

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA

**XBRL E A AUDITORIA INDEPENDENTE:
REFLEXÕES SOBRE IMPACTOS NA PESQUISA E
PRÁTICA PROFISSIONAL**

GUILLERMO OSCAR BRAUNBECK

Trabalho apresentado ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, como requisito parcial para obtenção de crédito na disciplina Inteligência Competitiva aplicada aos Sistemas de Informação Empresarial (EAC5846).

PROF. DR. EDSON LUIZ RICCIO
PROF. DR. LUC QUONIAM

São Paulo
Julho de 2007

RESUMO

A revolução da internet vem alterando os fluxos tradicionais da contabilidade, auditoria e das informações financeiras para a tomada de decisão econômica por seus usuários. O século XXI trouxe consigo uma meta-linguagem específica para o mundo financeiro, que promete agilidade, eficiência, versatilidade e universalidade. Muito embora sua disseminação esteja provavelmente nos seus estágios iniciais, é razoável acreditar que impactos na prática da auditoria independente se façam sentir. O propósito da pesquisa foi o de refletir sobre os impactos potenciais na auditoria independente da disseminação massiva do XBRL no âmbito do reporte financeiro. Através da análise de conteúdo na World Wide Web, pode-se verificar um grande potencial de pesquisa no assunto, ainda incipiente, bem como um provável impacto maior no curto e médio prazos sobre os processos de auditoria (como auditar), com baixo impacto antevisto para o futuro próximo sobre os produtos de auditoria (o quê auditar) no cenário de disseminação da adoção e utilização do XBRL.

Palavras-chave: auditoria financeiras, XBRL, reporte financeiro

ABSTRACT

The internet revolution has been altering the traditional flow of accounting, auditing and financial information for decision-making by its users. The 21st century has brought in this regard a specific meta-language for the financial world, known as XBRL, which promises agility, efficiency, versatility and universality. Even though its dissemination is probably in early stages, it is reasonable to believe that XBRL will impact audit and assurance practice. The purpose of this research was to provide a reflection of potential impacts in audit due to a massive dissemination of XBRL in regarding financial reporting. By analyzing World Wide Web contents, we could verify a significant research potential, which is still incipient, as well as a more likely impact in audit process (how audit is performed) in short/medium term, rather than an impact on audit products (what is audited).

Key words: financial audit, XBRL, financial reporting

1 INTRODUÇÃO

No início de 2005, a *Securities and Exchange Commission* (SEC) emanou a regra final sobre os relatórios com exigência de arquivamento periódicos junto a essa agência reguladora do mercado de capitais norte-americano em formato XBRL (**eXtensible Business Reporting Language**). A adesão ao programa é voluntária e conta atualmente com aproximadamente 40 empresas, das quais 3 são brasileiras. As informações financeiras arquivadas no formato XBRL podem ser baixadas pelo website da SEC e analisadas através de um dos já vários softwares disponíveis no mercado, capazes de “ler” as informações em XBRL.

Dentre as facilidades destacadas pelos especialistas na utilização das informações codificadas em XBRL, destaca-se a versatilidade com a qual as informações financeiras podem ser avaliadas, permitindo a customização das análises conforme o propósito do usuário com eficiência e segurança e sem a necessidade cópias ou digitações dos documentos ou demonstrações financeiras geralmente disponíveis em HTML, PDF, MS Excel ou MS Word.

As promessas do XBRL vão além das facilidades oferecidas na análise de informações financeiras. Sua concepção de meta-linguagem através da qual se procede à classificação de transações, suportada por taxonomias e “dicionários” ,permite imaginar um mundo onde o reporte financeiro possa ser em tempo real e onde os princípios de contabilidade nacionais não sejam mais relevantes, na medida em que o usuário, de posse das informações transacionais classificadas universalmente, poderia elaborar o demonstrativo financeiro mais adequado aos

seus propósitos, independentemente da jurisdição ou princípio contábil original da entidade analisada. Desta forma, o cenário atual de reporte financeiro poderá sofrer modificações importantes e, possivelmente, os auditores independentes, provedores de “certificados” de qualidade das informações independentes, também dever-se-ão adaptar a esse novo cenário potencialmente vindouro.

O propósito do presente estudo é o de oferecer uma reflexão estruturada, com base em informações disponíveis na World Wide Web, sobre os potenciais impactos do XBRL na prática da auditoria independente, bem como na pesquisa sobre a auditoria. É razoável esperar uma “revolução” na prática da auditoria com a emergência do XBRL? Quais são os impactos hipotéticos que pode-se esperar na auditoria em função do XBRL? Há espaço para pesquisa acadêmica nessa matéria? A pesquisa atual pretende dar uma resposta preliminar a essas questões, ou ao menos, sugerir um caminho no sentido de respondê-las.

Nesse contexto, poder-se-ia classificar os impactos hipotéticos do XBRL na prática profissional da auditoria independente em duas dimensões básicas:

- a) Processos, ou seja, o XBRL impactaria como as auditorias são realizadas
- b) Produtos, ou seja, o XBRL o objeto de “assurance” dos auditores independentes.

Para tal, o estudo encontra-se estruturado da seguinte forma. Primeiramente, é estruturada uma plataforma teórica no sentido de estabelecer um referencial conceitual para a importância e utilidade das informações financeiras e do papel da auditoria independente dessas informações (tópico 2). No tópico 3, desenvolve-se uma conceituação elementar do XBRL, bem como uma breve

reconstrução histórica de sua evolução. A partir desse ponto, descreve-se no tópico 4 a metodologia através da qual a reflexão ora proposta se desenvolve, cujos resultados são apresentados no tópico 5 e sobre os quais são construídos os cenários possíveis de evolução da prática e pesquisa em auditoria à luz da evolução do XBRL, à guisa de conclusão da pesquisa.

2 AUDITORIA INDEPENDENTE: PARA QUE SERVE?

Para se analisar o processo de auditoria independente, seu papel e sua relevância, é importante tomar como ponto de partida os fundamentos subjacentes à informação contábil-financeira.

Conforme Ludicibus et. al.(2005, p.7)

A contabilidade, campo de conhecimento essencial para a formação dos agentes decisórios dos mais variados níveis, é fruto concebido da relação entre o desenrolar dos fatos econômico-financeiros e sua captação e processamento segundo os paradigmas de uma metodologia própria e potencializada pela racionalidade científica. Logo, a pedra fundamental que apóia e sustenta o edifício contábil pode ser definida como 'a contabilidade seguindo, relatando e respeitando a essência dos eventos econômicos que captura e mede'.

Nesse contexto, parece razoável definir o propósito da contabilidade como sendo o de prover informação útil aos seus usuários no processo decisório.

Nesse mesmo sentido se posiciona o Financial Accounting Standards Board (1978, p.5) que define o propósito da informação financeira como segue.

A demonstração financeira deve prover informação útil aos investidores atuais e potenciais, credores e demais usuários, na realização de suas decisões de investimento, crédito e assemelhadas de forma racional. (...) A demonstração financeira deve prover informação que auxilie os investidores atuais e potenciais, credores e demais usuários na avaliação dos montantes, prazos e incertezas dos fluxos de caixa futuros oriundos de dividendos ou juros, e as contrapartidas de venda, recompra ou liquidação de títulos e empréstimos.¹

O International Accounting Standards Board (2007, p.38), dentro de sua proposta de convergência internacional do IASC, definiu em seu framework, de forma bastante essencial:

O objetivo das demonstrações financeiras é o de prover informação sobre a posição financeira, desempenho e alterações na posição financeira de uma entidade que seja útil para uma ampla gama de usuários na realização de decisões de natureza econômica.²

Portanto, a perspectiva teórica utilizada na interpretação da informação contábil está intimamente associada ao caráter eminentemente utilitarista da contabilidade. O foco adotado considera como principal objetivo da contabilidade (ou das demonstrações financeiras mais especificamente), o de prover informação financeira útil para seus usuários, que são agentes tomadores de decisões.

Evidente fica o que afirmam categoricamente Ludícibus et. al (2005, p.12), “o objetivo nasce da necessidade dos usuários”, e portanto, as demonstrações

¹ “Financial reporting should provide information that is useful to present and potential investors and creditors and other users in making rational investment, credit, and similar decisions. (...) Financial reporting should provide information to help present and potential investors and creditors and other users in assessing the amounts, timing, and uncertainty of prospective cash receipts from dividends or interest and the proceeds from the sale, redemption, or maturity of securities or loans.”

² “The objective of financial statements is to provide information about the financial position, performance and changes in financial position of an entity that is useful to a wide range of users in making economic decisions.”

financeiras devem fundamentalmente atender a seus usuários. Nesse contexto, a confiabilidade dessas informações é atributo inerente ao seu objetivo, o que pode ser observado no arcabouço conceitual proposto pelo Financial Accounting Standards Board (1978, p.9)

As demonstrações financeiras são frequentemente auditadas por auditores independentes com o propósito de melhorar a sua confiabilidade.³

Essa assertiva do FASB é compreensível se analisamos conjuntamente o propósito das demonstrações financeiras no contexto da tomada de decisão econômica por seus usuários e o relacionamento de agência, resultante da separação entre a propriedade e a gestão empresarial. Conforme Jensen e Mecking (1976, p.5)

Nós definimos o relacionamento de agência como um contrato sob o qual uma ou mais pessoas (o principal) engaja a outra pessoa (o agente) na realização de certos serviços em sua representação, o que envolve a delegação ao agente de alguma autoridade de tomada de decisão.⁴

No contexto de partes (o principal e o agente) que buscam maximizar suas respectivas funções utilidade, os autores citados sugerem o chamado conflito de agência como segue

³ “Financial statements are often audited by independent accountants for the purpose of enhancing confidence in their reliability”

⁴ “We define an agency relationship as a contract under which one or more persons (the principal(s)) engage another person (the agent) to perform some service on their behalf which involves delegating some decision making authority to the agent.”

Se ambas as partes do relacionamento forem maximizadoras de suas funções-utilidade, há uma boa razão para acreditar que o agente não atuará sempre no melhor interesse do principal.⁵

No gerenciamento desse “conflito” (mitigação dessa divergência entre principal e agente), o principal pode estabelecer incentivos e incorrer em custos de comprometimento e monitoramento das atividades do agente. Especificamente nessa dimensão de monitoramento das estruturas criadas para mitigar as divergências de agência encontra-se inserida a atividade da auditoria independente dentro do referencial teórico do relacionamento de agência.

Outra perspectiva que também trata do relativo “desequilíbrio” inerente nas estruturas organizacionais das empresas contemporâneas é a perspectiva da informação, cujo desenvolvimento representa um dos mais importantes avanços ocorridos na teoria econômica no século XX. O abandono das premissas de informação perfeita, onde a informação é obtida de forma livre e sem custos e a demonstração de que a assimetria informacional entre os agentes econômicos influencia o volume de negócios efetivamente realizados no mercado são a expressão desse avanço.

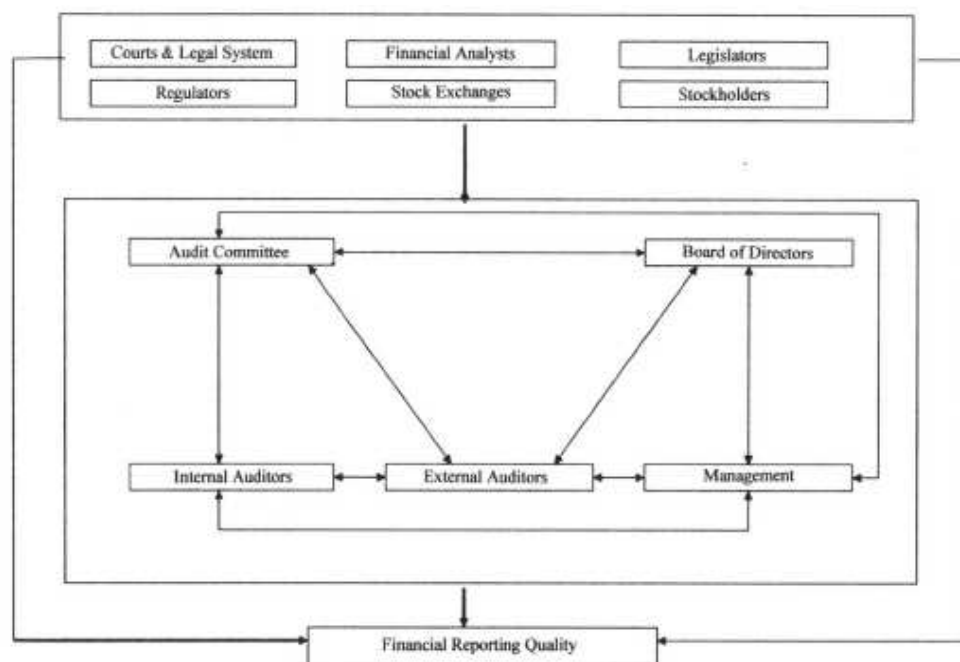
Nesse sentido, pode-se interpretar a perspectiva do auditor como intermediário informacional, um “mecânico” informacional que fornece atestados de fidedignidade das demonstrações da empresa para os investidores que não têm o mesmo acesso à informação que os administradores (e controladores muitas vezes). Portanto, nessa perspectiva, o papel dos auditores é o de atuar de forma a reduzir a

⁵ *“If both parties to the relationship are utility maximizers, there is good reason to believe that the agent will not always act in the best interests of the principal.”*

assimetria informacional, o que é fundamental para o bom funcionamento dos mercados financeiros (Lopes e Martins, 2005, p. 32).

Ainda, a atividade da auditoria independente pode ser avaliada sob a perspectiva da governança corporativa. O mosaico da governança corporativa abaixo representado (Figura 1) pode em certa medida ilustrar o princípio de que o auditor deve trabalhar em conjunto com outros “atores” no mosaico da governança corporativa no sentido de assegurar que os interessados nas informações financeiras as recebam dentro de elevados padrões de qualidade e de auxiliar na proteção dos atuais e futuros acionistas e investidores (Cohen et al., 2002, p. 577).

Figura 1



Cohen et al. (2004, p. 89)

Independentemente de definições mais estritas de governança corporativa no tocante à qualidade da informação financeira, é possível encadear a perspectiva

da utilidade da informação financeira previamente discutida com a teoria da agência e concluir que o auditor pode ser considerado como parte da governança corporativa em função, fundamentalmente, do seu papel de monitoramento da qualidade das informações financeiras (Beasley e Salterio, 2001, p. 548). Uma forma de verificar a relevância desse papel é, por exemplo, através dos honorários pagos os auditores. Pesquisas realizadas por Carcello et al. (2002) e Abbott et al. (2003) demonstram que conselhos de administração e comitês de auditoria tendem a referendar honorários mais elevados na medida em que estes órgãos são mais independentes, apresentam maior expertise e maior diligência no exercício de suas funções no mosaico da governança. Em outras palavras, poderíamos dizer que na medida em que o conflito de agência e a assimetria são mais presentes (ou mais percebidos através de instituições independentes), o trabalho do auditor “ganha” valor que se reflete nos honorários pagos para o exercício desse papel.

Em síntese, o papel dos auditores, seja na perspectiva da governança das corporações, seja na perspectiva da assimetria informacional ou ainda no equacionamento do conflito de agência, é fundamental ao funcionamento do mercado de capitais como hoje configurado.

3 XBRL: BREVE RECONSTRUÇÃO HISTÓRICA E DEFINIÇÃO

A velocidade e integração dos mercados no movimento que é correntemente intitulado de globalização é crescente e fortemente baseada em tecnologias de informação que a viabilizam e ao mesmo tempo impulsionam. O papel da

informação para a tomada de decisão, como descrito acima no contexto dos propósitos das demonstrações financeiras, cresce ainda mais em relevância, como resultado da difusão facilitada e acelerada das informações através de tecnologias cada vez mais acessíveis. Como descrito por Alves (2005, p.1), “a digitalização da informação aliada à utilização da Internet como meio de sua difusão está transformando nossa sociedade em todos os níveis”.

Referida autora permite a percepção do processo evolutivo de difusão de informações através de plataformas digitais e conectadas pela internet, desde o advento do *electronic mail* (e-mail) ou simplesmente correio eletrônico, que permitiu a comunicação praticamente em tempo real entre detentores de endereços eletrônicos, passando pela difusão de informações financeiras no formato *Portable Document Format* (PDF), que operam como “cópias” da informação divulgada em papel, até a divulgação visualizável pelo *browser* de Internet em formato *Hypertext Markup Language* (HTML).

Não obstante, tanto o formato PDF quanto o HTML caracterizam-se pela rigidez de formato e dificuldade no manuseio (inflexibilidade) das informações financeiras (Alves, 2005, p.9), ou ainda, como mencionam Cohen et. al. (2005, p.369), esse formatos são “opacos” aos olhos dos aplicativos de negócios. Nesse contexto, o XBRL apresenta-se como uma linguagem que oferece os atributos de flexibilidade, interatividade e comparabilidade desejáveis pelos usuários das informações financeiras. Porém, antes de proceder à definição do XBRL, cabe uma breve reconstrução histórica.

O início da história do XBRL nos remete ao advento das linguagens de marcação (*markup languages*), que conforme explicitado por Riccio et al. (2005, p.

56) tiveram sua origem em 1960, quando a IBM observou a falta de integração de informação entre distintos sistemas. O conceito desenvolvido a partir dessa observação foi o de metalinguagem, artifício através do qual as informações são descritas de forma padronizada, através de “etiquetas” a elas associadas que, por sua vez, através de um dicionário, possam ser convertidas para outras linguagens. Em outras palavras, as informações são construídas dentro de uma linguagem contendo, contudo, referências metalingüísticas que permitem sua “tradução” para outros “idiomas”.

A primeira linguagem de marcação reconhecida como padrão pela ISO (*International Organization for Standardization*) foi o SGML (*Standard Generalized Markup Language*) apenas em 1986 (Riccio et al., 2005, p. 56). Muito embora sua complexidade não tenha permitido sua difusão em larga escala, esta metalinguagem foi a base do desenvolvimento posterior que ora se descreve.

Como descrevem Cohen et al. (2005, p.371), o contador norte-americano Charlie Hoffman, intuindo que o XML (eXtensible Markup Language) seria muito importante, deu início em 1998 à sua utilização na implementação de software que encontrava-se em desenvolvimento à época. Trouxe para seu visionário projeto outro contador, Wayne Harding, executivo da *software house* Great Plains, que posteriormente veio a ser adquirida pela Microsoft e conseguiu, já no ano seguinte, o apoio da *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA). Nesse mesmo ano, grandes firmas de auditoria e provedores de software se juntaram na tarefa de desenvolvimento da linguagem de marcação específica para o reporte financeiro, baseado no XML, que se chamou à época de XFRML. O nome do consórcio foi

mudado oficialmente em 2000 para XBRL, ano em que também foi concluída a primeira taxonomia do XBRL.

Cabe neste momento buscar definir contornos mais precisos para o XBRL. Segundo o XBRL International (2007a), o XBRL é uma linguagem para a comunicação eletrônica de informações financeiras e de negócios, cuja idéia fundamental é simples: as informações financeiras recebem “etiquetas” (tags) específicas que são legíveis por computadores. Dentre as virtudes destacadas pelo consórcio sem fins lucrativos que desenvolve e lidera a iniciativa, são referidas a automatização do processamento de informações financeiras, eliminando a “cópia e cola” de informações ou re-digitação de dados e permitindo flexibilidade na construção de análises e comparações.

A operação e utilização da linguagem XBRL está apoiada, conforme Vasarhelyi e Tostes (2005, p.94) em quatro elementos fundamentais: a especificação, a taxonomia, os esquemas e *linkbases* e os documentos de “instance”. Conforme XBRL International (2007b), a especificação oferece uma definição técnica de como funciona o XBRL. As taxonomias são os dicionários que a linguagem usa, que por sua vez deverão utilizar-se dos esquemas (dicionário de termos) e *linkbases* (que estabelecem etiquetas, definições, apresentações, referências e cálculos). Finalmente, os *instance documents* são os arquivos XBRL que contêm a informação financeira e são, em última instância, o produto do processo de tradução das informações financeiras nesta linguagem.

Uma visualização demonstrativa das potencialidades do XBRL no manuseio e utilização da informação financeira pode ser encontrada no vídeo disponível no website da SEC (<http://www.connectlive.com/events/secinteractivedata100306/>). No

ambiente norte-americano, a estrutura elementar (elementos fundamentais acima referidos) está construída e já é possível desde março de 2005 que as empresas listadas na SEC arquivem seus relatórios informativos em XBRL, dentro do programa de adesão voluntária lançado pela instituição (Securities and Exchange Commission, 2005). Mediante a utilização de um software que lê os documentos arquivados na SEC, é possível localizar informações em segundos, selecionar para visualização somente as que são de interesse do leitor, compará-la com outros períodos ou até mesmo com outras empresas que tenham as informações em XBRL. Nada diferente do que analistas, por exemplo, já não façam. A diferença está na velocidade com que essas operações podem ser realizadas, além evidentemente da segurança na manipulação dessas informações, uma vez que são mitigados os riscos de erros na estruturação de cópias de informações. A fonte é preservada, sendo que as análises acontecem dentro do documento fonte.

Portanto, é possível perceber na emergência do XBRL um meio de comunicação de informação financeira que poderá se disseminar de forma abrangente e modificar o paradigma de reporte financeiro das empresas aos seus usuários.

Considerado o propósito das auditorias independentes, ou seja, o de prover “atestados” de qualidade das informações utilizadas no processo decisório dos agentes econômicos, é razoável indagar-se qual o impacto que esse novo cenário poderá ter nas auditorias independentes. Tradicionalmente, o parecer dos auditores independentes é emitido em referência a um conjunto de informações impressas em mídia papel ou digitalizadas no formato PDF. A geração de informações financeiras em XBRL, como já visto, depende de definições, taxonomias e etiquetagem das

transações consignadas nas demonstrações financeiras. Outrossim, o XBRL abre a possibilidade do reporte em tempo real da situação econômico-financeira de uma empresa.

Nesse cenário, o propósito já referido desta pesquisa foi o de avaliar os potenciais impactos que o XBRL poderá ter na prática e na pesquisa sobre a auditoria independente das informações financeiras. A metodologia através da qual realizou-se tal análise encontra-se descrita no próximo tópico e no tópico subsequente, à guisa de conclusões, são apresentados os resultados obtidos através da metodologia adotada.

4 METODOLOGIA DE ANÁLISE

Com o propósito de identificar tendências e cenários possíveis sobre a pesquisa acerca da auditoria independente e sobre sua prática profissional em si mesma na hipótese de adoção generalizada do XBRL como meio de divulgação de informações financeiras ao mercado de capitais, optou-se pela pesquisa analítica, de caráter bibliométrico, através da consulta de informações na World Wide Web (Internet). A seguir são descritos os procedimentos adotados na análise da produção científica e da prática profissional no contexto da auditoria independente das demonstrações financeiras.

4a) Prática profissional da auditoria independente.

No sentido de mapear e identificar o cenário atual e possíveis trajetórias do trabalho e prática profissional dos auditores independentes em virtude do advento e eventual disseminação abrangente do XBRL como meio de publicação de informações financeiras pelas empresas, adotou-se a Internet como meio de investigação das informações produzidas nesse sentido, sobre as quais pretendeu-se o exercício de procedimentos analíticos que permitam esboçar cenários sobre o impacto futuro do XBRL na prática profissional dos auditores independentes.

Nesse contexto, o ponto de partida foi a pesquisa através de motor de busca na Web do tipo meta-clustering (www.clustering-me.com), que aglutina simultaneamente 4 motores de busca em clusters (blocos temáticos bibliometricamente construídos), a saber: Vivisimo, iBoogie, Gigablast e Clusty.

O termo de consulta foi “XBRL audit”, conforme a figura 1 abaixo demonstra, obtendo-se portanto diversos clusters temáticos para a busca em cada uma das ferramentas subjacentes à ferramenta de meta-clustering.

Figura 1

CME Clustering
Meta-Engine

Enter your research :

xbrl audit

Search

Compare Results

Vivísimo	iBoogie TM BETA	GIGABLAST	Clusty
<ul style="list-style-type: none"> - business reporting - extensible business reporting language - assurance - xbrl international - accounting - xml , xbrl - financial - abs, continuous audit en xbrl - xbrl chart of accounts - xbrl international - corporate governance - assurance - business reporting - analysis of the impact of xbrl on audit and assurance - center for public company audit firms - xbrl australia - financial reporting - data - financial reports, statements, and audit schedules. xbrl - tax, sarbanes-oxley - audit committee - industry - extensible business reporting language - directors, invests 	<ul style="list-style-type: none"> - reporting and audit - financial audit - xbrl business - management - audit committees - audit and accounting - technology audit - xml - audit and control - xbrl solutions - internal audit - xbrl international - group - audit software - xbrl 2006 - audit and assurance - tax audit - audit standard - global xbrl - kpmg xbrl - adoption of xbrl - blog - xbrl tools - accountant - xbrl resources - system audit - aicpa audit - processes - members 	<ul style="list-style-type: none"> - xbrl format - specification - filing - xbrl documents - xbrl international - consortium - xbrl.org - taxonomies - edgar - extensible business reporting language - taxonomy - tagged - audit services - advertising - corporate - northern ireland audit office - planning - public sector - website - national audit office - value - effective - easy - audit software - risk management - center - free - audit commission 	<ul style="list-style-type: none"> - business reporting - extensible business reporting language - assurance - digital business reporting - xbrl international - financial statements, general ledger information, and audit - ensuring effective internal audit function - accounting - xml , xbrl - xbrl international - financial, accounting - uk, filing - data to reports - trial balance - boards - cpa, financial planning - financial reporting - financial reports, statements, and audit schedules. xbrl - solution - standards - tools, management - xbrl, automation, and enhancing the credibility of financial reporting - transparency

Os cluster identificados são ordenados por ordem de frequência pela ferramenta de meta-clustering. Nesse contexto, dos resultados de clusters identificados foi segregado o primeiro quartil do total de clusters constante de cada motor de busca, como forma de identificar as categorias (clusters) mais frequentes em cada motor de busca.

Finalmente, procedeu-se à comparação desse extrato de clusters das 4 ferramentas, buscando os clusters comuns. O propósito dessa comparação é concentrar esforços em clusters que provavelmente sejam relevantes para o tema, considerando que os motores de busca possuem “algoritmos” de “clusterização” desconhecidos e provavelmente distintos. Portanto, é razoável considerar que os clusters comuns a 4 motores distintos sejam provavelmente representativos do extrato superior de referências a páginas web sobre o assunto, relevantes para o entendimento de um determinado assunto, no nosso caso, o XBRL e a auditoria

independente. A figura 2 abaixo apresenta a visualização paralela do primeiro quartil de clusters de cada motor de busca.

Figura 2

Vivisimo	iBoogie	GIGABLAST	Clusty
<ul style="list-style-type: none"> - business reporting - extensible business reporting language - assurance - xbrl international - kpmg xbrl - regulatory filings such as annual and quarterly - ensuring effective internal audit function - financial reporting - financial reports, statements, and audit services - management - standards - assurance - business reporting - analysis of the impact of xbrl on audit and auditing & assurance services - xbrl australia - financial statements - regulatory filings 	<ul style="list-style-type: none"> - report and audit - financial audit - business - auditing committees - management - auditing and accounting - auditing standards - xbrl international - auditing software - auditing and control - auditing technology - sec xbrl - xml - xbrl 2006 - blog - auditing and assurance - xbrl solutions - group - xbrl tools - cox - finance - tax audit - accountant - global xbrl - systems audit - adoption of xbrl - auditors - auditing of the future - xbrl resources - sarbanes-oxley - auditing processes - xbrl enabled - aicpa audit - risk - governance - industry - based on xbrl - impact of xbrl on audit - compliance auditing - issues - sox - results - project - auditing profession - financial statements, general ledger information, and audit 	<ul style="list-style-type: none"> - extensible business reporting language - specification - consortium - xbrl.org - xbrl international - taxonomies - 2006 - audit services - advertising - corporate - northern ireland audit office - planning - public sector - website - national audit office - value - effective - easy - audit software - risk management - center - free - audit commission - auditor general - governance - horns page - audit scotland - microsoft excel - resources - provides - internal audit - benefits - security - power - audits - exposure draft - improving - new - accounting - centre - standard - financial - latest - parliament - managers - access - reports - tools - strong - data - bodies - solution - agencies - years - audit programs - professionals - paper - government 	<ul style="list-style-type: none"> - business reporting - extensible business reporting language - assurance - kpmg xbrl - xbrl international - regulatory filings such as annual and quarterly - ensuring effective internal audit function - financial reporting - financial reports, statements, and audit services - management - standards - financial statements - regulatory filings - require - statements, and audit schedules - xbrl international - audit and assurance - analysis of the impact of xbrl on audit and auditing & assurance services - business reporting - auditing & assurance services - research - enabled - reporting - software - audit profession - ledger - global ledger - financial statements - conference - xbrl international conference - pricewaterhousecoopers audit - global xbrl academic competition - blog - xbrl canada - gilbane group blog - kpmg - business reporting - announces, accountingnet.ie - sec announces initiative to assess benefits - brill announces - cfo.com - cfo magazine - ceo of the top audit firms really - reports and data - financial statements, general ledger information, and audit - accountants - directors, board - corporate governance - oversight - edgar online - xml , xbrl - value - releases - financial management center. audit committee effectiveness - edgar - edgar online - audit & control implications of xbrl - xbrl resources - "intelligently", enterprise - computing - cover - center for public company audit firms - cash, flow - audit new zealand - xbrl chart of accounts - webcpa - information systems audit and control association - glen l. gray, phd , cpa - appendix web - posting, sec tagging exec comp in xbrl - secure file transfer - jobs creation act - payroll, financial planning - task technology - electronic filing - onesource insight

Vale notar que nessa comparação, consideramos como comuns os clusters presentes em pelo menos 2 ferramentas de busca, excetuadas as coincidências entre Vivisimo e Clusty (exclusivamente), posto que essas ferramentas aparentam operarem sob “algoritmos” idênticos. Outrossim, foram excluídos da consideração de clusters comuns as próprias palavras da meta-busca, ou seja, “xbrl” e “audit”.

Nesse cenário, obtivemos como clusters comuns os seguintes:

- *xbrl international*

- *financial reporting*
- *management*
- *auditing and assurance services*
- *auditing standards*

O próximo passo executado consistiu na leitura do conteúdo existente sob as URL (*Universal Resource Locators*) subjacentes aos clusters acima referidos, obtidas através da consulta aos clusters nos 4 motores de busca. O conteúdo identificado nessas URL foi catalogado, utilizando-se o seguinte layout de registro:

Cluster: identificação do cluster no qual a URL foi classificado por pelo menos 2 dos motores de busca, conforme descrito anteriormente.

URL: endereço na world wide web, utilizando a notação padrão de protocolo://máquina/caminho/ficheiro.

Conteúdo: síntese do conteúdo identificado.

Palavras chave: principais palavras que caracterizam o conteúdo identificado.

Classificação: classificação da natureza da URL dentro das seguinte categorias: Blog, Consultoria, Distribuição de informações (grátis), Distribuição de informações (pago), Institucional (regulatório), Institucional (sem fins lucrativos) e Software House.

4b) Pesquisa acadêmica.

Para avaliar a pesquisa acadêmica no assunto em questão, tomou-se a base de dados Proquest, sobre a qual foi executada pesquisa com o mesmo termo utilizado na pesquisa da prática profissional (“xbrl audit”), com abrangência nos títulos, resumos e conteúdos da base, com foco nos chamados “scholarly journals”.

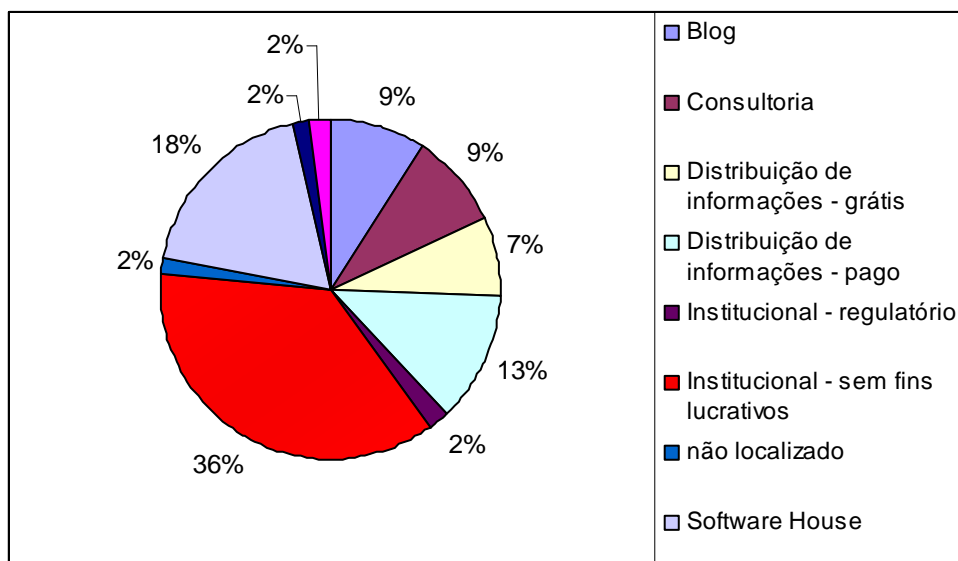
5 RESULTADOS ALCANÇADOS

Conforme mencionado no tópico anterior, na análise dos efeitos do XBRL sobre a prática de auditoria independente, foram analisados os conteúdos das URL subjacentes aos clusters comuns às *clustering engines*, utilizando-se a ferramenta de *meta-clustering*.

Nesse contexto, os resultados da análise das URL revelou essencialmente que a temática de auditoria no contexto do XBRL é ainda incipiente no seu desenvolvimento prático. De uma forma geral, os conteúdos identificados estão associados a entidades sem fins lucrativos ou blogs pessoais que destacam “filosoficamente” a revolução ensejada pelo XBRL e nos desafios futuros que deverão ser enfrentados pelos auditores no novo cenário que está em construção. Os conteúdos mais práticos foram revelados por entidades dedicadas à comercialização de softwares (Software Houses), basicamente no sentido de oferecer aplicações que sugerem tornar o trabalho do auditor mais eficiente, através da utilização de informações financeiras “etiquetadas” pelo XBRL, promovendo sinergias no processo de auditoria, como por exemplo, na geração de papéis de trabalho eletrônicos.

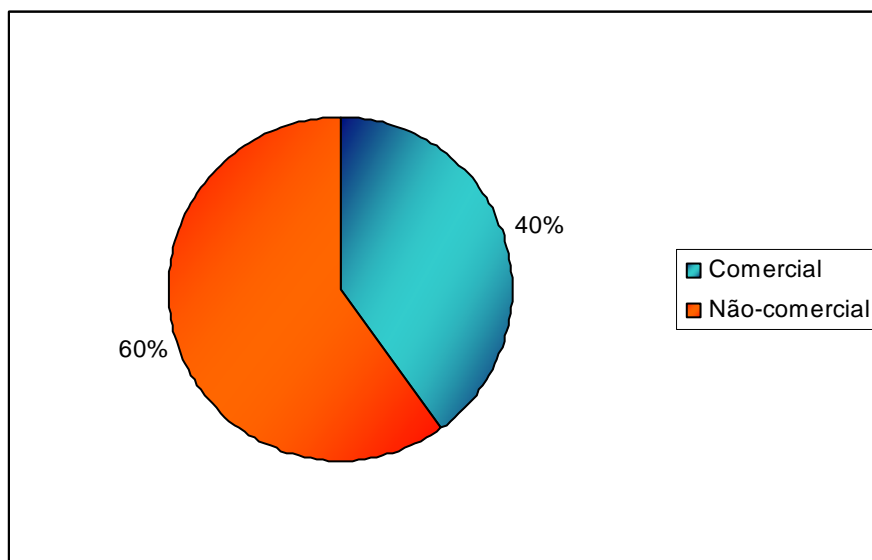
Essas constatações podem ser observadas através do Gráfico 1, que sintetiza os conteúdos identificados por suas fontes originadoras, conforme categorias previamente explicitadas.

Gráfico 1



O caráter ainda eminentemente conceitual ainda presente nos conteúdos analisados também pode ser observado através do Gráfico 2 abaixo, onde as fontes originadoras das informações consultadas nas URL foram classificadas como comerciais e não comerciais, obtendo-se uma maior parte das fontes com caráter não comercial.

Gráfico 2



Portanto, as evidências dos conteúdos presentes nas URL subjacentes aos clusters comuns do primeiro quartil obtido através do processo de meta-clustering sugere ainda impactos tímidos do XBRL na prática da auditoria independente no curto e médio prazos, fundamentalmente pelo caráter ainda eminentemente conceitual das discussões presentemente desenvolvidas, substancialmente localizadas em foros de instituições sem fins lucrativos e blogs. Dentro do conteúdo comercial identificado, a situação corrente sugere um impacto mais voltado ao processo de auditoria em si mesmo, no sentido de utilizar-se o XBRL como instrumento que possibilite maior eficiência no processo de auditoria.

É possível identificar através da revisão analítica do conteúdo das URL que há potencial de impacto sobre produtos, na medida em que o XBRL poderá produzir o fluxo contínuo de informações aos usuários (on-line reporting), transformando o caráter mais estático das demonstrações financeiras divulgadas periodicamente e divulgadas em mídia papel, arquivos PDF e até mesmo os relatórios da SEC voluntariamente arquivados em XBRL. O eventual estabelecimento de um processo

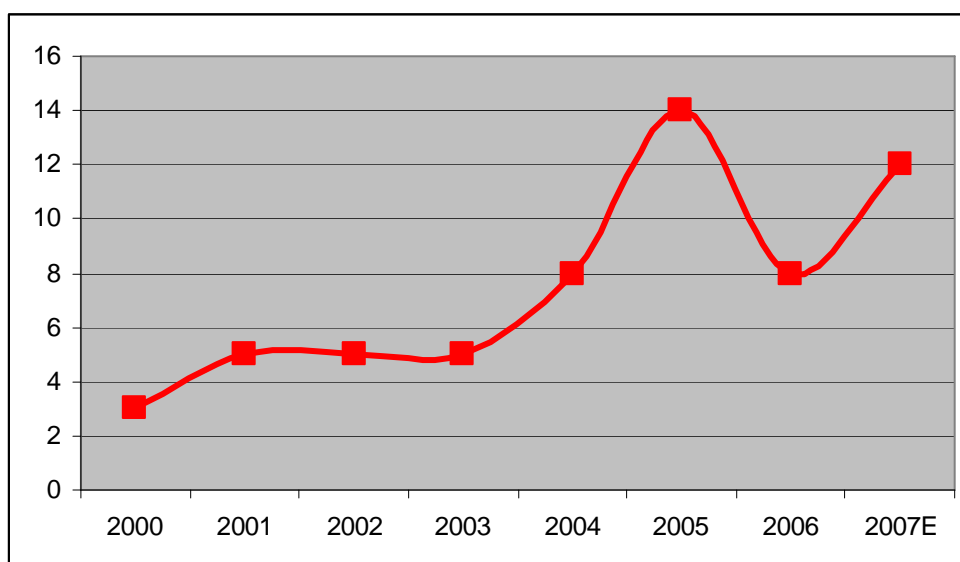
contínuo (ou menos descontínuo) de reporte financeiro possivelmente exigirá o que o conteúdo identificado chama de auditoria contínua. O conceito da auditoria contínua, no qual os auditores independentes passariam a certificar processos financeiros em tempo real e emitindo sua opinião de forma contínua (e provavelmente mais sobre processos do que sobre “deliverables” estáticos dos processos), é um cenário antevisto correntemente, mas com pouca probabilidade de ocorrência no curto prazo. Portanto, o conteúdo expresso de caráter comercial revela um provável impacto no curto prazo nos processos de auditoria, com foco no “como” realizar auditorias, promovendo eficiência na execução das auditorias através do XBRL, como por exemplo, através de sua utilização na geração de papéis de trabalho eletrônicos.

O próprio programa voluntário de arquivamento de informações financeiras na SEC não requer auditoria dos “instance documents” arquivados, provavelmente buscando estimular a adesão das empresas e a disseminação inicial do potencial dessa linguagem. É razoável esperar, em tempos onde a conformidade com a Sarbanes-Oxley Act ainda gera muito debate e pouco consenso acerca da busca pela governança corporativa e transparência através de regulação explícita, que o XBRL e a auditoria sobre documentos ou processos geradores de informações “etiquetadas” ainda leve um razoável tempo para ser implementado. O contexto atual da entidade reguladora do maior mercado de capitais do mundo sugere, de forma consistente com as percepções nos conteúdos das URL, que não devemos esperar mudanças radicais no futuro próximo na indústria de auditoria no tocante aos produtos de “assurance” a ser oferecidos pelas firmas de auditoria.

Também são consistentes as evidências encontradas com o estudo realizado por Heitmann e Öhling (2005), no qual analisou-se a auditoria do futuro sob a ótica dos impactos que o XBRL poderá ter na prática profissional da auditoria independente. O estudo foi desenvolvido utilizando-se de entrevistas semi-estruturadas com auditores, reguladores, governo e usuários, fundamentalmente. Os resultados indicaram que a adoção do XBRL não modificará significativamente os serviços de auditoria e “assurance” no médio prazo. Não obstante, deverá ter o XBRL impactos decisivos nas tarefas que os provedores de “assurance” executam.

Adicionalmente, analisou-se a produção acadêmica no contexto do XBRL e seus impactos sobre a auditoria independente. Dentro da pesquisa do termo “xbrl” e “audit” realizada nos *scholarly journals*, foram localizadas 54 referências, cuja distribuição ao longo do tempo encontra-se no gráfico 3 abaixo.

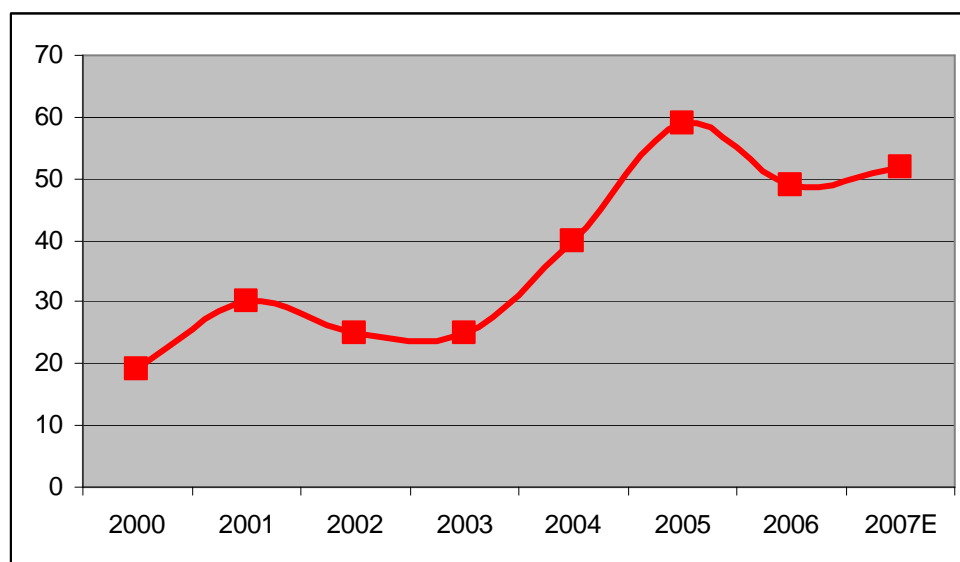
Gráfico 3



É importante ressaltar que as referências datadas de 2007 identificadas no Proquest foram multiplicadas por 2 no gráfico 3 acima, pois consideram apenas os seis primeiros meses do ano de 2007 em função do momento em que a presente pesquisa foi realizada. Nesse contexto, assumindo linearidade da produção científica no tema, consideramos que o segundo semestre será idêntico ao primeiro semestre de 2007 em termos de produção de artigos acadêmicos.

Para contribuir com a análise da produção científica no assunto em questão, também realizamos a pesquisa de *scholarly journals* apenas com o termo de busca “xbrl”, cuja tabulação, utilizando os mesmos critérios utilizados na análise anterior, encontra-se expressa no Gráfico 4 a seguir.

Gráfico 4



A análise conjunta das duas “curvas” sugere o mesmo padrão da pesquisa sobre o XBRL exclusivamente e os estudos que de alguma forma mencionam alguma dimensão da auditoria conjuntamente com a análise do XBRL. Não obstante,

o volume de pesquisa com inter-relação do XBRL com auditoria é muito inferior à pesquisa que menciona o XBRL isoladamente.

Ainda que o formato das curvas pudesse sugerir alguma maturidade nos assuntos, a escassez e novidade do assunto permitem inferir ser improvável que a temática possa decair a partir de 2007. É razoável acreditar que na medida em que a utilização das informações já disponíveis em XBRL se expanda, mais empresas se interessem em aderir a esse meio de divulgação e mais usuários se interessem na versatilidade e eficiência dessa linguagem, fazendo crescer o interesse na pesquisa sobre as implicações desse movimento sob uma perspectiva científica. A possibilidade do reporte em tempo real e da auditoria contínua, ainda que sejam perspectivas que pareçam ainda longínquas, têm o potencial de promover um debate científico amplo e conseqüentemente, inclinar positivamente essa curva por vários anos. Nesse contexto, entende-se como profícua a oportunidade de pesquisa no assunto, em especial no impacto na auditoria independente de uma difusão expandida da utilização do XBRL pelas empresas.

Finalmente, tanto na dimensão da prática, quanto na dimensão da pesquisa, parece relevante refletir sobre quais poderão ser os catalisadores que potencialmente podem expandir a utilização do XBRL e conseqüentemente seus impactos sobre processos como a auditoria independente. A reflexão sobre impactos potenciais sobre a auditoria independente é intrinsecamente relacionada com os impactos sobre a modificação na forma e conteúdo das informações contábeis. Como visto anteriormente, a auditoria independente deve ser interpretada como parte integrante do processo de geração e distribuição de informações financeiras a seus usuários, tomadores de decisão.

Nesse contexto, é razoável prever que a difusão do XBRL e a ocorrência de impactos sobre a prática da auditoria independente possam ser determinadas em função do nível de adesão de empresas a essa forma de divulgação de informações financeiras bem como do nível de utilização dessa forma por seus usuários.

A adesão das empresas a essa forma de reporte será provavelmente influenciada pela “pressão dos pares”, ou seja, pelo efeito em cadeia de adesão por algumas empresas que pode estimular outras a seguir essa tendência. Ainda, a demanda pelos usuários, por exemplo, analistas de mercado de Wall Street, também poderá atuar como catalisador do nível de utilização do XBRL pelas empresas.

O nível de utilização no curto prazo será provavelmente afetado pela disponibilidade de aplicativos que efetivamente permitam aos usuários a extração dos benefícios do XBRL. A tendência corrente mostra que a disponibilidade de softwares capazes de ler e suportar análises de informações em XBRL é crescente e seus custos, decrescentes. Já existem atualmente softwares freeware, o que sinaliza potencialmente uma queda dos custos de experimentação dessa nova tecnologia. Nesse cenário, é razoável acreditar num interesse crescente, inclusive em função de custos de “entrada” decrescentes, que poderão catalisar a utilização do XBRL, que por sua vez, como comentado, retroalimenta o estímulo à adesão pelas empresas. Em outras palavras, existem potenciais elementos de geração de um círculo virtuoso de crescimento do XBRL no contexto da comunicação de negócio. A partir dessa expansão, os desafios sobre a indústria de “assurance” começarão a surgir. Antes disso, auditores provavelmente serão usuários de XBRL antes de serem auditores de XBRL.

6 BIBLIOGRAFIA

ABBOTT, Lawrence J., PARKER, Susan, PETERS, Gary F., RAGHUNANDAN, K. The association between audit committee characteristics and audit fees. **Auditing**, p. 17-32, Sep 2003.

ALVES, Sandra Raquel Pinto. A evolução na divulgação de relatórios financeiros *in* RICCIO, Edson Luiz; SILVA, Paulo Caetano; SAKATA, Marici Gramacho. **XBRL – A divulgação de informações empresariais**. Rio de Janeiro: Editora Ciência Moderna, 2005.

BEASLEY, Mark S., SALTERIO, Steven E. The relationship between board characteristics and voluntary improvements in audit committee composition and experience. **Contemporary Accounting Research**, Winter 2001.

CARCELLO, Joseph V., HERMANSON, Dana R., NEAL, Terry L., RILEY JR., Richard A. Board characteristics and audit fees. **Contemporary Accounting Research**, Fall 2002.

COHEN, Jeffrey; KRISHNAMOORTHY, Ganesh; WRIGHT, Arnold M. Corporate governance and the audit process. **Contemporary Accounting Research**, Winter 2002.

COHEN, Jeffrey; KRISHNAMOORTHY, Ganesh. The corporate governance mosaic and financial reporting quality. **Journal of Accounting Literature**, 2004 (23).

COHEN, Eric E.; SCHIAVINA, Teresa; SERVAIS, Olivier. XBRL - The standardized business language for 21st century reporting and governance. **International journal of disclosures and governance**. Dec 2005.

COPP, S.F. The institutional architecture of UK corporate governance reform: an evaluation. **Journal of Banking Regulation**. Jan 2006.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **Statement of Financial Accounting Concepts No. 1**. Norwalk. 1978. Disponível em: <<http://www.fasb.org/st/#cons>>. Acesso em 10/02/2007.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **International Financial Reporting Standards**. London: IASCF Publications, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de.; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, L. Nelson. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista de Contabilidade e Finanças – USP**. São Paulo: FIPECAFI, n. 38, p. 7-19, mai./ago. 2005.

JENSEN, Michael C., MECKLING, William H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, Oct 1976.

KHADAROO, Iqbal. Corporate reporting on the internet: some implications for the auditing profession. **Managerial Auditing Journal**, 2005.

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2005.

NAGY, Albert L. CENKER, William J. Accounting firms cautiously maneuver in the new audit environment: a note. **Managerial Auditing Journal**. V.22(2). 2007.

RICCIO, Edson Luiz. O XBRL – Conceituação e aplicação. *in* RICCIO, Edson Luiz; SILVA, Paulo Caetano; SAKATA, Marici Gramacho. **XBRL – A divulgação de informações empresariais**. Rio de Janeiro: Editora Ciência Moderna, 2005.

XBRL International. **An introduction to XBRL**. 2007. Disponível em: <<http://www.xbrl.org/WhatIsXBRL>>. Acesso em 12/06/2007.

XBRL International. **How XBRL works**. 2007. Disponível em: <<http://www.xbrl.org/frontend.aspx?clk=SLK&val=37>>. Acesso em 12/06/2007.