

A Eficiência do Novo Relatório do Auditor Independente no Brasil: Escolhas Linguísticas nos Relatórios de Auditoria Independente Sob a Ótica da Gramática Funcional de Halliday e Matthiessen

David Dutra Almeida

Graduação em Ciências Contábeis - Faculdade Doctum de Manhuaçu Minas Gerais – Brasil

Me. Renan Ferreira Da Silva

Doutorando em Ciências Contábeis – Fucape ES – Brasil

Me. Roberto Miranda Pimentel Fully

Doutorando em Ciências Contábeis – Fucape ES - Brasil

rfully@gmail.com

Dra. Rogiene Batista Dos Santos

Universidade de São Paulo – Ribeirão Preto – SP, Brasil

Dr. Vidigal Fernandes Martins

Universidade Federal de Uberlândia - Brasil

RESUMO

O objetivo deste estudo foi analisar o conteúdo textual dos Relatórios de Auditoria da Petrobrás, nos períodos 2014 e 2015 antecessores ao novo modelo de Relatório de Auditoria Independente e os períodos de 2016 e 2017 sucessores ao novo modelo que já está em vigor a partir das demonstrações contábeis encerradas em 31 de dezembro de 2016, a fim de detectar, na construção léxica semântica, palavras contextualizadas que sugiram objetividade, transparência e clareza no Novo Relatório de Auditoria Independente. Replicando a metodologia utilizada no trabalho de Ranylson de Sá Barreto Neto “Escolhas Linguísticas em relatórios anuais de sustentabilidade da Petrobras no período de 2008 a 2010 sob a ótica da gramática funcional de Halliday e Matthiessen”. A análise do texto sugeriu que a construção léxica semântica do corpus do Novo Relatório de Auditoria Independente foi voltada a ser mais informativa do que normativa destacando sua objetividade, transparência e clareza.

Palavras-chave: Gramática Funcional, Informação Contábil, Novo relatório de Auditoria Independente.

ABSTRACT

The objective of this study was to analyze the textual content of Petrobras' Audit Reports, in the periods 2014 and 2015 predecessors to the new model of Independent Audit Report and the periods of 2016 and 2017 successors to the new model that is already in effect from the statements accounts ended on December 31, 2016, in order to detect, in the semantic lexical construction, contextualized words that suggest objectivity, transparency and clarity in the New Independent Audit Report. Replicating the methodology used in the work of Ranylson de Sá Barreto Neto "Linguistic Choices in Petrobras' annual sustainability reports from 2008 to 2010 from the perspective of the functional grammar of Halliday and Matthiessen". The analysis of the text suggested that the semantic lexical construction of the corpus of the New Independent Audit Report was aimed at being more informative than normative, highlighting its objectivity, transparency and clarity.

Keywords: Functional Grammar, Accounting Information, New Independent Audit report.

1 INTRODUÇÃO

Quanto às escolhas linguísticas, Fiorindo (2012) diz que A língua tem características sociais e individuais. Socialmente é o conhecimento introjetado e compartilhado da língua e individualmente é a fala a realização da linguagem.

A comunicação se relaciona em três categorias: o enunciador, que é aquele que faz a enunciação, aquele que expõe algo mostrando a mensagem principal; o enunciatário, que é o receptor de qualquer discurso que os interage e interpreta-os; e o enunciado que é o discurso o objeto da fala, conforme a classificação proposta por Fiorin (2014).

Para haver uma funcionalidade na linguagem, tornando o enunciado claro e objetivo ao enunciatário, Halliday e Mathiessen (2004, pag.79) aborda a gramática funcional pela premissa das três metafunções da linguagem: "a metafunção ideacional, que é a construção e a representação da experiência; a interpessoal, que é a construção e a representação das relações sociais e das identidades sociais; e a textual que é o estabelecimento de elos coesivos (textura)".

Sendo assim, Fiorin (2004) à eficácia do discurso diz:

A eficácia discursiva está diretamente ligada à questão da adesão do enunciatário ao discurso. O enunciatário não adere ao discurso apenas porque ele é apresentado como um conjunto de idéias que expressam seus possíveis interesses, mas, sim, porque se identifica com um dado sujeito da enunciação, com um caráter, com um corpo, com um tom. Assim, o discurso não é apenas um conteúdo, mas também um modo de dizer, que constrói os sujeitos da enunciação. O discurso, ao construir um enunciador, constrói também seu correlato, o enunciatário. (Fiorin, 2004, p.74)

A proposta deste estudo foi analisar o conteúdo textual dos Relatórios de Auditoria da Petrobrás, nos períodos 2014 e 2015 antecessores ao novo modelo de Relatório de Auditoria e os períodos de 2016 e 2017, que já está em vigor a partir das demonstrações contábeis encerradas em 31 de dezembro de 2016, replicando a metodologia utilizada no trabalho de Ranylson de Sá Barreto Neto "Escolhas Linguísticas em relatórios anuais de sustentabilidade da Petrobras no período de 2008 a 2010 sob a ótica da gramática funcional de Halliday e Matthiessen".

A escolha dos relatórios de auditoria. Independente de se pelo mesmo ter mudado seu formato a partir do fim do exercício contábil em 2106. Segundo o Ibracon (2017) o formato anterior não satisfazia o desejo de informações dos usuários. Coelho (2017) diz que o Novo Relatório de Auditoria trouxe como proposta ser mais informativo de forma objetiva clara e transparente.

Pelo pressuposto da importância do léxico, que é a reunião de vocábulos de uma língua objeto da comunicação; e a semântica, que é o estudo da significação linguística vista como uma rede de relações, esse estudo tem como objetivo geral responder ao seguinte problema de pesquisa: O emprego lexical e semântico no conteúdo textual dos Relatórios de Auditoria Independente tornou-o mais claro, objetivo e transparente?

Tendo como objetivo específico analisar os Relatórios de Auditoria da Petrobras nos períodos de 2014 e 2015 assim como os 2016 e 2017 de forma a encontrar elementos léxicos e semânticos que revelam como o discurso dos relatórios de auditoria independente foi construído.

Esse estudo justifica-se pela importância da informação contábil em um mercado de capitais, como se percebe nos estudos de Oliveira, Nakao e Nardi (2017), pois para esses autores, entre outros, as informações contábeis refletem a realidade econômico-financeira das empresas em dado período, sendo uma ferramenta essencial para avaliação do risco de investimentos e tomada de decisões.

Em um cenário global de convergência às normas internacionais de contabilidade que tem por objetivo a maior transparência das informações contábeis, esse estudo é altamente relevante, pois o novo relatório faz parte das mudanças trazidas pelas normas internacionais de contabilidade. (IBRACON, 2017)

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Normas Internacionais de Contabilidade

Conhecidas por *Internationa IFinantial Reporting Standards (IFRS)* em português, Normas Internacionais de Relatório Financeiro, as Normas Internacionais de Contabilidade ou *International Accounting Standard (IAS)* passaram a ser adotadas no Brasil a partir de 2008 com a promulgação da Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007. IBRACON (2010)

No cenário brasileiro Rezende, Almeida e Lemes (2015) dizem que a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e as mudanças na Lei das Sociedades por Ações provenientes da promulgação da Lei nº 11.638/07 e da Lei nº 11.941/09 foram passos significativos para que o país (Brasil) entrasse, efetivamente, no processo de convergência internacional.

Para Rezende *et al.* (2015) o CPC foi criado, ante a necessidade de interpretação e adaptação às IFRS, com intuito de emitir pronunciamentos convergentes as normas internacionais de contabilidade, permitindo assim as empresas brasileiras seguir esse padrão internacional.

Criado pela Resolução CFC nº [1.055/05](#), o CPC tem como objetivo "o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais". (CPC, 2018)

À convergência às normas internacionais de contabilidade Lima (2016) diz que a mesma deu-se a uma necessidade de uniformização dos padrões contábeis visto que o fluxo de capital entre países com estruturas jurídicas, econômicas e mercadológicas entre outras diferenças aumentou de forma significativa nos últimos anos.

Da mesma forma, Antunes *et al.*(2007) associava a convergência às normas internacionais, ao efeito da globalização onde dizia que “a expansão dos mercados e a globalização da economia impuseram para as empresas a necessidade de demonstrações contábeis baseadas em normas e critérios uniformes e homogêneos”.

Quanto às IFRS, em aspecto mundial, Antunes *et al.*(2007) vê uma associação entre benefícios econômicos concretos na forma de atração de maior volume de investimentos e a adoção das normas internacionais; pois para suportar a variedade de transações e operações deste mercado globalizado, somente por informações contábeis confiáveis e comparáveis.

Tanto Lima (2016) quanto Antunes, Grecco, Formigoni, Medeiros e Neto (2012) veem na IFRS a resposta à necessidade de demonstrativos contábeis uniformes e homogêneos que os usuários da informação (proprietários, gestores, investidores e analistas financeiros) de forma global possam utilizar de informações transparentes, confiáveis e comparáveis nos seus processos de tomadas de decisões.

Ribeiro *et al.*(2016) inferem que a adoção das IFRS foi uma revolução no cenário regulatório da contabilidade financeira ao redor do mundo, pois “diversas economias mundiais, incluindo o Brasil, trocaram a sua soberania na emissão de normativos que regulam a forma como as companhias devem fazer a sua contabilidade em detrimento de uma maior harmonia mundial nas práticas de relatórios financeiros”.

A principal inovação trazida por esse processo de convergência às normas internacionais sendo a primazia da essência sobre a forma; o contador usara mais de interpretações dos pronunciamentos contábeis emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis que na simples aplicação de regras nacionais. Antunes *et al.* (2012)

Silva *et al.*(2016) Corroboram com Antunes *et al.*(2012) pois os mesmos entendem que a fidelidade da representação da realidade econômica concomitante a permissão do uso de julgamento razoável juntamente a coerência com uma Estrutura Conceitual clara, são elementos principais de um padrão de contabilidade de alta qualidade baseadas em princípios.

Para Silva *et al.*(2016) o sistema contábil baseado em princípios tem por sustentáculo a Estrutura Conceitual.

O sistema contábil baseado em princípios tem por sustentáculo a Estrutura Conceitual: na elaboração e na atualização de normas; na elaboração de relatórios financeiro de propósito geral; na leitura e interpretação dos relatórios financeiros; na aplicação dos padrões contábeis; e, na utilização do julgamento profissional no que concernem as políticas e práticas contábeis. (Silva *et al.*, 2016)

Antunes *et al.*(2012)e Ribeiro *et al.*(2016) concluem afirmando que as principais fontes de informações de natureza econômico-financeiras das empresas, são as demonstrações contábeis. Esses demonstrativos dão suporte para que uma ampla gama de usuários das informações as utilize em seus processos decisórios; tendo na normatização contábil, que tem por objetivo garantir, a compreensibilidade, a relevância, a confiabilidade e a comparabilidade, informações úteis, principalmente para aos usuários externos à empresa.

2.2 Auditoria Independente.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em sua resolução 2016/NBCTA(R1) fundamenta o conceito de auditoria brasileira segundo as, Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas em Auditoria onde se entende o objetivo da auditoria sendo em aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários através da expressão de uma opinião em relatório de auditoria elaborado em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas relevantes. CFC(2016)

O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado

mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. No caso da maioria das estruturas conceituais para fins gerais, essa opinião expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. A auditoria conduzida em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas relevantes capacita o auditor a formar essa opinião. (CFC, 2016)

A literatura voltada pra esse tema, auditoria, também se apoia nessa base de legitimação das demonstrações contábeis pelo auditor, percebe-se isso em Cunha *et al.*(2008), Luca *et al.*(2010), Damascena *et al.* (2011), Marques *et al.*(2012), Almeida (2012), Firmino e Paulo (2013), Macedo *et al.*(2014), Camargo *et al.*(2013), Dantas e Medeiros (2015) entre outros. O CFC através das NBCs (Normas Brasileiras de contabilidade) normatiza que as demonstrações contábeis sujeitas à auditoria são as da entidade. (CFC 2016)

A administração da entidade, sob supervisão dos responsáveis pela governança, elabora os demonstrativos contábeis a serem auditados, os auditores auditam esses demonstrativos partindo do pressuposto que os elaboradores dos demonstrativos contábeis “têm conhecimento de certas responsabilidades que são fundamentais para a condução da auditoria”. (CFC 2016)

Destaca, Cunha *et al.*(2008), o papel da auditoria em confirmar, se as informações contábeis, provenientes da contabilidade, que tem por objetivo gerar informações aos usuários, foram preparadas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com práticas contábeis aplicáveis às circunstâncias, sendo o auditor independente o responsável pela confirmação através da expressão de opinião.

Continua Camargo *et al.*(2013), nesse pressuposto ao dizer que o auditor por parâmetros regulados e normatizados às práticas contábeis, quando auditava de forma independente, tornava a informação confiável, pois cumpria o objetivo central da auditoria independente que é confirmar a adequação das informações contábeis, sob consideração de todos os aspectos relevantes, a situação econômico-financeira e patrimonial da entidade auditada, pela expressão de uma opinião.

Para, Damascena *et al.*(2011), é perceptível a confiança, pelos usuários da informação, quanto à realidade econômico-financeira, na expressão de opinião das empresas auditadas pela auditoria independente.

Tanto Damascena *et al.*(2011) quanto Marques *et al.*(2012) e Firmino *et al.*(2013) veem na informação contábil auditada menos propensões a distorções do que as que não foram examinadas pelos auditores independentes. Para os autores a percebem nisso uma geração maior de benefícios econômicos, pelo aumento da confiabilidade nas informações prestadas pela empresa por parte dos investidores.

Destaca, Firmino *et al.*(2013), as agências principais do processo de comunicação do desempenho das atividades empresariais os intermediários da informação, sendo a contabilidade, auditoria independente, bancos de investimentos e analistas financeiros. Essas agências, para o autor, contribuem na avaliação do desempenho das empresas para a tomada de decisão dos usuários da informação.

Como dito anteriormente, Firmino *et al.*(2013), percebe maior confiança do usuário da informação, nas informações provenientes dessas agências, quando auditadas, pelo auditor independente. À auditoria, refere-se Luca *et al.*(2010), no contexto de governança corporativa, que tem como fundamento os valores, transparência, integridade das informações, conformidade com a regulação e adoção de modelos confiáveis de gestão, como agente da governança corporativa que mais contribuem para a observância desses valores.

Na característica qualitativa da informação contábil, Macedo *et al.*(2014) via a representação fidedigna, uma importância singular, para que a informação contábil pudesse

ser usada por qualquer usuário inclusive pelo mercado de capitais; e a fidedignidade da informação contábil, assim como outras características da informação contábil, é garantida pela auditoria contábil.

Para Dantas *et al.*(2015), a auditoria independente, cria um ambiente voltado pra credibilidade e confiança e resume todo esse entendimento sobre auditoria independente em afirmar que o mercado financeiro e de capitais para funcionar, depende de um instrumento essencial: Auditoria de qualidade.

2.3 Novo Relatório de Auditoria Independente

Uma iniciativa da *International Federation of Accountants* IFAC, o Novo Relatório do Auditor passou a ser aplicado no Brasil nas auditorias de demonstrações contábeis relativas aos exercícios findos de 31 de dezembro de 2016 e trouxe mudanças significativas no formato e conteúdo de maneira a torna-lo mais relevante para os usuários. (CFC, 2016)

Segundo o IBRACON (2016) dentre os principais motivos da necessidade de mudanças na apresentação do relatório de auditoria em circulação até o fim de 2016, foi o desejo imediato de mais informações, pois a opinião, aprovada ou desaprovada, tinha a sua importância, mas o relatório dos auditores poderia ser mais informativo de acordo com investidores e outros *stakeholders*

Segundo Coelho (2017) a mudança do relatório de auditoria será vital para demonstrar a pertinência da auditoria, pois o novo ambiente trazido pela internacionalização das normas contábeis exige uma nova base para a apresentação dos relatórios dos auditores.

Segundo Giroto (2016) o Novo Relatório de Auditoria é o resultado das normas convergidas das ISAs, *International Standards on Auditing*, emitidas pela Federação Internacional de Contabilidade. Com essa reordenação e aprimoramento da descrição das responsabilidades do auditor concomitante com a da administração, Coelho (2017) diz que os usuários da informação terão uma melhor compreensão dos relatórios pois de fato as mudanças enriqueceram as discussões entre auditor e auditado.

2.4 Gramática Funcional de Halliday e Matthiessen

Halliday e Matthiessen (2004) aborda na sua obra, uma maneira diferente de estudar a gramática, deixa em segundo plano a o aspecto sistêmico e observa apenas o funcional chamando de "Gramática Funcional". Para eles, a gramática funcional é em sua essência a natureza da fala escrita, pois por ela o enunciatário interpreta o enunciado e mantém uma relação de ideias com o enunciador.

A gramática funcional é desenvolvida na premissa da metafunção da linguagem que se divide em, metafunção ideacional, metafunção interpessoal e metafunção textual. (Halliday & Matthiessen, 2004). A metafunção ideacional é a representação das nossas experiências no mundo, internas ou externas, nosso papel como pessoa que experimenta e observa o mundo. A nossa percepção do mundo expressa em palavras. (Halliday & Matthiessen, 2004).

A metafunção interpessoal é a construção e a representação das relações sociais e das identidades sociais. É a interação do enunciador com os enunciatários, pelo enunciado, assim como a participação direta de mais pessoas na construção de ideias no enunciado. (Halliday & Matthiessen, 2004). A metafunção textual é a união da metafunção ideacional e a metafunção interpessoal, através de elos coesivos no enunciado. É a materialização escrita de forma coesiva do que o enunciador deseja que o enunciatário interprete. A coesão textual forma a estrutura das ideias. (Halliday & Matthiessen, 2004).

Através dessas metafunções gramaticais a léxico ou vocábulos ganham vida, deixam de ser apenas palavras de um vocabulário e ganham funções dentro da linguagem. (Halliday & Matthiessen, 2004).

3 METODOLOGIA

A metodologia utilizada para essa pesquisa tem como base o artigo de Ranylson De Sá Barreto Neto “Escolhas linguísticas em relatórios anuais de sustentabilidade da Petrobras no período de 2008 a 2010 sob a ótica da gramática funcional de Halliday e Matthiessen” utilizando o método de análise do discurso com amparo da análise documental Flick (2009) para o tratamento qualitativo o qual foi citado e adaptado pelo mesmo, e uso do *software* IRAMUTEQ ao tratamento quantitativo.

Assim como o artigo base da metodologia valeu-se de Relatórios Anuais de Sustentabilidade (RAS) da Petrobras para sua proposta documental, esse trabalho valera-se dos Relatórios de Auditoria Independente (RAI), nos períodos de 2014 e 2015 e 2016 e 2017, com base na abordagem da Gramática Funcional. Para a análise dos documentos, serão empregados os mesmos critérios de qualidade, usados no artigo base, para decidir pela validade dos relatórios, a saber:

- Autenticidade: O documento deve ser genuíno e de origem inquestionável.
- Credibilidade: O documento não pode conter erros ou distorções.
- Representatividade: O documento se enquadra na tipicidade esperada para o grupo em que se insere.
- Significação: O documento possui clareza e é compreensível.

Para manter a similaridade da metodologia com o artigo base manteve-se a Petrobras como estudo de caso. A amostra consiste nos Relatórios de Auditoria Independente publicados nos períodos de 2014 e 2015 que antecederam o Novo Relatório de Auditoria Independente e as publicações de 2016 e 2017 precederam o Novo Relatório de Auditoria Independente que está em vigor desde os exercícios findados em 31 de dezembro de 2016. No processo de coleta dos dados qualitativos mantiveram-se os procedimentos empregados por Neto (2012) que se norteou nos estudos de Flick (2009).

Para análise dos dados quantitativos utilizou-se o *software* IRAMUTEQ que permite fazer análises estatísticas sobre *corpus* textuais e sobre tabelas indivíduos/palavras (Camargo & Justos, 2013). No IRAMUTEQ as análises podem ser feitas através de grupo de textos ou a partir de matrizes. Reunidos em um único arquivo de texto, os grupos textuais, são analisados a respeito de uma determinada temática (*corpus* textual). Na matriz de indivíduos linha e palavras coluna em planilhas.

O *software* desfragmenta o *corpus* textual, que é o conjunto de unidades de contexto inicial que se pretende analisar, construído pelo pesquisador, em segmentos de texto. O IRAMUTEQ oferece a possibilidade de diferentes formas de análise de dados textuais, desde aquelas bem simples, como a lexicografia básica (como cálculo de frequência de palavras), até análises multivariadas (classificação hierárquica descendente). (Camargo & Justo, 2013).

Para efeito de comparabilidade das informações as amostras foram separadas em 4 modalidades representando os anos em que os relatórios foram elaborados; sendo 2014 e 2015, as modalidades que representam os relatórios antecessores ao novo formato de Relatório de Auditoria, e as de 2016 e 2017, modalidades que representam os relatórios que estão em vigor a partir dos exercícios findados em dezembro de 2016.

Para a análise foram consideradas as classes gramaticais (Verbos, adjetivos, pronomes, entre outros) que formam os grupos semânticos dos vocábulos ou lexicografias utilizados nos textos. As análises dos textos foram feitas correlacionando dados quantificáveis, gerados pelo *software* de análise estatístico Iramuteq, com a gramática funcional de Halliday e Matthiessen, que associa a lexicografia e a semântica ao contexto do texto dando funcionalidade a sentença.

Halliday (2004) analisa a funcionalidade da sentença ambientando o texto em três funções sociais: a função ideacional, a função interpessoal e a textual. No trabalho serão mostradas primeiramente as dados quantitativos por modalidades e em seguida as informações qualitativas e sua análise.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

4.1 Dados quantitativos

4.1.1 Análise estatística textual

Tabela 1 - Lexicografias dos textos

| Petrobras | Entendimento | processo | passivo |
|--------------------------------------|----------------------------------|-------------------|------------------------|
| Demonstrações contábeis consolidadas | Provável | porque | independentemente |
| Opinião | Forma | meio | divulgação |
| Estimativa | notas explicativas | acima | teste |
| Cálculo | Valor | hedge | adicionalmente |
| Operação | Perda | efetividade | aspecto |
| Estimar | Deficiência | seu | demonstração |
| Auditoria | Exercício | ser | para |
| Informação | Em | quando | premissa |
| Acordo | Nossa | adotado | Nossa opinião |
| Sua | Envolver | relatório | dezembro de 2016 |
| Sobre | Todo | Valor recuperável | dado |
| Principal | Obter | estar | compreender |
| Provisão | Apropriado | considerar | uma |
| Interno | Base | utilizar | tomar |
| passivo atuarial | Que | contas a receber | o |
| Procedimento | demonstrações contábeis | com | erro |
| Revisão | Realizar | como | especialista |
| Descrito | Incerteza | por | financeiro |
| Relacionado | principais assuntos de auditoria | contrato | contabilidade |
| Causar | Avaliar | conjunto | ao |
| Outro | Investigação | findar | petróleo brasileiros/a |
| Razoável | Bem | elaboração | brasil |
| ações individuais | Controlar | avaliação | baixo |
| Evidência | Poder | judicial | controles internos |
| práticas contábeis | Futuro | risco | distorção |
| Também | Contexto | função | responsabilidade |
| Tal | Obtido | ir | um |
| Julgamento | Governança | referente | nota explicativa |
| Critério | Milhão | saldo | relevante |
| Conduzir | Objetivo | responsável | mensuração |
| Determinação | Essa | constituir | contábil |
| Respectivo | Fraude | resultado | significativo |
| Expressar | Esse | entre | nosso |
| De | Companhia | montante | fluxos de caixa |

| | | | |
|-------------------------------------|---------------|-----------------|----------------------------|
| Não | Referido | abordagem | assunto |
| Data | Se | parte | individuais e consolidadas |
| Demonstrações contábeis individuais | Ativo | nossa auditoria | incluir |
| A | Emitir | fornecedor | relação |
| Entendimento | Controlo | apresentar | |
| Provável | Administração | apresentação | |

Fonte: Elaboração própria com base no *software* Iramuteq

A tabela 1 mostra os vocábulos ou lexicografias utilizadas nos relatórios.

Tabela 2 - Resumo das ocorrências das classes gramaticais

| Classes Gramaticais | Relatório 2014 | Relatório2015 | Relatório2016 | Relatório2017 |
|-----------------------------|----------------|---------------|---------------|---------------|
| Advérbio | 31 | 29 | 150 | 153 |
| Nome | 149 | 147 | 1229 | 917 |
| Preposição | 224 | 211 | 1232 | 973 |
| Verbo | 67 | 61 | 340 | 299 |
| Pronome Possessivo | 8 | 8 | 59 | 40 |
| Pronomes Pessoais Retos | 5 | 4 | 18 | 17 |
| Verbos Suplementares | 20 | 17 | 116 | 84 |
| Nomes Suplementares | 1 | 2 | 31 | 37 |
| Artigo Definido | 30 | 29 | 195 | 112 |
| Adjetivo Numeral | 2 | 2 | 17 | 3 |
| Pronome Demonstrativo | 5 | 4 | 33 | 31 |
| Pronomes Interrogativos | 0 | 0 | 1 | 0 |
| Numeral | 8 | 8 | 46 | 20 |
| Pronome Relativo | 15 | 14 | 51 | 57 |
| Não Reconhecido | 100 | 85 | 349 | 387 |
| Pronome Indefinido | 5 | 4 | 40 | 35 |
| Adjetivo | 61 | 62 | 454 | 296 |
| Conjunção | 30 | 29 | 233 | 196 |
| Advérbios Suplementares | 1 | 0 | 0 | 0 |
| Total | 762 | 716 | 4594 | 3657 |
| Total de Ocorrências | 8% | 7% | 47% | 38% |
| Total de Ocorrências | 9729 | | | |

Fonte: Elaboração própria com base no *software* Iramuteq

A tabela 2 corresponde aos resumos estatísticos textuais das amostras. Identificadas. Foram identificadas 21 formas gramaticais (Advérbios, adjetivos, pronomes...) com 9729 ocorrências das mesmas nos 4 relatórios, sendo 15% representados pelos relatórios que antecederam ao novo formato do relatório de auditoria e 85% aos relatórios que já estão em vigor após o fim do exercício de 2016. De acordo com os resumos Observa-se um aumento substancial de palavras nos relatórios a partir de 2016, indicando um relatório mais robusto e com mais lexicografias quantificáveis.

4.1.2 Análise de especificidades

Tabela 3 - Frequência Relativa das Formas

| Formas Gramaticais | Relatórios 2014 | Relatórios 2015 | Relatórios 2016 | Relatórios 2017 |
|---------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| Advérbios | 40,68 | 40,50 | 32,65 | 41,84 |
| Nomes | 195,54 | 205,31 | 267,52 | 250,75 |
| Preposição | 293,96 | 294,69 | 268,18 | 266,07 |
| Verbos | 87,93 | 85,20 | 74,01 | 81,76 |
| Pronome possessivo | 10,50 | 11,17 | 12,84 | 10,94 |
| Pronome pessoal reto | 6,56 | 5,59 | 3,92 | 4,65 |
| Verbos suplementares | 26,25 | 23,74 | 25,25 | 22,97 |
| Nomes suplementares | 1,31 | 2,79 | 6,75 | 10,12 |
| Artigo definido | 39,37 | 40,50 | 42,45 | 30,63 |
| Adjetivo numérico | 2,62 | 2,79 | 3,70 | 0,82 |
| Pronome demonstrativo | 6,56 | 5,59 | 7,18 | 8,48 |
| Pronome interrogativo | 0,00 | 0,00 | 0,22 | 0,00 |
| Numeral | 10,50 | 11,17 | 10,01 | 5,47 |
| Pronome relativo | 19,69 | 19,55 | 11,10 | 15,59 |
| Não reconhecido | 131,23 | 118,72 | 75,97 | 105,82 |
| Pronome indefinido | 6,56 | 5,59 | 8,71 | 9,57 |
| Adjetivo | 80,05 | 86,59 | 98,82 | 80,94 |
| Conjunção | 39,37 | 40,50 | 50,72 | 53,60 |
| Advérbios suplementares | 1,31 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Total | 999,99 | 999,99 | 1000,00 | 1000,02 |
| Percentual | 25,0% | 25,0% | 25,0% | 25,0% |
| Frequência Relativa Total | 4000,00 | | | |

Fonte: Elaboração própria com base no *software* Iramuteq

A tabela 3 apresenta as frequências relativas das formas, ou seja, como as frequências das classes gramaticais se relacionaram no texto. Observa-se que nos 4 relatórios analisados, as classes gramaticais foram usadas nas mesmas proporções identificando uma padronização de construção textual.

Tabela 4 - Frequência relativa das formas entre textos

| | Relatórios 2014 | Relatórios 2015 | Relatórios 2016 | Relatórios 2017 |
|----------------------------|--------------------|--------------------|-----------------|-----------------|
| Advérbios | 0,4783 | 0,4576 | -1,9082 | 1,4113 |
| Nomes | -4,0001 | -2,7802 | 3,6818 | -0,3077 |
| Preposição | 1,1044 | 1,101 | -0,5853 | -0,7267 |
| Verbos | 0,7371 | 0,5594 | -1,2919 | 0,6697 |
| Pronomes possessivos | -0,3482 | -0,2795 | 0,6675 | -0,5218 |
| Pronomes pessoais retos | 0,5855 | 0,3893 | -0,6089 | 0,3013 |
| Verbos suplementares | 0,4009 | -0,2844 | 0,4977 | -0,572 |
| Nomes suplementares | -1,6743 | -1,0121 | -0,5015 | 2,0622 |
| Artigo definido | 0,3721 | 0,4368 | 1,983 | -2,581 |
| Adjetivo numérico | 0,2433 | 0,2707 | 1,7782 | -2,1706 |
| Pronome demonstrativo | -0,3127 | -0,4336 | -0,3866 | 0,6426 |
| Pronome interrogativo | -0,0354 | -0,0332 | 0,3259 | -0,2047 |
| Numeral | 0,5059 | 0,5936 | 1,1798 | -2,1127 |
| Pronome relativo | 0,9339 | 0,8806 | -1,9535 | 0,729 |
| Não reconhecido | 3,4462 | 1,8173 | -8,8916 | 2,6828 |
| Pronome indefinido | -0,4591 | -0,6024 | 0,2894 | 0,5978 |
| Adjetivo | -0,7384 | -0,3851 | 2,7714 | -2,0041 |
| Conjunção | -1,0567 | -0,9024 | 0,3732 | 0,9072 |
| Adverbo suplementar | 1,1061 | -0,0332 | -0,2775 | -0,2047 |
| Total | 1,2888 | -0,2398 | -2,8571 | -1,4021 |
| Percentual | -40% | 7% | 89% | 44% |

Fonte: Elaboração própria com base no *software* Iramuteq

A tabela 4 apresenta como as formas lexicais correlacionaram-se no texto por parametrização estatística geradas no Iramuteq, utilizando o χ^2 , sendo o sinal positivo (+) indicador de maior intensidade da forma no texto e o sinal negativo (-) indicador de menor intensidade no texto. Observa-se que não houve relação textual entre os textos, apresentando baixa relação das formas nos relatórios de 2014-2015 que são antecessores ao novo formato de relatório de auditoria e uma forte relação nos relatórios de 2016-2017 que compreendem os relatórios com o novo formato. Infere-se que de forma quantitativa os relatórios de 2016-2017 tendem-se a ser mais informativos do que os de 2014-2015.

4.2 Dados Qualitativos

Para a análise qualitativa será observado os segmentos de texto gerados pelo *software* no relatório de 2017 que compreende o novo formato denominado Novo Relatório de Auditoria independente sob a ótica das metafunções, interpessoal, ideacional e textual, da gramática funcional de Halliday e Matthiessen, abordando a metodologia de Neto (2012).

4.2.1 Metafunção Interpessoal

Quanto a metafunção interpessoal Halliday e Matthiessen (2004), diz que a mesma comprova o propósito de informar veracidade naquilo que se diz, pois as orações são

construídas usando o tempo verbal presente, o enunciador se insere no enunciado. Percebe-se tal relação nos segmentos extraídos do Novo Relatório:

Se concluirmos que **existe** incerteza relevante **devemos** chamar atenção em nosso relatório de auditoria para as respectivas divulgações nas demonstrações contábeis. Nossa opinião se as divulgações forem inadequadas nossas conclusões **estão** fundamentadas nas evidencias de auditoria obtida até a data de nosso relatório.(Dados da pesquisa, **grifo nosso**)

Conforme a gramática funcional de Halliday e Matthiessen a construção das orações na primeira pessoa do plural é outra característica da metafunção interpessoal, pois o enunciante insere mais pessoas na construção do enunciado.

Esses assuntos **foram** tratados no contexto de nossa auditoria das demonstrações contábeis como um todo e na formação de nossa opinião sobre essas demonstrações contábeis individuais e consolidadas e, portanto não **expressamos** uma opinião separada sobre esses assuntos. (Dados da pesquisa, **grifo nosso**)

Avaliamos também as divulgações efetuadas nas demonstrações contábeis no decorrer da nossa auditoria **identificamos** ajustes que afetariam a mensuração e a divulgação do passivo atuarial os quais não foram registrados e divulgados pela administração por terem sido considerados imateriais.(Dados da pesquisa, **grifo nosso**)

4.2.2 Metafunção ideacional

Segundo a gramática funcional de Halliday (2004) e Matthiessena metafunção ideacional, é a construção e a representação da experiência, são os processos, movimentos, atitudes e ações. Os verbos são os campos da metafunção ideacional. Percebe-se tal relação nos segmentos extraídos do Novo Relatório:

Avaliamos ainda a adequação das divulgações efetuadas pela companhia com base nas evidencias obtidas por meio dos procedimentos acima descritos **consideramos** que o saldo das provisões para desmantelamento de áreas bem como as divulgações relacionadas são aceitáveis. (Dados da pesquisa, **grifo nosso**)

Nossos especialistas em forense nos **auxiliaram a avaliar** o escopo inclusive completude e abrangência da investigação independente. Notadamente no que diz respeito aos projetos avaliados como de maior exposição ao risco de associação com atos ilícitos objeto da operação lava jato e na avaliação crítica dos procedimentos e metodologias utilizados pela investigação.(Dados da pesquisa, **grifo nosso**)

4.2.3 Análise da metafunção textual

Foram identificadas como estruturas de coesão, os advérbios, conjunções e preposições. Tais conectivos podem ser usados de forma facultativa sem alterar o sentido do texto, no entanto, são elementos formadores do sentido que se pretende conferir ao discurso (Halliday & Matthiessen, 2004).

Conforme tabela 3 os elos coesivos como preposições conjunções e advérbios foram as formas com maior intensidade nos textos demonstrando a característica da metafunção textual. Percebe-se tal relação nos segmentos extraídos do Novo Relatório:

Adotados **pela** companhia associados **ao** processo **de** mensuração **e** divulgação **do** passivo atuarial realizamos procedimentos sobre **as** informações **das** bases **de** dados utilizadas **nos** cálculos das obrigações com base em amostragem bem como obtivemos informações **sobre a** competência técnica e experiência **do** atuário independente responsável pelo cálculo atuarial. (Dados da pesquisa, **grifo nosso**)

A relação dos vocábulos escolhidos na apresentação do novo relatório conforme as premissas da gramática funcional de Halliday e Matthiessen mostraram-se claros objetivos e transparentes, pois o aumento significativo de palavras em relação ao formato anterior, manteve sua coesão, segundo a metafunção textual, apresentou a interação entre os participantes da fala escrita, metafunção interpessoal e os objetivos foram claramente explicitados no enunciado, metafunção ideacional.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esse estudo teve como objetivo específico identificar a construção léxica semântica dos Relatórios de Auditoria Independente nos períodos de 2014 e 2015 antecessores ao novo formato de relatório e 2016 e 2017 já no formato de relatório vigente. Tendo os relatórios de auditoria independente da Petrobras como amostra.

A Petrobras é uma sociedade anônima de capital aberto que atua de forma integrada e especializada na indústria de óleo, gás natural e energia. Estando presente nos segmentos de exploração e produção, refino, comercialização, transporte, petroquímica, distribuição de derivados, gás natural, energia elétrica, gás químico e combustível. Sendo a nona maior empresa petrolífera do mundo. (Exame 2017)

Para realização da pesquisa foi utilizado o método quantitativo e qualitativo. Para o método quantitativo utilizou-se dos dados quantificáveis gerados pelo *software* de análise estatístico Iramuteq. Para o método qualitativo utilizou-se da metodologia abordada na dissertação de Ranylson de Sá Barreto, que analisou os relatórios anuais de sustentabilidade da Petrobras, sob a ótica da gramática funcional de Halliday e Matthiessen, a fim de identificar as escolhas linguísticas utilizadas.

A análise quantitativa mostrou um relatório mais robusto com segmentos textuais que apresentaram formas semânticas que viabilizaram a análise qualitativa da abordagem léxica. Pela premissa da metafunção ideacional, textual e interpessoal, relativas à gramática funcional, verificou-se a objetividade, clareza e transparência das informações trazidas pelo Novo Relatório de Auditoria respondendo ao problema proposto: O emprego lexical e semântico no conteúdo textual dos Relatórios de Auditoria Independente tornou-o mais claro, objetivo e transparente?

A principal restrição ao estudo foi quanto à linguagem peculiar do ambiente contábil, sendo um estudo da lexicografia que é um conjunto de vocábulos de um idioma, os termos próprios do ambiente contábil poderia trazer um sentido adverso quanto à semântica do texto. Contudo os relatórios de auditoria partem da premissa que os usuários da informação contábil têm conhecimento razoável das informações contábeis e seus termos particulares. Também houve limitação quanto a série temporal visto que há apenas dois períodos de vigência do Novo Relatório de Auditoria Independente.

Esse estudo espera contribuir com os estudos que abordam a metodologia de forma quantitativa e qualitativa, assim como a análise de conteúdo. Sugere-se uma nova abordagem ao tema Novo Relatório de Auditoria Independente pela importância da mesma a informação contábil. Espera-se também que as limitações do estudo possam ser mais bem exploradas em novas pesquisas no que se refere a análise de discurso.

6 REFERÊNCIAS

- Almeida, B. J. M.(2012.). A contabilidade e auditoria na sociedade atual: uma análise sistêmica. *Pensar Contábil*, v. 14, n. 54, p. 15-26.
- Antunes, J., Antunes, G. M. B., & Penteado, I. M. (2007.). A convergência contábil brasileira e a adoção das normas internacionais de contabilidade: o IFRS-1. *In: XSEMEAD. Anais...*, São Paulo, ago.
- Antunes, M., Grecco, M., Formigoni, H., & Medeiros Neto O. R. (2012). A adoção no Brasil das normas internacionais de Contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil. *Revista de Economia & Relações Internacionais*, Vol.10 , No. 20, pp. 5.
- Camargo, R. C. C. P., Camargo, R. V. W., Alberton, L., & Dutra, M. H. (2013). A percepção dos auditados em relação às competências comportamentais dos auditores independentes: um estudo empírico na Região da Grande Florianópolis/SC. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 7, n. 18, p. 37-47.
- Camargo, B.V. (2103). Just, A.M. Tutorial para uso do software de análise textual IRAMUTEQ. *IRAMUTEQ*. Recuperado de <http://www.iramuteq.org/documentation/fichiers/tutoriel-en-portugais>.
- CODIM. (2016). Apresentação do Novo Relatório do Auditor Independente. *IBRACON*. Recuperado de www.Codim.Org.Br/Downloads/Noticias/Apresentacao_Codim_Novo_Relatorio.Pdf.
- Coelho, Idésio. (2017). Avanços do Novo Relatório do Auditor no Brasil. *IBRACON*. Recuperado de www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detNoticia.php?cod=3927.
- Conselho Federal De Contabilidade. (2016) Princípios fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade de auditoria e Perícia: CFC. Recuperado de <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/>.
- Conselho Federal De Contabilidade. *Resoluções e ementas do CFC*. 2009/001203 – NBC TA 200 - objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria – D.O.U de 03/12/2009. 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)).
- Conselho Federal De Contabilidade. (2018). O conselho. *Conselho Federal de Contabilidade*. Recuperado de <http://cfc.org.br/oconselho/>.
- Cunha, A. S., Silveira, E. D., & Dorow, A. (2008). Relevância em auditoria. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, v. 13, n. 1, art. 2, p. 1-9. Recuperado de <https://www.epublicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/5554>.
- Damascena, L. G., Firmino, J. E., & Paulo, E. (2011). Estudo sobre os pareceres de auditoria: análise dos parágrafos de ênfase e ressalvas constantes nas demonstrações contábeis das companhias listadas na Bovespa. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 22, n. 2, p. 125-154.
- Dantas, J. A., & Medeiros, O. R. (2015). Determinantes de qualidade da auditoria independente em bancos. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 26, n. 67, p. 43-56.
- Fiorin, J. L.(2004). O Pathos do enunciário. *Alfa: Revista de linguística*, São Paulo, v.48, n.2, p. 69-78.
- Fiorindo, P. P. (2012). Ethos: um percurso da retórica à análise do discurso. *Revista Pandora Brasil*. v. 47.
- Firmino, J. E., & Paulo, E. (2013). Aspectos comportamentais no julgamento profissional dos auditores independentes. *Contabilidade, Gestão e Governança*, v. 16, n. 3, p. 17-40.
- Flick, U.(2009). Qualidade na Pesquisa Qualitativa. *Bookman Editora*, v 3, n. 1.
- Gil, A. C.(2002). Como elaborar projetos de pesquisa. 4. ed. São Paulo: *Atlas*.
- Giroto, M.(2016.). Normas do Novo Relatório do Auditor são publicadas pelo CFC. *Conselho Federal de Contabilidade*. Recuperado de <https://cfc.org.br/noticias/normas-do-novo-relatorio-do-auditor-independente-sao-publicadas-pelo-cfc/>.
- Guimarães, M.G., & Guimarães, T.G. (2006). A hipótese conjunta do CAPM e Mercado Eficiente. *Revista de Administração Faces Journal- FUMEC*. v. 5 n. 2 p. 72-87 .
- Halliday, M. A. K., Matthiessen, C. M. I. (2004). An introduction of functional grammar. London: Arnold.
- IBRACON. Instituto Dos Auditores Independentes do Brasil. Institucional. (2018). Recuperado de <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/index.php>.
- IBRACON. Instituto Dos Auditores Independentes do Brasil. Institucional. (2017). Novo Relatório do Auditor. Recuperado de <http://www.ibracon.com.br/nra/hotsite/>.
- LIMA, B. J.O.(2016.). Impacto das Dimensões Culturais sobre a Prática Contábil no Brasil: um olhar a partir da Percepção dos Operadores da Contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v. 10, n. 4, p. 363-379.

- Luca, M. M. M., Martins, L. C., Maia, A. B. G. R., & Coelho, A. C. D. (2010). Os mecanismos de auditoria evidenciados pelas empresas listadas nos níveis diferenciados de governança corporativa e no novo mercado da Bovespa. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 21, n. 1, p. 101-130.
- Macedo, M. A. S., Silva, D. T., Ayub, G. P., & Pacheco, L. O. (2014). Impacto de mecanismos de auditoria na precificação de ações: evidências sob a perspectiva da relevância e da tempestividade para o ano de 2010 no Brasil. *Contabilidade, Gestão e Governança*, v. 17, n. 3, p. 127-144.
- Marques, A. E. C., Correio, A. P. H., & Correio, A. C. D. C. (2012). Qualidade informacional dos lucros e firmas de auditoria: evidências no Brasil. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, v. 5, n. 2, p. 157-180.
- Neto, R. S. B. (2012). *Escolhas linguísticas em relatórios anuais de sustentabilidade da Petrobras no período de 2008 a 2010 sob a ótica da gramática funcional de Halliday e Matthiessen*. 2012. 56p. Dissertação (Pós-Graduação em Ciências Contábeis). Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitória.
- Oliveira, N. C., Nakao, S. H., & Nardi, P. C. C. (2017). Análise da Influência das Firmas de Auditoria na Divulgação de Informações em Notas Explicativas. *BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS*, v. 14, n. 2, p. 139-154.
- Ribeiro, A. M., Carmo, C. H. S., Fávero, L. P. L., & Carvalho, L. N. G. (2016). Comparabilidade x Uniformidade dos Relatórios Financeiros: uma Análise Empírica Durante o Período de Transição Regulatória da Contabilidade Brasileira ao Padrão Internacional. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, v. 9, n. 3, p. 262-282.
- Sampaio, J. R. (2001). A pesquisa qualitativa entre a fenomenologia e o empirismo formal. *Revista de Administração*, São Paulo, v.36, n.2, p.16-24.
- Silva, J. P., Niyama, J. K., & Rodrigues, A. M. (2016). Análise da Percepção dos Participantes do Processo Normativo do IASB sobre a Proposta de Revisão da Estrutura Conceitual. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, v. 9, n. 3, p. 243-261.