. (Capitão América).

Pesquisadora: pelo que você falou, essa experiência é em campo, de performar a revisão analítica, e você dependeu muito dos [seus] superiores pra revisar e te dar *insights* de como melhorar.
Medusa: Exato.

Eu acho que elas [pessoas em posições hierárquicas superiores] deveriam revisar sim, por quê? A partir do momento que um gerente revisou, o sócio não vai revisar a revisão analítica, ainda mais a de planejamento. Mas, talvez ele revisando, ele conseguiria levantar questionamentos mais críticos. (Mulher Maravilha).

Entretanto, os preparadores se deparam com outra barreira que os induzem a alicerçar o *habitus* desse ambiente organizacional, a falta de revisão do procedimento por seus superiores. Este comportamento foi identificado no estudo de Brewster (2011), o qual afirma que o *feedback* de desempenho, geralmente, não é oferecido pelos auditores.

Não. Muito difícil, muito difícil [a revisão tempestiva dos PAs]. Acho que tem que ter mais envolvimento dos sócios, o gerente principalmente, junto com o encarregado nesse planejamento, ele [sócio ou gerente] deveria discutir as respostas, se envolver nas respostas, na qualidade das respostas, de que forma a gente consegue corroborar essa resposta. (Flash).

Difícilmente [resposta quando questionada se a revisão do PA pelos superiores era tempestiva] é tempestiva né, que é o que dificulta bastante. Aí você faz a revisão analítica de planejamento, alguém vai revisar, lógico está todo mundo na correria sempre, mas aí alguém vai revisar 3 meses depois,

quando você está na final. Você já não consegue mais focar naquilo sabe? (Medusa).

Não mesmo. Não, não. [resposta quando questionada se a revisão do PA pelos superiores era tempestiva] vamos dizer que eu não identifiquei um risco importante, nessa [revisão analítica] de planejamento, só que você [gerente ou sócio] vai falar isso pra mim na final? Então talvez eu deveria ter feito outro teste, que eu deixei isso lá no finalzinho e às vezes nem é feito. (Mulher Maravilha).

As citações apresentadas nos levam a acreditar que a própria estrutura como os trabalhos são organizados viabilizam para a anuência de uma preparação pífia do PA, dado que as revisões pelos superiores, ou não acontecem ou são intempestivas. A ausência de treinamentos específicos e as falhas nas revisões são elementos causadores de inseguranças técnicas, reforçando o descaso inconsciente do PA.

Para os autores Bonner e Walker (1994), a combinação de instrução com inexperiência ou instrução com não recebimento de *feedback* não produz conhecimento. Para eles, apesar de não sempre disponível no ambiente organizacional das empresas de auditoria, a combinação prática e instruções, incluindo *feedbacks*, resulta em ganho de conhecimento. Por esta razão, reforçamos a importância da revisão pelos revisores e a comunicação dos atos falhos aos preparadores.

Na opinião do autor Thornock (2016), *performance feedback* oferecido em período distante daquele do desenvolvimento da tarefa resulta em aprendizado e desempenho menores. O pesquisador considera importante que erros dos menos experientes sejam permitidos, uma vez que tais incentivam o aprendizado, sucedendo melhores desempenhos futuros.

Percebe-se que o envolvimento dos responsáveis na revisão do PA é seletivo. Conforme apresentado na próxima seção, devido ao tempo ser algo estratégico para os revisores, a dedicação desses profissionais é direcionada aos clientes merecedores de sua atenção, como os de grande porte, os com exposição pública, entre outros. Esse comportamento está incorporado ao *habitus* dessa classe social, tornando-o aceito por todos.

Isso depende da classificação de risco de cada cliente [resposta quando questionado se a revisão do PA pelos superiores era tempestiva]. Se é um cliente mais importante as revisões são sempre tempestivas. Se é um cliente menor, que não vai demorar tanto tempo, ela não é tão tempestiva, mas ocorre. (Capitão América).

4.2 PA pelo discurso de quem revisa

Nesta seção, apresenta-se o PA pelo discurso dos indivíduos que assumem posições de revisores do procedimento, sendo usualmente, os gerentes, os gerentes sêniores, os diretores ou sócios de auditoria.

Mais uma vez, o PA é reconhecido unanimemente pelos entrevistados como uma ferramenta de grande importância na condução do planejamento e da conclusão dos trabalhos de auditoria. Benefícios como antecipação de problemas que podem surgir ao longo das atividades, identificação e avaliação mais acurada dos riscos de auditoria, definição mais apropriada do plano de auditoria e enquadramento das realizações financeiras dentro ou acima do orçamento foram apresentados como oriundos do PA.

A revisão analítica pode antecipar assuntos que possam ser riscos de auditoria que não enxergamos se olharmos apenas variações de saldo. (Hércules).

Para mim o procedimento analítico preliminar é chave, ele não é, na minha visão, considerado pro forma como era no passado, ele é o coração de uma auditoria. (Homem de Ferro).

Na revisão analítica a gente consegue identificar, talvez, inconsistências ou até mesmo elementos que possam chamar atenção do auditor. Então, a revisão analítica, além de entender o negócio, as variações, ela serve, também, para você identificar eventuais novas transações, eventualmente, alguma coisa que possa não estar, enfim, não estar certa. (Hulk).

A revisão analítica de planejamento não está ali para você auditar o saldo. Ela é o primeiro passo, você identificar alguma tendência e daí então você direcionar os seus testes. Se fosse bem utilizada, ela efetivamente traria mais qualidade para a auditoria. (Lanterna Verde).

Contudo, ao descreverem seu *modus operandi*, percebeu-se a existência de condicionantes que dificultam a concretização do PA na forma que tal possa propiciar os benefícios relatados. Os enunciados são proeminentemente relacionados aos elementos tempo e conhecimento.

Os significantes, tempo e conhecimento, permearam os enunciados dos preparadores e dos revisores, mas essa similaridade não é reiterada em seus significados. Esse fenômeno é o que distingui os discursos entre essas duas posições sociais.

4.2.1 A Monetização do Tempo

As firmas de auditoria são, antes de tudo, negócios orientados pelo lucro no qual suas receitas são constrangidas pela concorrência. Assim, para que haja rentabilidade, a adaptação dos custos se faz necessária. Dito isto, o perfil *commercial-professional* se torna pertinente nas posições ocupadas pelos revisores, sendo através dele que o profissional atingirá o auge na carreira. Exposto isso, a alocação de recursos nos projetos pode ameaçar um objetivo maior ao da auditoria adequada.

Outros fatores como a pressão do tempo, por exemplo, acabam prejudicando o ceticismo profissional de quem está em campo. A gente sabe que a pressão tempo é um fator muito crítico pra você exercer o seu ceticismo e o conhecimento. Se você não tem tempo para se debruçar sobre o tópico, há grande chance de você cometer falhas. (Homem de Ferro).

Salienta-se que, o curso natural do trabalho também pode onerar o custo da prestação de serviços se, por acaso, forem executados procedimentos que não adicionam valor a auditoria. Em determinadas situações, o PA pode enquadrar-se como tal.

É preciso tomar cuidado para não fazer além do que precisa, uma vez que ela não tem a finalidade de validar saldo, mas por outro lado, não deixar que fique aquém do desejado. É preciso ter equilíbrio. (Hércules).

Acho que no fim do dia na revisão final se nada aconteceu não faz muito sentido você ficar estendendo enfim, só para você ter isso documentado. (Hulk).

Todo mundo quer uma revisão analítica, mas não dá tempo pra fazer, pra equipe fazer, porque demora, é uma coisa que demora. (Mulher Elástico).

Desse modo, a ausência do PA é tida como um consentimento velado quando seus retornos não justificam a sua execução, afinal o tempo, como recurso escasso, não deve ser despendido em atividades desnecessárias.

4.2.2 A Perda do Conhecimento

O elemento falta de conhecimento técnico dos preparadores foi um dos obstáculos reiterado em vários momentos nos discursos para justificar o insucesso do PA. Falta de ceticismo profissional e de entendimento do cliente que está sendo auditado integram este elemento. Rodgers, Mubako e Hall (2017) apontam que a falta de ceticismo pode resultar em falhas no

processo de identificação e avaliação dos riscos e, consequentemente, no direcionamento do trabalho.

Não sei se a gente entende o negócio. Tem muito sênior que tá em campo, ele não sabe o que que a empresa faz, ele fica sentado no computador, ele usa as nossas bases de documentação de auditoria, mas ele não analisa o negócio né, ele não faz a mínima ideia do que que é, como se relaciona compras com estoque, ele não sabe nada. (Homem Aranha).

A qualidade de revisão analítica é péssima, a ponto de não ter. Então é ... não tem nenhuma, não tem assim, não tem porque o pessoal não tem coragem de por alguma coisa no papel. Então é difícil falar o que você quer quando você se contenta com qualquer coisa que sirva. (Mulher Elástico).

O que eu vejo hoje em dia é que as pessoas estão bem superficiais na revisão analítica. (Super Homem).

Os enunciados expressam possíveis falhas na distribuição de tarefas, pois um procedimento de grande relevância, da perspectiva dos revisores, é preparado por profissionais, rotulados por eles mesmos, como inaptos.

Você percebe que lá, mesmo com as melhores pessoas que teoricamente você tem aqui no *staff* é uma dificuldade muito grande ainda as pessoas de entender. Eu faço um cliente que é muito grande, então pra você obter os dados é muito difícil, porque tem milhares de pessoas, tem *shared services* lá fora, então pra você ter esses dados é muito complicado e o prazo é muito restrito também. Então, as pessoas não conseguem desenvolver por isso, pela complexidade e pelo tempo. Embora elas até tentem fazer, não fica bom também. (Homem Aranha).

Normalmente, designa profissionais menos experientes pra efetuar um procedimento analítico de planejamento só que talvez esse profissional menos experiente não tenha aí todo um, uma bagagem de experiência e ceticismo profissional pra avaliar se comportamento, se as variações elas estão seguindo comportamento usual ou não. (Lanterna Verde).

Quem faz a revisão analítica? A gente passa para um encarregado. O encarregado passa pra alguém 'ah vai atrás da informação, ah vai...' pra capturar informação e ele fazer. Então já começou errado, porque o encarregado, eu acho que nem o encarregado tem acesso às informações, às pessoas que vão passar informação certa. Então, eu acho que tem que ser "startada" em cima né. Então, eu tive experiências muito boas de começar revisão analítica numa diretoria né. (Mulher Elástico).

Além disso, constata-se que, em alguns casos, o PA é visto como uma ferramenta estratégia e seletiva, sendo executado e revisado tempestivamente apenas em clientes específicos. No enunciado seguinte, nota-se que a combinação do porte do cliente auditado e a falta de capacidade técnica em campo, funda a tolerância do revisor pela entrega deficiente do PA.

Infelizmente, as pessoas que estão lá [em campo], elas não despendem muito tempo naquele trabalho específico, como são clientes menores, estão as pessoas que não são as mais qualificadas, então eu não vou criar expectativa num procedimento que eu sei que não vai dar em nada. (Homem Aranha).

4.3 PA pelo discurso de ex-auditores

Eu acho que a maioria acredita que é pra cumprir tabela, tem na norma eu preciso fazer pra cumprir tabela. (Feiticeira Escarlata).

Apresenta-se nesta seção, como os ex-auditores se posicionam no tocante ao PA nas etapas de planejamento e de conclusão em um trabalho de auditoria. Para isto, entrevistamos três profissionais que iniciaram suas carreiras em auditoria externa e demitiram-se enquanto posicionados como gerentes-seniores. Dois dos entrevistados atuaram, também, no departamento de treinamento da firma de auditoria da qual fizeram parte. Ademais, inteiramos que os enunciadores deste tópico estavam auditores à época da adoção das NBC-TAs.

A importância do PA foi aventada, mais uma vez, nos três discursos, no entanto, as fraquezas existentes no processo de trabalho o tornava menosprezado perante a outras atividades. Dito isso, o absentismo do envolvimento dos sócios e dos gerentes nos trabalhos foi rememorado em vários momentos.

4.3.1 O Tempo como Experiência

A experiência é explicada como conhecimento ou aprendizado, obtido através da prática ou da vivência¹⁸. Para os entrevistados, experiência e qualidade na entrega do PA estão correlacionadas.

Pra fazer uma boa revisão analítica envolve, também, experiência. (Aquaman).

Acho que quanto mais experiente melhor é uma revisão analítica sim, porque você tem mais experiência, mais *background*, qualquer experiência complementar, seja ela por segmentos, seja ela por um negócio, por uma disciplina, por algo que você já tenha feito no passado, sempre vai te ajudar a ter uma revisão analítica melhor. (Feiticeira Escarlata).

¹⁸ <https://www.dicio.com.br/experiencia/>.

Para Bondía (2002), dentre outros fatores, a falta de tempo e o excesso de trabalho fazem com que a experiência seja cada vez mais rara. Da perspectiva do autor, a experiência é o que nos passa, o que nos acontece, o que nos toca, e não o que se passa, não o que acontece, não o que toca. Em vista disso, torna-se perigoso sinonimizar experiência e tempo de trabalho.

4.3.2 A Herança do Conhecimento

Os três participantes, ao relatarem a aplicação do PA no trabalho de auditoria, retomaram à memória o formato do treinamento que era adotado à época que estavam auditores. Apesar da semelhança nos enunciados de todas as posições no tocante a operacionalização do modelo, os entrevistados refletiram mais no percurso do conhecimento.

A pirâmide hierárquica da organização se relaciona entre si por meio da transmissão de conhecimento, enriquecendo a experiência dos indivíduos. Diante disso, reflexões sobre a vulnerabilidade do herdeiro no que tange a construção do conhecimento recebido emergiram dos enunciados.

Se por um lado o modelo praticado oferece vivência prática e interação direta com profissionais mais experientes, por outro o modelo é fragilizado por depender estritamente do conhecimento herdado e adquirido ao longo da carreira do professor.

O PA trabalha muito com o senso crítico da pessoa, e aí esse é o tipo de coisa que você não consegue explicar num treinamento de oito horas ou de dezesseis horas pra uma pessoa. Isso você aprende no campo, você aprende com o *coach*, eu vejo que essas pessoas que eram mais preparadas, elas ensinavam melhor e esses assistentes que trabalhavam com eles, chegavam mais preparados. (Batman).

Remetemo-nos aos escritos de Marx (1845), de que as pessoas são como são, pensam o que pensam porque são ensinadas assim e, quem ensina também foi ensinado, para expor os relatos de que a disseminação de posicionamentos inadequados afeta negativamente as gerações futuras quando aceitos como verdades.

Muitas vezes não se aborda [um assunto] da maneira correta, não é porque não esteja no programa, mas é porque o instrutor talvez não dê relevância, porque no passado já não deram importância pra ele, ele foi formado assim e ele está formando as pessoas do mesmo jeito do que ele foi formado. (Feiticeira Escarlata).

Se faz necessário relatar que os entrevistados foram enfáticos ao afirmarem falhas no processo de revisão do PA pelos sócios e pelos gerentes, expondo que as revisões ou não são feitas ou não são feitas tempestivamente.

Não, não, dificilmente [há revisão tempestiva]. (Aquaman).

Normalmente a gente fazia o planejamento, mas muitas das vezes... eu vou ser bem honesto, eu tive vários e vários clientes, a gente revisava junto com o final, a gente fazia a revisão preliminar e a final no mesmo dia. (Batman).

5 DISCUSSÕES

A auditoria externa tem papel fundamental para assegurar a conformidade das demonstrações contábeis divulgadas pelas entidades com as normas aplicáveis vigentes, pois assiste o funcionamento dos mercados financeiros e de capitais ao contribuir para um ambiente mais crível. Para tanto, a profissão auditor e as firmas prestadoras de serviços de auditoria são reguladas por diversas instituições, as quais emitem diplomas legais com instruções, orientações e deveres a serem adotados desde a iniciação do trabalho até a emissão do relatório do auditor.

Neste ambiente, as bases estruturais dos trabalhos de auditoria são as impostas regulações institucionais, conduzindo para a homogeneização das práticas e dos procedimentos adotados pelos auditores externos. Dito isto, é pertinente reflexionar a utilização do PA nas etapas de planejamento e conclusão como resultado do isomorfismo coercitivo.

Sob à luz da NIS, o assujeitamento as pressões institucionais, mesmo que afetem a eficiência operacional negativamente, justifica-se pela busca incessante da legitimidade, *sine qua non*, a sobrevivência das firmas de auditoria seria ameaçada. Observou-se a teoria na prática quando da confirmação unânime dos auditores acerca da inclusão, em seus projetos, do PA na etapa inicial e final. Os profissionais entrevistados enaltecem a importância promovida pelo PA nas duas etapas, contudo ela é antagônica com os relatos acerca de sua fraca operacionalização.

Argumentações diversas fizeram *jus* a pouca ou nenhuma dedicação na execução do procedimento, transformando esse comportamento em um fato social¹⁹. Os discursos, atravessados pelos elementos tempo e conhecimento técnico, apontaram fissuras no método adotado de treinamento e na credibilidade e dependência entre preparadores e revisores.

Os profissionais posicionados como revisores relataram o despreparo técnico daqueles na posição de preparadores do procedimento. A recorrente insatisfação dos revisores com a qualidade do PA entregue acarretou a transfiguração da perspectiva a respeito do PA, de algo

---

¹⁹ Para Durkheim (2004, p. 39), fato social são maneiras de agir, de pensar e de sentir exteriores ao indivíduo, e dotadas de um poder coercitivo em virtude do qual lhe impõem. Em outras palavras, é uma prática social vista como natural.

importante para algo pro forma. O fenômeno é refletido no enunciado do Homem Aranha, *ipsis verbis*: “Na verdade, eu não espero nada”. A isto, recorremos a Meyer e Rowan (1977) por mencionarem um possível conflito entre a busca por legitimidade e a busca por eficiência. Pelo discurso dos auditores, o PA não gera benefícios, na prática, em razão da sua fraca operacionalização, mas por ser um requerimento normativo, o procedimento é incluído no trabalho.

Por sua vez, ao discorrem acerca da capacitação técnica recebida, os preparadores enunciaram a ausência de *classroom training* para esta temática. O aprendizado advém da experiência prática em campo tutorados por seus superiores. Contudo, a fragilidade deste modelo situa-se na forte dependência do revisor na concretização do aprendizado do preparador. Pelos relatos dos revisores e ex-auditores, notou-se que tal prática perdura há tempos. Os autores Westermann, Bedard e Earley (2015) informam que os sócios de auditoria entrevistados não estão confortáveis com o modelo adotado, pois reconhecem que os responsáveis por oferecer o treinamento em campo têm uma alta carga de trabalho, fazendo com que o *coaching* passe a ser *the last in line*.

Como previsto, Rodgers, Mubako e Hall (2017) confirmaram que o nível de ceticismo dos profissionais mais experientes é maior do que daqueles em início de carreira, portanto, entendemos que a experiência amadurece e eleva o ceticismo do auditor. Assim, falhas na transferência de conhecimento do mais experiente para o menos experiente requerem atenção especial, pois podem comprometer a construção de uma característica fundamental para quem exerce a função, o ser cético (Glover e Prawitt, 2014).

As falhas no processo de capacitação técnica são sinalizadas nos discursos dos preparadores ao relatarem a omissa ou intempestiva revisão do procedimento pelos revisores. A contradição entre o imaginário e a prática do auditor origina-se neste fato social e reforça a percepção do *staff* que o PA é importante, mas não é necessário ou prioritário. Com adaptações ao contexto analisado, faz-se oportuna a colocação de Pfeffer e Salancik (2003, p. 16) de que as pressões do ambiente controlam as estruturas e as ações das organizações.

A combinação das pressões intrínsecas do processo de auditoria, da limitação técnica dos profissionais, do falho modelo de treinamento e do elemento discursivo “falta de tempo” suscitou na normalização do descaso dos auditores com o procedimento, fazendo com que os

indivíduos não percebam a sua negligência ao não atuarem consoantes as normas de auditoria. Destarte, cabe-nos refletir sobre a afirmação no relatório do auditor de que o trabalho de auditoria fora conduzido de acordo com as normas de auditoria.

Para complementar a discussão, retomamos a necessidade de as organizações aderirem as regras, normas sociais e as expectativas dos outros de fora da organização (Scapens, 2006). Uma das responsabilidades do auditor é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base na auditoria conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria (NBC-TA 700). Posto isto, enquanto usuários das demonstrações contábeis, acredita-se que os auditores estejam cumprindo com suas responsabilidades, caso contrário, efluiria o chamado *audit expectation gap*. ICAEW (2018, p. 4) define *audit expectation gap* como a diferença entre a expectativa do público em geral sobre o que auditor faz e o que, de fato, o auditor faz. A Figura 8 apresenta o conceito segregado em três partes.

Figura 8 - Conceito de *Audit Expectation Gap*

Fonte: ACCA (2019)

A existência do *knowledge gap* foi identificada nos discursos dos auditores entrevistados. Ao considerar que os leitores do Relatório do Auditor acreditam que as normas de auditoria, sem exceções, foram aplicadas ao longo do trabalho, percebe-se que dois requisitos normativos, geralmente, não são desempenhados adequadamente.

Isto nos remete aos autores DiMaggio e Powell (1983) ao afirmarem que, para ganhar legitimidade, as organizações têm de serem vistas em conformidade com o que se esperam delas, o que justifica a execução pro forma do PA. Meyer e Rowan (1977) definem a lacuna existente entre as estruturas formais de uma organização e suas reais atividades cotidianas como *decoupling*.

As reflexões retomam à pergunta de pesquisa que direcionou este estudo, acerca da percepção dos auditores externos sobre a utilização do procedimento analítico, nas etapas de planejamento e de conclusão de um trabalho de auditoria das demonstrações contábeis, em uma perspectiva de análise do discurso. Observou-se que os benefícios percebidos pela execução do PA não são usufruídos no campo prático por muitos pelas razões supramencionadas.

Seria oportuno concluir que são imprecisas as opiniões de auditoria emitidas e suportadas por trabalhos em que o PA não foi utilizado nem na etapa de planejamento tampouco na etapa de conclusão? Se tomarmos a proposição como verdade, conclui-se que o PA nessas duas fases exerce papel fundamental no trabalho de auditoria, tornando inadmissível a sua não execução, sendo justificada a sua natureza normativa.

Por outro lado, se considerarmos que as opiniões de auditoria, salvo por outras razões, são adequadas, o PA pode ser considerado importante, mas não indispensável, dado que outros procedimentos poderiam substituí-lo ao fornecerem apoio suficiente para o auditor emitir a sua opinião. Isso nos levaria a admitir que a imposição normativa não se justifica.

A reflexão decorrente se posiciona em torno de qual seria o ponto ideal para as imposições de procedimentos de auditoria, dado que, se por um lado, tem a grande vantagem de explicitar, do outro, tem a grande desvantagem de serem prescritivos e tornarem-se, apenas, em *checking-box*. Glover e Prawitt (2014), consideram que o ceticismo do auditor pode ser ameaçado se o foco das regulações não estiver totalmente alinhado com os riscos relevantes da auditoria. Em outras palavras, a exigência de práticas e de procedimentos poderiam desfocar os profissionais do objetivo fim da auditoria.

Espera-se que os resultados e as discussões apresentadas neste estudo germinem reflexões aos órgãos reguladores, alusivas a real necessidade de impor procedimentos às firmas de auditoria atinentes ao método de capacitação técnica adotado.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Porquanto o trabalho de auditoria independente ser um dos mais regulados por órgãos nacionais e internacionais (IBRACON, 2015), a instigação em pesquisar se as imposições institucionais, na prática, são necessárias para que o auditor expresse sua opinião acerca das demonstrações contábeis, nos motivou a empreender este estudo.

Diante desse cenário, a presente pesquisa teve por objetivo principal identificar as contribuições proporcionadas pela aplicação do procedimento analítico na etapa de planejamento e de conclusão nos trabalhos conduzidos pelos auditores independentes e como tais são percebidas por estes profissionais. Para alcançar o objetivo geral, agregou-se os objetivos específicos (i) verificar se há a adoção do procedimento na etapa de planejamento e conclusão da auditoria e (ii) entender como os profissionais são treinados tecnicamente para executar o procedimento.

A teoria da Nova Sociologia Institucional foi empregada *ad hoc*. A vertente sociológica da teoria institucional preconiza, conforme Meyer e Rowan (1977), que muitos dos procedimentos institucionais utilizados pelas organizações não são adotados pela sua eficácia no processo operacional, mas em consequência da legitimidade que a adoção as proporciona.

A construção dos *corpora*, alicerces deste estudo, foi por meio de 11 entrevistas conduzidas com profissionais das firmas de auditoria Big4, autorizadas para gravação e, posteriormente, transcritas. Adotou-se a abordagem metodológica de Souza (2014) e o modelo de deriva da análise de discurso desenvolvida pelo filósofo francês Michel Pêcheux, por proporcionarem subsídios para compreendermos os enunciados dos auditores entrevistados e concluir sobre o objetivo geral e específicos desta pesquisa.

Os auditores entrevistados, independentemente da posição ocupada, declararam que o uso do PA na etapa inicial e final dos trabalhos de auditoria é efetivo, dado a eficiência e eficácia trazida por ele, uma vez que proporciona a elaboração de um plano de trabalho mais eficiente e um embasamento maior à opinião de auditoria acerca do objetivo auditado. Contudo, essas vantagens não são percebidas na prática. Observou-se que o contraditório entre o imaginário e o cotidiano desses profissionais emerge da própria estrutura do trabalho de auditoria.

Os relatos apontaram que, como procedimento institucionalizado, o PA é preparado para as etapas de planejamento e de conclusão, salvo em trabalhos estruturados para que todas as etapas ocorram em uma única vez, conforme informado por alguns profissionais. Todavia, o processo preparatório é deficiente e a revisão é intempestiva. O elemento discursivo “falta de tempo” ameniza as tensões entre as posições, pois é por meio dele que os revisores anuem a precária entrega da tarefa e os preparadores consentem em não receber treinamento.

O presente estudo nos permitiu verificar que, embora o uso do PA na etapa inicial e final dos trabalhos de auditoria seja percebido como altamente efetivo, na prática não o é. Tivesse evidência de ser utilizado mais em conformidade com aquilo para o qual foi construído, o PA daria uma contribuição a aquele que é o grande desafio que é melhorar a qualidade das auditorias. De outra forma, o PA tem muita importância ideal e pouca importância prática, dado a sua costumeira execução pro forma, necessária apenas para dar legitimidade ao trabalho.

Destaca-se que o resultado apresentado poderia ter sido diferente se outros profissionais tivessem sido entrevistados ou se funcionários e ex-funcionários das pequenas e médias firmas de auditoria fossem considerados nos requisitos de seleção.

Por fim, acredita-se que essa discussão é importante, pois pode proporcionar melhorias aos trabalhos de auditoria. Espera-se que estudos posteriores busquem avaliar o papel de outros procedimentos de auditoria requeridos e que também considerem a participação de profissionais das firmas não Big4.

Ademais, discussões sobre o conteúdo programático da disciplina auditoria na grade curricular dos cursos de ciências contábeis, precificação dos honorários, coerência na quantidade de horas alocadas para desempenho das atividades e a utilidade de um manual de melhores práticas, se houvesse, para auxiliar os trabalhos de auditoria poderiam trazer contribuições significantes para esta área de pesquisa.

REFERÊNCIAS²⁰

- Abidin, S.; Baabbad, M. A. (2015) The Use of Analytical Procedures by Yemeni Auditors. *Corporate Ownership & Control*, 12(2), 17-25.
- ACCA. (2019). Closing the Expectation GAP in Audit. Recuperado de: <https://www.accaglobal.com/in/en/professional-insights/global-profession/expectation-gap.html>.
- ACCA (2016). The Future of Audit. Recuperado de: http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/audit/ea-future-of-audit.pdf.
- Achard, P.; Davallon, J.; Durand, J-L; Pêcheux, M.; Orlandi, E. P. (1999). Papel da Memória. Pontes Editores.
- Alani, H.; Matarneh, B. (2013). Using Analytical Procedures to Predict the Failure of Business Organizations: Field Study on Auditing Offices in Kingdom of Baharian. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(9), 126-139.
- Althusser, L. (1980). Ideologia e Aparelhos Ideológicos do Estado. Editorial Presença.
- Appelbaum, D. A.; Kogan, A.; Vasarhelyi, M. A. (2018). Analytical procedures in external auditing: a comprehensive literature survey and framework for external audit analytics. *Journal of Accounting Literature*, 40, 83-101.
- Arens, A. A.; Loebbecke, J. K. (1991). Auditing: An Integrated Approach. Prentice-Hall, Englewood Cliffs.
- Attie, W. (1992). Auditoria Interna. Editora Atlas S.A.
- Bakhtin, M. (1997). Marxismo e Filosofia da Linguagem: Problemas Fundamentais do Método Sociológico na Ciência da Linguagem. Editora Hucitec.
- Battilana, J. (2006). Agency and Institutions: The Enabling Role of Individuals' Social Position. *Organizations*, 13(5), 653-676.
- Bauer, M. W.; Aarts, B. (2002). A construção do Corpus: Um Princípio para a Coleta de Dados Qualitativos. In: Bauer, M. W.; Gaskell, G. (Eds.). Pesquisa Qualitativa com Texto, Som e Imagem: Um Manual Prático, 39-63. Editora Vozes.
- Berger, P. L.; Luckmann, T. (1991). The Social Construction of Reality: A Treatise in the Sociology of Knowledge. Penguin Books.
- Biernacki, P.; Waldorf, D. (1981). Snowball Sampling: Problems and Techniques of Chain Referral Sampling. *Sociological Methods & Research*, 10, 141-163.
- Biggs, S. F.; Mock, T. J.; Simnett, R. (1999). Analytical Procedures: Promise, Problems, and Implications for Practice. *Australian Accounting Review*, 9(1), 42-52.

²⁰ De acordo com o estilo APA (American Psychological Association).

- Bondía, J. L. (2002). Notas sobre a experiência e o saber de experiência. *Revista Brasileira de Educação*, 19, 20-28.
- Bonner, S. E.; Walker, P. L. (1994). The Effects of Instruction and Experience on the Acquisition of Auditing Knowledge. *The Accounting Review*, 69(1), 157-178.
- Boyton, W. C.; Johnson, R. N.; Kell, W. G. (2002). Auditoria. Editora Atlas S.A.
- Bowman, C. (1994). Stuck in the old routines. *European Management Journal*, 12(1), 76-82.
- Brandão, H. H. N. (2006). Introdução à Análise do Discurso. Editora UNICAMP.
- Brewster, B. E. (2011). How a Systems Perspective Improves Knowledge Acquisition and Performance in Analytical Procedures. *The Accounting Review*, 86(3), 915-943.
- Bryman, A. (2012). Social Research Methods. Oxford University Press.
- Burns, J.; Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing Management Accounting Change: An Institutional Framework. *Management Accounting Research*, 11, 3-25.
- Caregnato, R. C. A.; Mutti, R. (2006). Pesquisa Qualitativa: Análise de Discurso versus Análise de Conteúdo. *Texto & Contexto Enfermagem*, 15(4), 679-684.
- Carruthers, B. G. (1995). Accounting, Ambiguity, and The New Institutionalism. *Accounting, Organizations and Society*, 20(4), 313-328.
- Carvalho, C. C.; Vieira, M. M. F. (2003a). Contribuições da Perspectiva Institucional para a Análise das Organizações: Possibilidades Teóricas, Empíricas e de Aplicação. In: Carvalho, C. C.; Vieira, M. M. F. (Orgs.). Organizações, Cultura e Desenvolvimento Local: A Agenda de Pesquisa do Observatório da Realidade Organizacional, 23-39. Editora Universitária UFPE.
- Carvalho, C. C.; Vieira, M. M. F. (2003b). Sobre Organizações, Instituições e Poder. In: Carvalho, C. C.; Vieira, M. M. F. (Orgs.). Organizações, Instituições e Poder no Brasil, 11-26. FGV Editora.
- Chafe, W. (2015). Constraining and Guiding the Flow of Discourse. In: Tannen, T.; Hamilton, H. E.; Schiffrin, D. The Handbook of Discourse Analysis, 391-405. Wiley Blackwell.
- Cho, S.; Lew, A. Y. (2000). Analytical Review Applications Among Large Audit Firms in Hong Kong. *Managerial Auditing Journal*, 15(8), 431-438.
- Coglitore, F.; Berryman, R. G. (1988). Analytical Procedures: A Defensive Necessity. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 7(2), 150-163.
- Commerford, B. P.; Hermanson, D. R.; Houston, R. W.; Peter, M. F. (2016). Real Earnings Management: A Treat to Auditor Comfort? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(4), 39-56.

- Comunale, C. L.; Sexton, T. R.; Gara, S. C. (2003). The Auditors' Client Inquiry Process. *Managerial Auditing Journal*, 18(2), 128-133.
- Covaleski, M. A.; Dirsmith, M. W.; Michelman, J. E. (1993). An Institutional Theory Perspective on the DRG Framework, Case-Mix Accounting Systems and Health-Care Organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 8(1), 65-80.
- Crepaldi, A. A. (2004). Auditoria Contábil: Teoria e Prática. Editora Atlas.
- Creswell, J. W. (2009). Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches. SAGE Publications.
- Crotty, M. (1998). The Foundations of Social Research: Meaning and Perspective in the Research Process. Thousand Oaks.
- Cunha, P. R.; Beuren, I. M. (2006). Técnicas de Amostragem Utilizadas nas Empresas de Auditoria Independente Estabelecidas em Santa Catarina. *Revista de Contabilidade e Finanças*, 40, 67-86.
- Czarniawska, B. (2004). Narrative in Social Science Research: Introducing Qualitative Methods. SAGE Publications.
- Daroca, F. P.; Holder, W. W. (1985). The Use of Analytical Procedures in Review and Audit Engagements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 4(2), 80-92.
- DeFond, M.; Zhang, J. (2014). A Review of Archival Auditing Research. *Journal of Accounting and Economics*, 58, 275-326.
- Denzin, N. K. (1978). The Research of Act: A Theoretical Introduction to Sociological Methods. McGraw-Hill Book Company.
- DiMaggio, P. J.; Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48, 147-160.
- Durkheim, E. (2004). As Regras do Método Sociológico. Editorial Presença.
- Dusenbury, R. B.; Reimers, J. L.; Wheeler, S. W. (2000). The Audit Risk Model: An Empirical Test for Conditional Dependencies among Assessed Component Risks. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19 (2), 105-117.
- Ernest-Pereira, A.; Mutti, R. M. V. (2011). O Analista de Discurso em Formação: Apontamentos à Prática Analítica. *Educação Realidade*, 36(3), 817-833.
- Fiorin, J. L. (1990). Tendências das Análise do Discurso. *Cadernos de Estudos Linguísticos*, 19, 173-179.
- Flick, U. (2012). Entrevista Episódica. In: Bauer, M. W.; Gaskell, G. (Orgs.) Pesquisa Qualitativa com Texto, Som e Imagem: Um Manual Prático, 114-136. Editora Vozes.

- Flick, U. (2009). Introdução à Pesquisa Qualitativa. *Artmed Editora S.A.*
- Florêncio, A. M. G.; Magalhães, B.; Sobrinho, H. F. S.; Cavalcante, M. S. A. O. (2009). *Análise do Discurso: Fundamentos & Prática*. Editora da Universidade Federal de Alagoas.
- Foucault, M. (2008). *A Arqueologia do Saber*. Editora Forense Universitária.
- Fonseca, V. S. (2003). A Abordagem Institucional nos Estudos Organizacionais: Bases Conceituais e Desenvolvimentos Contemporâneos. In: Vieira, M. M. F.; Carvalho, C. A. Organizações, Instituições e Poder no Brasil, 47-66. FGV Editora.
- Fonseca, V. S.; Machado-da-Silva, C. L. (2002). Conversação entre Abordagens da Estratégia em Organizações: Escolha Estratégica, Cognição e Instituição. *Organizações & Sociedade*, 9(25), 93-109.
- Fraser, I. A. M.; Hatherly, D. J.; Lin, K. Z. (1997). An Empirical Investigation of the Use of Analytical Review by External Auditors. *British Accounting Review*, 29, 35-47.
- Gephart, R. (2004). Qualitative Research and the Academy of Management Journal. *Academy of Management Journal*, 47, 454-462.
- Gibbs, G. R. (2007). *Analyzing Qualitative Data*. SAGE Publications.
- Glover, S. M.; Jiambalvo, J.; Kennedy, J. (2000). Analytical Procedures and Audit-Planning Decisions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(2), 27-45.
- Glover, S. M.; Prawitt, D. F. (2014). Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum. *Current Issues in Auditing*, 8(2), 1-10.
- Glover, S. M.; Prawitt, D. F.; Drake, M. S. (2015). Between a Rock and a Hard Place: A Path Forward for Using Substantive Analytical Procedures in Auditing Large P&L Accounts: Commentary and Analysis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(3), 161-179.
- Godoy, A. S. (2006). Estudo de Caso Qualitativo. In: Godoi, C.K.; Melo, A. B.; Silva (Orgs.), *Pesquisa Qualitativa em Estudos Organizacionais: Paradigmas, Estratégias e Métodos*, 115-146. Editora Saraiva.
- Gray, D. E. (2009). *Doing Research on the Real World*. SAGE.
- Gregolin, M. R. (1995). A Análise do Discurso: Conceitos e Aplicações. *Revista de Linguística*, 39, 13-21.
- Gregolin, M. R. (2005). Formação Discursiva, Redes de Memória e Trajetos Sociais de Sentido: Mídia e Produção de Identidades. Texto apresentado no II Seminário de Análise do Discurso (SEAD), na UFRGS, Porto Alegre, 2005. Uma versão mais sintética foi publicada em CDROM, nas atas do II SEAD.
- Griffiths, Phil. (2005). *Risk-Based Auditing*. Bournemouth Colour Press.

- Guba, E. G.; Lincoln, Y. S. (1994). Competing paradigms in qualitative research. In: Denzin, N. K.; Lincoln, Y. S. (Eds.). *Handbook of qualitative research*, 105-117. Thousand Oaks.
- Guerreiro, R.; Frezatti, F.; Lopes, A. B.; Pereira, C. A. (2005). O Entendimento da Contabilidade Gerencial sob a ótica da Teoria Institucional. *Revista Organizações & Sociedade*, 12(35), 91-106.
- Guerreiro, R.; Frezatti, F.; Casado, T. (2006). Em Busca de um Melhor Entendimento da Contabilidade Gerencial. *Revista Contabilidade & Finanças*, 17, 7-21.
- Gudkova, S. (2018). Interviewing in Qualitative Research. In: Ciesielska, M.; Jemielniak, D. (Eds.). *Qualitative Methodologies in Organization Studies: Methods and Possibilities: Volume II*, 75-96.
- Handcock, M. S.; Gile, K. J. (2011). On the Concept of Snowball Sampling. *Sociological Methodology*, 41, 367-371.
- Hall, P. A.; Taylor, R. C. R. (1996). Political Science and the Three New Institutionalisms. *Political Studies*, 44(5), 936-957.
- Heintz, J. A.; White, G. B. (1989). Auditor Judgment in Analytical Review: Some Further Evidence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 8(2), 22-39.
- Hesse-Biber, S. N. (2016). *The Practice of qualitative Research*. SAGE Publications.
- Hirst, E.; Koonce, L. (1996). Audit Analytical Procedures: A Field Investigation. *Contemporary Accounting Research*, 3(2), 457-486.
- Hodgson, G. M. (2006). What Are Institutions? *Journal of Economic Issues*, 15(1), 1-25.
- Hoitash, R.; Kogan, A.; Vasarhelyi, M. A. (2006). Peer-Based Approach for Analytical Procedures. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 25(2), 53-84.
- Houck, T. P. (2003). *Why and How Audits Must Change: Practical Guidance to Improve Your Audits*. John Wiley & Sons.
- Hylas, R. E.; Ashton, E. H. (1982). Audit Detection of Financial Statement Errors. *The Accounting Review*, 57(4), 751-765.
- IBRACON. (2015). O papel do auditor. *Revista Transparência*, 17, 26-30.
- ICAEW (2018). Local Public Audit: Expectations GAP. Recuperado de: <https://www.icaew.com/about-icaew/regulation-and-the-public-interest/policy/better-government-series/local-public-audit-expectations-gap>.
- Imoniana, J. O.; Antunes, M. T. P.; Mattos, S. M.; Maciel, E. (2012). The analytical review procedures in audit: An exploratory study. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 5(2), 282-303.
- Imoniana, J. O. (2019). *Auditoria: Planejamento, Execução e Reporte*. Editora Altas GEN.

- Indursky, F. (2003). Lula lá: Estrutura e Acontecimento. *Revista do Instituto de Letras da UFRGS*, 17(35), 101-121.
- Jalaludin, D.; Sulaiman, M.; Ahmad, N. N. N. (2011). Understanding Environmental Management Accounting Adoption: A New Institutional Sociology Perspective. *Social Responsibility Journal*, 7(4), 540-557.
- Ježovita, A.; Tušek, B.; Žager, L. (2018). The State of analytical Procedures in the Internal Auditing as a Corporate Governance Mechanism. *Journal of Contemporary Management Issues*, 23(2), 15-46.
- Johnstone, K. M.; Gramling, A. A.; Rittenberg, L. E. (2013). *Auditing: A Risk-Based Approach to Conducting a Quality Audit*. South-Western Cengage Learning.
- Kajüter, P.; Klassmann, F.; Nienhaus, M. (2016). Do Reviews by External Auditors Improve the Information Content of Interim Financial Statements? *The International Journal of Accounting*, 51, 23-50.
- King, N. (2004). Using Interviews in Qualitative Research. In: Cassel, C.; Symon, G. (Eds.). *Essential Guide to Qualitative Methods in Organizational Research*, 11-22. *SAGE*.
- Kritzinger, J.; Barac, K. (2017). The Application of Analytical Procedures in the Audit Process: A South African Perspective. *Southern African Business Review*, 21, 243-273.
- Kvale, S. (1996). *InterViews: An Introduction to Qualitative Research Interviewing*. *SAGE*.
- Lacan, J. (1998). *Escritos*. Jorge Zahar Editor Ltda.
- Lammers, J. C.; Garcia, M. A. (2017). Institutional Theory Approaches. In: Scott, C. R.; Laurie, K. L. (Eds.). *The International Encyclopedia of Organizational Communication*, 195-216. John Wiley & Sons.
- Laville, C.; Dionne, Jean. (1999). *A Construção do Saber: Manual de Metodologia da Pesquisa em Ciências Humanas*. Editora UFMG.
- Lawrence, T.; Suddaby, R.; Leca, B. (2011). Institutional Work: Refocusing Institutional Studies of Organization. *Journal of Management Inquiry*, 20(1), 52-58.
- Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976. (1976). Recuperado de: http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L6404consol.htm.
- Lei 11.638 de 28 de dezembro de 2017. (2017). Recuperado de: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm.
- Lenoxx, C. S. (1999). Non-audit Fees, Disclosure and Audit Quality. *The European Accounting Review*, 8 (2), 239-252.
- Lillis, A. M. (1999). A Framework for the Analysis of Interview Data from Multiple Field Research Sites. *Accounting and Finance*, 39, 79-105.

- Lin, K. Z.; Fraser, A. M. (2003). The Use of Analytical Procedures by External Auditors in Canada. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 12, 153-168.
- Lopes, A. B.; Martins, E. (2005). Teoria da Contabilidade: Uma Nova Abordagem. Editora Atlas.
- Luz, I. P.; Lisboa, F. V.; Lavarda, C. E. F.; Vicente, E. F. R. (2018). Teoria Institucional: Uma Análise Bibliométrica na Pesquisa em Contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 12(4), 486-504.
- Mahathevan, P. (1997). Auditors' Use and Perception of Analytical Procedures: Evidence from Singapore. *International Journal of Auditing*, 1(3), 225-239.
- Maingueneau, D. (1984) Genèses du discours. Mardaga.
- Maingueneau, D. (2015). Discurso e Análise do Discurso. Parábola Editorial.
- Marconi, M. A., Lakatos, E. M. (1996). Técnicas de Pesquisa. Editora Atlas S.A.
- Marconi, M. A., Lakatos, E. M. (2010). Fundamentos de Metodologia Científica. Editora Atlas S.A.
- Martins, E.; Diniz, J. A.; Miranda, G. J. (2016). Análise Avançada das Demonstrações Contábeis: Uma Abordagem Crítica. Editora Atlas GEN.
- Marx, K. (1845). Teses sobre Feuerbach.
- Matrood, A. K.; Abd-alrazaq, D. N.; Khilkhal, N. S. (2019). The Impact of Applying Analytical Procedures by External Auditor in Accordance with ISA520 on Audit Performance Improvement: Na Exploration Study in the Iraqi Audit Firms. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 23(1).
- Merriam, S. B. (2002). Basic Interpretative Qualitative Research. In: Merriam, S. B. Qualitative Research in Practice: Examples for Discussion and Analysis, 37-39. Jossey-Bass.
- Messier, W. F.; Simon, C. A., Smith J. L. (2013). Two Decades of Behavioral Research on Analytical Procedures: What Have We Learned? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 139-181.
- Messier-Jr., W. F.; Glover, S. M.; Prawitt, D. F. (2008). Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach. McGraw-Hill Irwin.
- Meyer, J. W.; Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363.
- Moolman, A. M. (2017). The Usefulness of Analytical Procedures, Other Than Ratio and Trend Analysis, for Auditor Decisions. *International Business & Economics Research Journal*, 16(3), 171-184.

- Moreno, K. K.; Bhattacharjee, S.; Brandon, D. M. (2007). The Effectiveness of Alternative Training Techniques on Analytical Procedures Performance. *Contemporary Accounting Research*, 24(3), 983-1014.
- Morgan, D. L.; Guevara, H. (2008). Interview Guide. In: Give, L. M. The SAGE Encyclopedia of Qualitative Research Methods, 469-470.
- Mulligan, C.; Inkster, N. (1999). The Use of Analytical Procedures in the United Kingdom. *International Journal of Auditing*, 3, 107-120.
- Mussalin, F. (2009). Análise do Discurso. In: Mussalin, F.; Bentes, A. C. (Eds.). *Introdução à Linguística: Domínios e Fronteiras*: 2, 101-142. Cortez Editora.
- NBC-TA 200(R1) Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Recuperado de:
[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA200\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA200(R1)).
- NBC-TA 260(R2) Comunicação com os Responsáveis pela Governança. Recuperado de:
http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA260R2.
- NBC-TA 300(R1) Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis. Recuperado de:
[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA300\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA300(R1)).
- NBC-TA 315(R1) Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente. Recuperado de:
[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA315\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA315(R1)).
- NBC-TA 520 Procedimentos Analíticos. Recuperado de:
http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1221.pdf
- NBC-TA 700 Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis. Recuperado de:
http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA700.
- NBC-TA 705 Modificações na Opinião do Auditor Independente. Recuperado de:
http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA705.
- Nee, V. (2005). The New Institutionalisms in Economics and Sociology. In: Smelser, N. S.; Swedberg, R. (Orgs.). *The Handbook of Economic Sociology*, 49-74. Russell Sage Foundation.
- Novello, M. (s.d.). A Construção do Tempo: Literatura, a reinvenção do tempo. Recuperado de:
<https://cosmosecontexto.org.br/a-construcao-do-tempo-literatura-a-reinvencao-do-tempo/>.
- Nyama, J. N.; Costa, F. M.; Dantas, J. A.; Borges, E. F. (2011). Evolução da Regulação da Auditoria Independente no Brasil: Análise Crítica, a partir da Teoria da Regulação. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 4(2), 127-161.

- Orlandi, E. P. (1999). *Análise de Discurso: Princípios e Procedimentos*. Editora Pontes.
- PCAOB SAG Meeting, (2017). Emerging Issues that may affect audits, auditors, or the PCAOB. Recuperado de:
<https://pcaobus.org/News/Events/Documents/05242017-SAG-meeting/panelist-slides-emerging-issues.pdf>.
- Pêcheux, M. (2006). *O Discurso: Estrutura ou Acontecimento*. Editora Pontes.
- Pêcheux, M. (1997). A Análise do Discurso: Três Épocas (1983). In: Gadet, F.; Hak, T. (Orgs.). *Por uma Análise Automática do Discurso: Uma Introdução à Obra de Michel Pêcheux*, 311-319. Editora UNICAMP.
- Pêcheux, M. (1997). Análise Automática do Discurso (ADD-69). In: Gadet, F.; Hak, T. (Orgs.). *Por uma Análise Automática do Discurso: Uma Introdução à Obra de Michel Pêcheux*, 61-162. Editora UNICAMP.
- Pêcheux, M.; Fuchs, C. (1997). A Propósito da Análise Automática do Discurso: Atualização e Perspectivas (1975). In: Gadet, F.; Hak, T. (Orgs.). *Por uma Análise Automática do Discurso: Uma Introdução à Obra de Michel Pêcheux*, 163-252. Editora UNICAMP.
- Pêcheux, M. (1995). *Semântica e Discurso: Uma Crítica à Afirmação do Óbvio*. Editora da UNICAMP.
- Pereira, A. D. (2011). *Auditoria das Demonstrações Contábeis: Uma Abordagem Jurídica e Contábil*. Editora Atlas S.A.
- Pereira, F. A. M. (2012). A Evolução da Teoria Institucional nos Estudos Organizacionais: Um Campo de Pesquisa a ser explorado. *Revista Organizações em Contexto*, 8(16), 275-295.
- Perrow, C. (1986). *Complex Organizations: A Critical Essay*. McGraw-Hill.
- Pfeffer, J.; Salancik, G. R. (2003). *The External Control of Organizations: A Resource Dependence Perspective*. Stanford University Press.
- Pinho, C. (2014). The Usefulness of Analytical Procedures: An Empirical Approach in the Auditing Sector in Portugal. *International Journal of Business and Social Research*, 4(8), 25-33.
- Pontes, E. S. *et al.* (2017). Produção Acadêmica Nacional em Contabilidade: Análise das Teses e Dissertações Produzidas entre 2007 e 2016. *REAd | Porto Alegre*, 23(1), 239-258.
- Porte, M.; Saur-Amaral, I.; Pinho, C. (2018). Pesquisa em Auditoria: Principais Temas. *Revista de Contabilidade & Finanças*, 29(76), 41-59.
- Possenti, S. (s.d.). *Apresentação da Análise de Discurso*.
- Robertson, J. C. (1996). *Auditing*. Irwin.

- Rodgers, W.; Mubako, G. N.; Hall, L. (2017). Knowledge Management: The Effect of Knowledge Transfer on Professional Skepticism in Audit Engagement Planning. *Computers in Human Behavior*, 70, 564-574.
- SAS 56 - Analytical Procedures. Recuperado de:
<https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00329.pdf>
- Samaha, K.; Hegazy, M. (2010). An Empirical Investigation of the Use of ISA 520 “Analytical Procedures” among Big4 versus non-Big4 Audit firms in Egypt. *Managerial Auditing Journal*, 25(9), 882-911.
- Sampieri, R. H.; Collado, C. F.; Lucio, P. B. (2006). Metodologia de Pesquisa. *McGraw-Hill*.
- Scapens, R. W. (2006). Understanding Management Accounting Practices: A Personal Journey. *The British Accounting Review*, 38, 1-30.
- Silverman, D. (2014). Interpreting Qualitative Data. SAGE Publications.
- Silvoso, J. A. (1972). Report of the Committee on Basic Auditing Concepts. *The Accounting Review*, 47, 15-74.
- Smith, G.; Psaros, J.; Holmes, S. (1999). A Research Note on the Use and Perceived Usefulness of Analytical Procedures by Australian Auditors. *Australian Accounting Review*, 9(2), 64-72.
- Smith, M. (2003). Research Methods in Accounting. SAGE Publications.
- Soeiro, T. M.; Wanderley, C. A. (2019). A Teoria Institucional na Pesquisa em Contabilidade: Uma Revisão. *Revista Organizações & Sociedade*, 26(89), 291-316.
- Souza, S. A. F. (2006). Conhecendo a Análise de Discurso: Linguagem, Sociedade e Ideologia. Editora Valer.
- Souza, S. A. F. (2014). Análise de Discurso: Procedimentos Metodológicos. Instituto Census.
- Spence, C.; Carter, C. (2014). An Exploration of the Professional Habitus in the Big4 Accounting Firms. *Work, employment, and Society*, 0(0), 1-17.
- Sweeney, J. T.; Suh, I. S.; Dalton, K. C.; Meljem, S. (2017). Are Workpaper Reviews Preparer-Specific? *The British Accounting Review*, 49, 560-577.
- Telesca, M. A.; Christians, R. L. M. (1992). Papéis de Trabalho e Programa de Auditoria. In: Curso Básico de Auditoria: Normas e Procedimentos, 102-111. Editora Atlas.
- Thompson, S. K. (2012). Sampling. John Wiley & Sons.
- Thornock, T. A. (2016). How the Timing of Performance Feedback Impacts Individual Performance. *Accounting, Organizations and Society*, 55, 1-11.

- Tolbert, P. S.; Zucker, L. G. (1983). Institutional Sources of Change in the Formal Structure of Organizations: The Diffusion of Civil Service Reform, 1880-1935. *Administrative Science Quarterly*, 28(1), 22-39.
- Tolbert, P. S.; Zucker, L. G. (1996). The Institutionalization of Institutional Theory. In: Clegg, S. R.; Hardy, C.; Nord, W. R. (Eds.). *Handbook of Organization Studies*, 175-190. Sage Publications.
- Tomas, C. W.; Henke, E. O. (1983). *Auditing: Theory and Practice*. Kent Publishing Company.
- Tourangeau, R.; Rips, L. J.; Rasinski, K. (2000). *The Psychology of Survey Response*. Cambridge University Press.
- Trompeter, G.; Wright, A. (2010). The World Has Changed: Have Analytical Procedure Practices? *Contemporary Accounting Research*, 27(2), 669-700.
- Turley, S.; Humphrey, C.; Samsonova-Taddei, A.; Siddiqui, J.; Woods, M.; Baioudis, I.; Richard, C. (2016). Skills, Competencies, and the Sustainability of Modern Audit. The Institute of Chartered Accountants of Scotland and the Financial Reporting Council.
- Vergara, S. C. (2013). *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. Editora Atlas.
- Vinuto, J. (2014). A Amostragem em Bola de Neve na Pesquisa Qualitativa: Um Debate Aberto. *Temáticas*, 22(44), 203-220.
- Westermann, K. D.; Bedard, J. C.; Earley, C. E. (2015). Learning the Craft of Auditing: A Dynamic View of Auditor's On-the-Job Learning. *Contemporary Accounting Research*, 32(3), 864-896.
- Westland, J. C. (2017). An Empirical Investigation of Analytical Procedures Using Mixture Distributions. *Intelligent Systems in Accounting, Finance and Management*, 24, 111-124.
- Wood, L. A.; Kroger, R. O. (2000). *Doing Discourse Analysis: Methods for Studying Action in Talk and Text*. SAGE Publications.
- Zucker, L. G. (1987). Institutional Theories of Organization. *Annual Review of Sociology*, 13, 443-464.

ANEXO A - Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE)

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC)

Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE)

Nós, **Prof. Dr. Joshua Onome Imoniana** (NUSP 990725), orientador responsável, e **Cristiane de Almeida** (NUSP 10398365), na condição de aluno do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) da Universidade de São Paulo (USP), convidamos você a participar, de forma totalmente voluntária, da pesquisa que busca **entender o significado dos procedimentos analíticos na identificação e avaliação dos riscos de auditoria, pelos auditores externos, na etapa de planejamento e de conclusão de um trabalho de auditoria.**

Caso concorde em participar, a entrevista será realizada em lugar reservado, livre de escuta e de observação de terceiros, no dia e no horário que você escolher. A entrevista será gravada e transcrita na sequência. Você terá acesso à subscrição parcial (dos trechos que serão citados na pesquisa) ou completa, caso prefira.

Garantimos que em nenhum momento sua identificação ou características que possam identificá-lo serão divulgadas. Ressaltamos que, *as informações fornecidas por você terão sua privacidade garantida* pelos pesquisadores responsáveis e tais serão utilizadas somente para fins científicos.

Os possíveis riscos estão relacionados ao desconforto ou de constrangimento, porém garantimos que estaremos prontos para contornar e, se preciso for, interromper a entrevista. Você poderá a qualquer momento *desistir de participar da pesquisa ou anular este consentimento em qualquer fase*, caso decida, de forma que se evite que seu depoimento sofra consequência danosa na expressão livre de suas opiniões.

Sendo assim, caso concorde em participar, você poderá autorizar por meio de assinatura deste termo de consentimento livre e esclarecido.

Desde já agradecemos sua colaboração.

_____
Prof. Dr. Joshua Onome Imoniana

_____
Cristiane de Almeida
cristianealmeida@usp.br / (11) 95619-8862

Ciência e de acordo do participante

Ciente e de acordo com o que foi anteriormente exposto, eu, _____,

estou de acordo em participar desta pesquisa, assinando este consentimento.

_____
Assinatura

Data: _____