

# Um estudo das abordagens sobre parecer de auditoria no Brasil entre os anos de 1989 e 2009

**Raphael Vinicius Weigert Camargo** (UFSC) - raphaelvin@hotmail.com

**Marcelo Haendchen Dutra** (UFSC) - mhdutra@eletrosul.gov.br

**Rita de Cássia C. Pepinelli** (UFSC) - ritapepinelli@hotmail.com

## **Resumo:**

*Este trabalho apresenta uma análise da produção científica brasileira em termos de teses e dissertações sobre parecer dos auditores independentes, sob a forma de estudo bibliométrico e revisão sistêmica. A pesquisa desenvolvida aborda 13 trabalhos de conclusão de cursos de Pós-Graduação strictu sensu de instituições de ensino superior com reconhecimento pela CAPES. Através deste estudo constataram-se os seguintes enfoques ou abordagens de pesquisa sobre a temática parecer de auditoria: aspectos polêmicos; conflito de interesses; cumprimento de exigências normativas; poder de comunicação; reflexos sobre investidores e financiadores; e utilidade e/ou compreensibilidade do relatório. Além disso, a pesquisa aponta oportunidades de construção e ampliação do conhecimento sobre o parecer, destacando alguns pontos que merecem atenção especial da comunidade acadêmica e que carecem de estudos neste sentido, como a compreensão do papel do parecer e dos auditores por parte dos usuários e auditados, além do desenvolvimento de pesquisas que verifiquem a satisfação tanto de auditores como de auditados e usuários. Este artigo está dividido em seis seções que são: introdução, parecer dos auditores independentes, procedimentos metodológicos, descrição e análise dos resultados, considerações finais e referências.*

**Palavras-chave:** *Parecer. Auditoria. Bibliometria.*

**Área temática:** *Gestão de Custos Ambientais e Responsabilidade Social*

## Um estudo das abordagens sobre parecer de auditoria no Brasil entre os anos de 1989 e 2009

### Resumo

Este trabalho apresenta uma análise da produção científica brasileira em termos de teses e dissertações sobre parecer dos auditores independentes, sob a forma de estudo bibliométrico e revisão sistêmica. A pesquisa desenvolvida aborda 13 trabalhos de conclusão de cursos de Pós-Graduação *strictu sensu* de instituições de ensino superior com reconhecimento pela CAPES. Através deste estudo constataram-se os seguintes enfoques ou abordagens de pesquisa sobre a temática parecer de auditoria: aspectos polêmicos; conflito de interesses; cumprimento de exigências normativas; poder de comunicação; reflexos sobre investidores e financiadores; e utilidade e/ou compreensibilidade do relatório. Além disso, a pesquisa aponta oportunidades de construção e ampliação do conhecimento sobre o parecer, destacando alguns pontos que merecem atenção especial da comunidade acadêmica e que carecem de estudos neste sentido, como a compreensão do papel do parecer e dos auditores por parte dos usuários e auditados, além do desenvolvimento de pesquisas que verifiquem a satisfação tanto de auditores como de auditados e usuários. Este artigo está dividido em seis seções que são: introdução, parecer dos auditores independentes, procedimentos metodológicos, descrição e análise dos resultados, considerações finais e referências.

Palavras-chave: Parecer. Auditoria. Bibliometria.

Área Temática: Controladoria

### 1 Introdução

Tanto a contabilidade como a auditoria independente têm para com seus usuários um grande compromisso com a evidenciação (*disclosure*), cabendo à auditoria oferecer sustentação e credibilidade à informação contábil, identificando falhas e propondo melhorias.

O objetivo da auditoria independente é expressar opinião sobre a propriedade das demonstrações financeiras e se estas representam efetivamente a situação patrimonial e financeira e o resultado da empresa auditada (ATTIE, 1998).

Assim, a forma pela qual o auditor independente expressa sua opinião para os usuários da informação contábil se dá através do parecer dos auditores independentes, visando informar a estes usuários a situação das demonstrações contábeis.

Nesse sentido, destaca-se a importância do parecer da auditoria independente, tendo em vista que através dele é que os usuários obtêm informações sobre a opinião dos auditores sobre as demonstrações contábeis.

Church, Davis e McCracken (2008) realizaram um levantamento (retrospecto) da literatura sobre a temática “parecer dos auditores independentes” em que foi constatada a existência de diversas abordagens para o tema, as quais poderiam ser alvo de estudos futuros.

Diante do contexto apresentado, formulou-se a seguinte questão norteadora da pesquisa: **Quais as abordagens sobre “Parecer dos auditores independentes” apontadas nas teses e dissertações dos cursos de mestrado e doutorado em contabilidade no âmbito brasileiro?**

Em conformidade com a questão de pesquisa, este estudo objetivou investigar as abordagens sobre “Parecer dos auditores independentes” apontadas nas teses e dissertações dos cursos de mestrado e doutorado em contabilidade no âmbito brasileiro.

Para que este objetivo fosse alcançado foram necessários os seguintes objetivos específicos: i) identificar as teses e dissertações defendidas sobre P.A.I. – parecer dos auditores independentes; ii) categorizar as teses e dissertações defendidas sobre parecer dos auditores independentes; e iii) sistematizar as abordagens das teses e dissertações defendidas sobre P.A.I.

## **2 Parecer dos auditores independentes**

Dutra (2006, p. 11) aponta que o auditor “realiza uma auditoria contábil visando habilitar-se a expressar sua opinião sobre as demonstrações contábeis, no que tange aos quesitos de adequação e suficiência dessas informações tomadas em conjunto, tanto em termos de conteúdo quanto de forma”.

Os produtos da auditoria são os relatórios emitidos pelos auditores. Estes relatórios são chamados de Parecer e Relatório de Recomendação e Sugestão (ALBERTON, 2002).

De acordo com Almeida e Vasconcelos (2007),

esse parecer se destina a alcançar os usuários da informação contábil, para comunicar-lhes as conclusões às quais chegaram os auditores a respeito das demonstrações contábeis auditadas. Seu conteúdo informativo se encontra padronizado por normas profissionais que, no caso brasileiro, está em consonância com as norte-americanas, uma vez que a modelagem desse documento segue os pronunciamentos internacionais editados pelo American Institute of Certified Accountants (AICPA) e pela International Federation of Accountants (IFAC).

O parecer funciona como meio de comunicação entre auditor, auditado e os usuários da informação contábil. De acordo com Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 82), “o parecer de auditoria é o meio formal pelo qual ele comunica a parte interessada sua conclusão a respeito das demonstrações contábeis auditadas”.

## **3 Procedimentos Metodológicos**

Esta pesquisa foi realizada com base em teses e dissertações defendidas no Brasil no período compreendido entre os anos de 1989 e 2009, catalogadas no Banco de Teses e Dissertações da CAPES - Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior.

Desta forma, destaca-se a intenção do estudo em identificar a produção acadêmica em termos de trabalhos de conclusão dos Programas de Pós-Graduação *strictu senso* sobre a temática parecer dos auditores independentes, tendo como base de dados os trabalhos desenvolvidos em instituições de ensino superior com reconhecimento pela CAPES.

As buscas foram realizadas entre os dias 05 e 17 de maio do ano de 2010, no Banco de Teses e Dissertações da CAPES, pelo critério “por assunto” com os seguintes termos de pesquisa: i) parecer de auditoria, resultando em 13 trabalhos; ii) parecer auditoria, 42 trabalhos; iii) parecer da auditoria, 42 trabalhos; iv) parecer dos auditores, 42 trabalhos; e a busca junta dos termos auditoria independente, auditor independente, parecer, cujo resultado foi de 19 trabalhos.

Após a fusão dos trabalhos obtidos nas cinco buscas efetuadas, resultaram 158 trabalhos, dos quais foram detectados que pela similaridade dos termos empregados no processo, haviam sido coletados trabalhos repetidos, que totalizavam 116, os quais foram retirados da amostra, resultando em um montante de 42 trabalhos não repetidos. Para estes trabalhos não repetidos, foi realizada a leitura de seus títulos visando identificar quais estavam ou não alinhados à temática parecer dos auditores independentes.

Neste processo, constatou-se que haviam 29 trabalhos não alinhados à temática proposta, resultando em um total de 13 dissertações aparentemente aderentes aos objetivos

desta pesquisa. Nesse sentido, os trabalhos que possuíam alinhamento foram incorporados ao repositório “A” de pesquisa para leitura de seus resumos.

Pela leitura dos resumos, verificou-se que todos estavam alinhados ao tema e consequentemente foram incorporados ao portfólio de pesquisa.

O procedimento seguinte consistiu na busca pelos *Full Texts* (trabalhos disponibilizados na íntegra em meio eletrônico) das teses e dissertações nos *sites* das bibliotecas das instituições de ensino de cada autor, uma vez que o banco de teses e dissertações da CAPES apenas disponibilizava o resumo dos trabalhos.

Destaca-se que pelo fato de algumas dissertações (mesmo que não antigas) não estarem disponibilizadas nos *sites* das instituições, houve a necessidade de se estabelecer contato com os pesquisadores por meio da opção de envio de *e-mail* da plataforma Lattes. Outra questão foi o fato de alguns pesquisadores não possuírem *Curriculum* publicado na referida plataforma e a solicitação do trabalho ter sido dirigida à coordenação do respectivo programa, aos bibliotecários da instituição ou até mesmo ao orientador do pesquisador.

Após este procedimento foram obtidos os trabalhos necessários, com exceção da dissertação de Guedes (2008) que não havia disponibilizado o trabalho na biblioteca de sua instituição. Nesse sentido, salienta-se que não foi possível a análise de tal dissertação, considerada apenas para efeitos estatísticos (por apresentar resumo aderente ao tema), pois não houve a possibilidade de sua inserção no contexto da pesquisa.

Destaca-se também que em conformidade com os critérios de pesquisa adotados, a dissertação de Wiesner (1987), por não constar na base de dados da CAPES não fez parte do presente estudo, salientando-se que este não será considerado irrelevante, nem mesmo esquecido, nesse sentido. Além disso, a análise foi realizada nos trabalhos através de: resumo, introdução, questão de pesquisa, objetivos, procedimentos metodológicos, resultados e conclusões. Desta forma, ressalta-se que os pontos citados anteriormente correspondem às limitações da presente pesquisa.

No que se refere ao enquadramento metodológico, trata-se de uma pesquisa quanto a abordagem do problema, qualitativa e quantitativa e quanto aos objetivos, descritiva que de acordo com Gil (2007, p. 42) têm como principal objetivo,

[...] a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis. [...] Uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e a observação sistemática.

A presente pesquisa apresenta uma análise da produção científica desenvolvida como conclusão dos cursos de mestrado e doutorado (teses e dissertações) sobre o tema parecer dos auditores independentes. Para tal, utiliza-se da metodologia da pesquisa bibliométrica que segundo Macias-Chapula (1998, p.134), “é o estudo dos aspectos quantitativos da produção, disseminação e uso das informações registradas”.

De acordo com Lima, Soares e Bacaltchuk (2000, p. 143) a revisão sistemática

é uma forma de síntese das informações disponíveis em dado momento, sobre um problema específico, de forma objetiva e reproduzível, por meio do método científico. Ela tem como princípios gerais a exaustão na busca dos estudos analisados, a seleção justificada dos estudos por critérios de inclusão e exclusão explícitos e a avaliação da qualidade metodológica, bem como a quantificação do efeito dos tratamentos por meio de técnicas estatísticas.

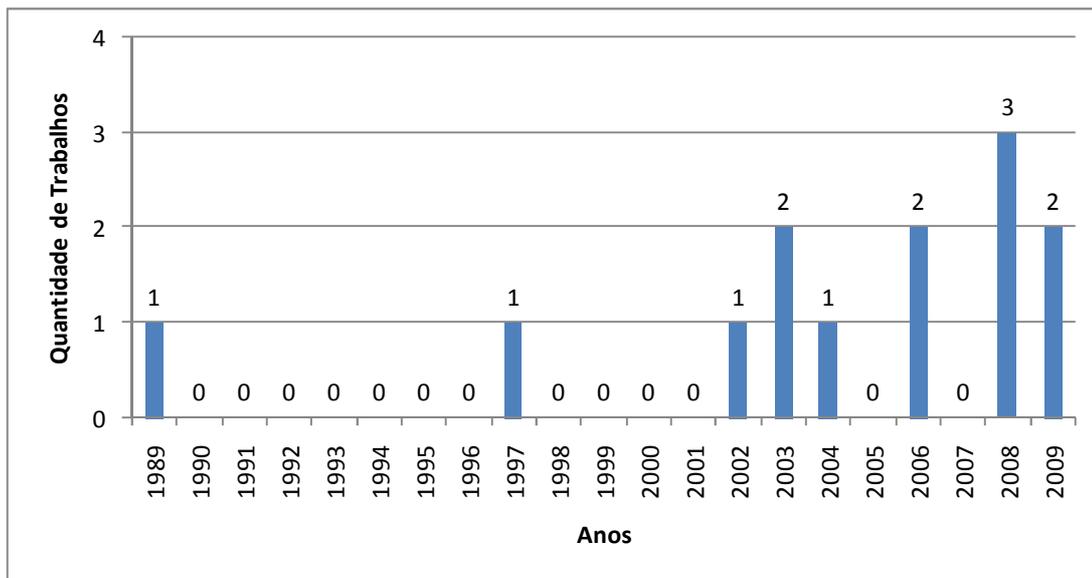
Deste processo deriva a revisão sistêmica da literatura empregada neste estudo que, de acordo com Ensslin e Ensslin (2010) é um processo científico utilizado para à partir de uma amostra estabelecida de pesquisas e eixos de avaliação definidos (olhar, foco, problema)

sintetizar os conceitos, e os processos utilizados para identificação dos aspectos relevantes.

Nesse sentido, os trabalhos que integram o portfólio de pesquisa são analisados sob esta metodologia e seus resultados apresentados neste estudo.

#### 4 Descrição e análise dos resultados

Os 13 trabalhos que compõe o portfólio de pesquisa são apresentados no quadro 1, destacando-se que estes foram defendidos entre os anos de 1989 e 2009. Nesse sentido, a figura 1 apresenta a evolução temporal das defesas de teses e dissertações.



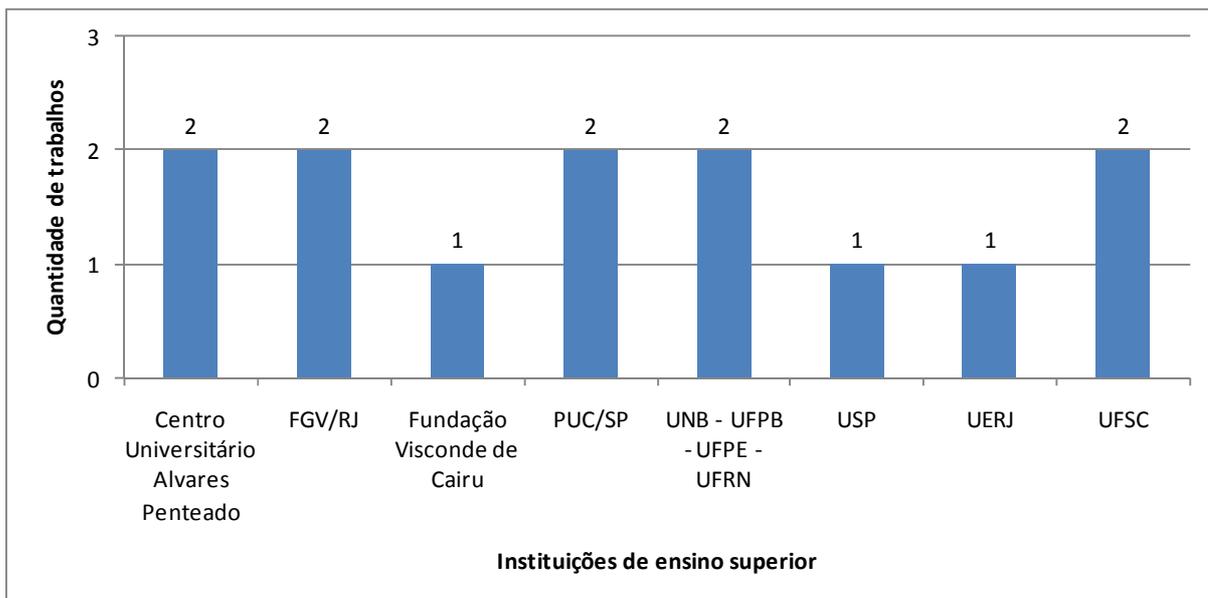
Fonte: Dados da pesquisa

Figura 1 – Evolução temporal dos trabalhos defendidos.

De acordo com a figura 1, verifica-se que a primeira dissertação sobre o tema foi defendida no ano de 1989, porém somente no ano de 1997, 8 anos após, outro pesquisador voltou a discutir sobre parecer dos auditores independentes. Lacunas como estas ocorreram também entre 1998 e 2001 em que nenhum estudo sobre parecer foi desenvolvido no âmbito dos cursos de mestrado e doutorado.

Além disso, durante os anos de 1989, 1997, 2002 e 2004 houve somente a defesa de 1 trabalho ao ano. Nos anos de 2003, 2006 e 2009 foram defendidos 2 trabalhos em cada ano e a maior quantidade foi observada no ano de 2008 com 3 trabalhos.

Quanto as instituições de ensino em que os trabalhos foram defendidos, estas são apresentadas na figura 2, juntamente com a respectiva quantidade de trabalhos desenvolvidos.

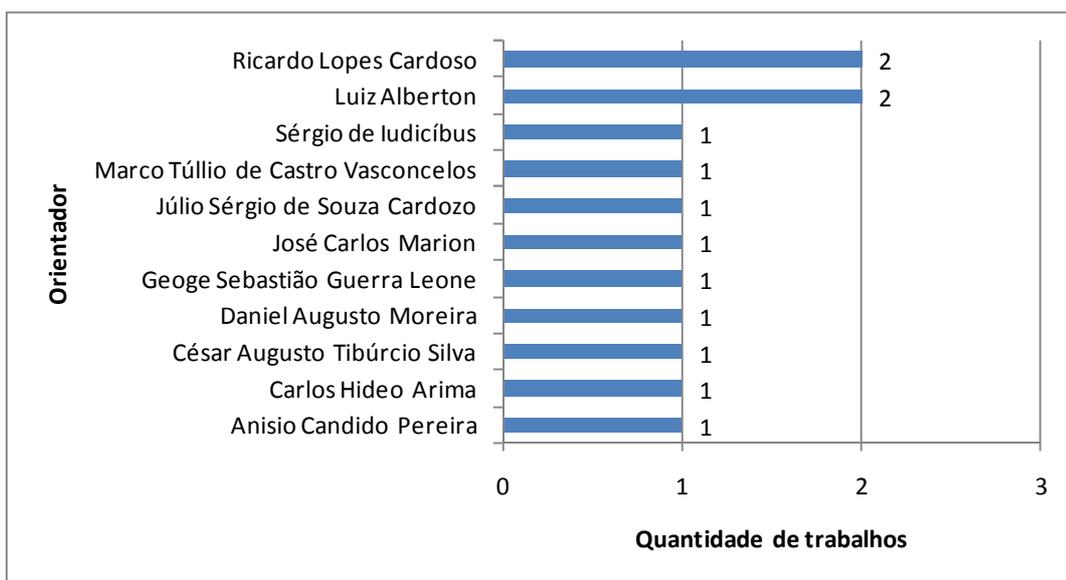


Fonte: Dados da pesquisa

Figura 2 – Quantidade de trabalhos por instituição de ensino.

Verifica-se pela figura 2 que das 8 instituições de ensino apresentadas, o Centro Universitário Álvares Penteado, FGV/RJ, PUC/SP, UNB (mestrado conjunto com as universidades UFPB, UFPE e UFRN) e UFSC possuem 2 trabalhos defendidos. No caso da Fundação Visconde de Cairu, USP e UERJ, verificou-se a existência de apenas 1 trabalho sobre parecer dos auditores independentes.

Quanto aos professores que orientam pesquisadores nesta temática, estes foram apresentados na figura 3.



Fonte: Dados da pesquisa

Figura 3 – Quantidade de trabalhos por orientador.

Desta forma, entre os professores com maior quantidade de orientações sobre a temática parecer de auditoria estão Dr. Ricardo Lopes Cardoso da Fundação Getúlio Vargas/RJ (2 trabalhos) e Dr. Luiz Alberton da Universidade Federal de Santa Catarina (2 trabalhos). Os demais professores orientaram apenas 1 trabalho sobre a referida temática.

<b>Título</b>	<b>Autor</b>	<b>Curso</b>	<b>IES</b>	<b>Orientador</b>	<b>Ano</b>
O parecer dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis no Brasil: estudo das limitações ao seu poder de comunicação	Luiz Nelson Guedes de Carvalho	Controladoria e Contabilidade	USP	Sérgio de Iudicibus	1989
Grau de Compreensão Dos Pareceres de Auditoria	Francisco José de Araujo	Ciências Contábeis	UERJ	Júlio Sérgio de Souza Cardozo	1997
Responsabilidade e importância do parecer dos auditores independentes: análise de conflito de interesse	Eduardo Vieira Orfão	Administração	Centro Universitário Álvares Penteado	Daniel Augusto Moreira	2002
A questão da ressalva no parecer dos auditores independentes: aspectos que dão margem às controvérsias entre auditores e auditados	Alice de Sena Ribeiro	Ciências Contábeis	Fundação Visconde de Cairu	Geoge Sebastião Guerra Leone	2003
Casos polêmicos de pareceres de auditoria das demonstrações contábeis	Roberto José Licciardi Júnior	Ciências Contábeis e Atuariais	PUC/SP	José Carlos Marion	2003
A Importância, A Credibilidade e a Influência do Parecer da Auditoria como Ferramenta Auxiliar na Utilização das Demonstrações Contábeis para a Tomada de Decisão dos Investidores: Um Estudo Exploratório	Eloi de Siqueira	Ciências Contábeis e Atuariais	PUC/SP	Carlos Hideo Arima	2004
Uma Análise Crítica dos Pareceres dos Auditores Independentes Sobre Demonstrações Contábeis de Empresas Brasileiras	Karla Katiuscia Nóbrega de Almeida	Ciências Contábeis	UNB - UFPB - UFPE - UFRN	Marco Túllio de Castro Vasconcelos	2006
A aderência às exigências normativas dos pareceres da auditoria independente emitidos às empresas do setor elétrico brasileiro	Marcelo Haendchen Dutra	Contabilidade	UFSC	Luiz Alberton	2006
O atendimento às normas na reavaliação de ativos imobilizados e nos pareceres emitidos por auditoria independente: um estudo exploratório	Ildefonso Assing	Contabilidade	UFSC	Luiz Alberton	2008
A associação entre o parecer da auditoria externa e a necessidade de reapresentação das demonstrações contábeis: um estudo das instituições financeiras de capital aberto	Antonio Carlos dos Santos Guedes	Administração	FGV/RJ	Ricardo Lopes Cardoso	2008
A relação entre o parecer de auditoria e a troca de auditores: uma investigação nas instituições financeiras brasileiras	Fabiano Pereira dos Santos	Administração	FGV/RJ	Ricardo Lopes Cardoso	2008
O impacto dos pareceres de auditoria na variação do preço (retorno) das ações preferenciais das empresas listadas na Bovespa	Cleibson Gonçalves Batista	Ciências Contábeis	Centro Universitário Álvares Penteado	Anisio Candido Pereira	2009
Uma análise da influência do parecer dos auditores independentes com ressalvas em decisões de usuários das informações contábeis	Danielle Montenegro Salamone Nunes	Contabilidade	UNB - UFPB - UFPE - UFRN	César Augusto Tibúrcio Silva	2009

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 1 – Teses e dissertações selecionadas para integrar o portfólio de pesquisa.

A dissertação de Carvalho (1989) aborda o parecer dos auditores independentes sob a perspectiva de “instrumento de comunicação”. Destaca-se que pelo aspecto temporal é o primeiro trabalho do portfólio de pesquisa e apresenta uma visão crítica e avançada, tendo em vista a riqueza de detalhes apresentada, além de questões complexas por ele abordadas no sentido de ser o parecer dos auditores independentes em essência um instrumento de comunicação, não limitando sua pesquisa aos aspectos normativos.

Nesse sentido, o autor discute a redação das normas de auditoria sobre o relatório, analisando o significado das alterações que ocorreram para a evolução do parecer dos auditores independentes até o modelo adotado na época de sua pesquisa, salientando as limitações de seu poder de comunicação.

Dentre os fatores discutidos pelo autor, verifica-se a discussão sobre a natureza do parecer quanto a ser certificatória ou opinativa. Nesta concepção, o parecer com natureza certificatória remete à transferência de responsabilidade da administração em elaborar as demonstrações contábeis em consonância com os princípios e normas para o auditor, de tal forma que o resultado do parecer seria expresso simplesmente em “correto ou incorreto” ao invés de “adequado ou inadequado”.

Desta forma, levanta questões sobre qual deveria ser a base utilizada pelo auditor para formação de sua opinião (princípios ou normas e esta última remeteria a um modelo certificatório), o uso excessivo de termos técnicos e linguagem hermética, parecer como indicador de viabilidade de negócios, como comunicado de algo a alguém (usuário), quem é este usuário, porque ele não participa na formulação do modelo e auto-regulamentação de uma atividade que já tem seu mercado garantido por lei.

Outra discussão apresentada pelo autor é forma pela qual a primeira norma sobre parecer dos auditores independentes foi introduzida no país, através da Resolução CFC nº 321/72, trazendo em seu bojo o modelo norte americano de parecer, introduzido no cenário brasileiro, sem ter passado por uma validação. Desta forma, segundo o estudo não houve debate entre auditores e profissionais da contabilidade, pois este modelo foi simplesmente traduzido para a língua portuguesa, sem que questões inerentes à realidade brasileira fossem incorporadas ao mesmo, restringindo assim seu poder de comunicação.

Araujo (1997) por sua vez, teve por objetivo estudar a compreensibilidade dos pareceres de auditoria publicados no Brasil. Nesse sentido, foi o primeiro autor do portfólio de pesquisa a utilizar questionários para o estudo do tema “parecer dos auditores independentes”. Para tal, realizou um levantamento junto a 6 órgãos, que foram: Comissão de Valores Mobiliários – CVM; Banco Central do Brasil – BACEN; Superintendência de Seguros Privados – SUSEP; Associação Brasileira das Companhias Abertas – ABRASCA; Bolsa de Valores do Rio de Janeiro (BV-RJ); associação Brasileira dos Analistas do Mercado de Capitais – ABRAMEC; e Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais – IBMEC.

De acordo com a pesquisa de Araujo (1997), a forma redacional do parecer ainda não era clara para os usuários, não sendo este relatório plenamente entendido. Além disso, o estudo apontava que a quantidade de informações contidas no parecer estava muito abaixo das expectativas dos usuários e que o modelo vigente no país, de influência norte americana ainda merecia atenção por parte da classe contábil, no que diz respeito à uma adaptação ao contexto brasileiro. Segundo o autor, outro ponto importante detectado no estudo era que a natureza do parecer não era plenamente compreendida pelos usuários, tendo em vista que alguns o entendiam como um relatório de natureza atestatória ao invés de opinativa.

Orfão (2002) apresenta uma análise da responsabilidade e importância do parecer, bem como das situações de conflitos de interesses envolvidas na execução da auditoria independente.

Nesse sentido, para realização da pesquisa, o autor apresentou uma revisão bibliográfica, um estudo do caso “Banco Nacional” e entrevistas junto a auditores

independentes e ex-auditores independentes.

Conforme os resultados da pesquisa, o autor conclui que: as empresas de grande porte podem exercer influência significativa (dominação financeira) sobre as empresas de auditoria; e segundo os ex-auditores independentes (que no momento da pesquisa atuavam como auditados) existem situações muito claras de conflitos de interesses entre empresas de auditoria, auditores, clientes e órgãos regulamentadores e fiscalizadores, podendo acarretar na emissão de opiniões (consciente ou inconsciente) erradas ou imperfeitas.

Além disso, o autor faz algumas inferências sobre a importância de o parecer atender às necessidades do usuário e recomenda que esta temática seja abordada em futuros estudos, porém não chega a inferir sobre fatores que possam ser determinantes para a efetividade deste relatório para fins de tomada de decisão por parte dos usuários.

O trabalho de Ribeiro (2003) apresenta uma entrevista realizada com seis auditores visando verificar os principais aspectos que dão margem à controvérsias entre auditores e auditados, conduzindo a opinião dos auditores independentes à emissão de ressalvas.

Como conclusões, a autora aponta que:

a) A preocupação por parte dos gestores não diz respeito à aderência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e às Normas de Auditoria, mas sim pela repercussão negativa gerada pelos pontos de ressalva apresentados no parecer;

b) Segundo os auditores entrevistados, os princípios da Entidade, Conservadorismo, Continuidade, Atualização Monetária e o da Competência, correspondem aos que se mais se relacionaram aos problemas contidos nas ressalvas;

c) Segundo os auditores respondentes, o normal é que os pareceres se mantenham com ressalvas e que os auditores comuniquem pontos importantes de melhoria da organização;

d) As ressalvas podem vir a não existir conforme a auditoria executa seus trabalhos e mantém os clientes informados;

e) Para os entrevistados não existem modelos alternativos de parecer dos auditores independentes;

f) Na maioria dos casos os clientes aceitam de forma positiva as recomendações contidas nos pareceres.

Dentre as conclusões apresentadas pela autora, destaca-se que a preocupação dos auditados não reside na aderência ou não aderência às normas e princípios contábeis, mas sim em uma possível repercussão negativa da publicação das demonstrações contábeis em conjunto com um parecer de auditoria com ressalvas. Além disso, na concepção dos auditores pesquisados, a manutenção pontual de diálogos com o auditado (proposição de correções) tende a ser positiva e reduzir a possibilidade de pareceres com ressalvas. Segundo relataram os auditores da amostra, o atual modelo de parecer é adequado e estes não pensam que deva ser alterado.

Licciardi Jr. (2003) apresenta através de pesquisa bibliográfica e artigos de natureza não científica publicados em revistas, jornais, homepages e outros veículos de comunicação, um estudo sobre casos polêmicos envolvendo auditorias independentes, os quais são: i) Banco Nacional; ii) Banco Noroeste; iii) Banco Econômico; iv) Enron; e v) WorldCom.

De acordo com a pesquisa, as empresas auditadas passavam por problemas de continuidade cuja detecção não foi apresentada nos pareceres de auditoria, como por exemplo, o caso do Banco Econômico, em que este apresentava prejuízo e um passivo expressivo, mas que foram ocultados em virtude das demais empresas que compunham o conglomerado econômico. Nesse sentido, as conclusões do autor são que “os pareceres emitidos pelas firmas de auditoria, não foram adequados”.

A dissertação de Siqueira (2004) propôs um estudo sobre a importância, credibilidade e a influência exercida pelo parecer dos auditores independentes sobre os investidores, como instrumento de tomada de decisão. A pesquisa contou com entrevistas junto a investidores

institucionais, pessoas físicas, instituições financeiras e investidores estrangeiros associados à APIMEC - Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais e ANIMEC - Associação Nacional de Investidores do Mercado de Capitais.

De acordo com os resultados obtidos pelo autor, a auditoria é importante ao mercado de capitais segundo a percepção dos usuários pesquisados, porém, constatou-se que estes usuários possuem expectativas de uma atuação mais ativa por parte do auditor, não limitando-se apenas à emissão de uma opinião sobre a adequação das informações contábeis, mas também a aspectos gerais dos negócios.

No que se refere à credibilidade, a pesquisa aponta que esta encontra-se relativamente abalada e segundo o autor, tal problema poderia ter derivado dos escândalos ocorridos no mercado de capitais, como por exemplo os casos “Enron” e “WorldCom”.

Quanto a influência do parecer, os entrevistados indicaram que as informações atualmente apresentadas pelo relatório precisam ser melhoradas e o parecer individualmente não exerce interferências nas decisões dos usuários. Por outro lado, o autor infere que isto se deva provavelmente à perda da credibilidade da auditoria e caso haja o resgate desta credibilidade e importância, este quadro possa ser revertido.

Almeida (2006) apresenta uma discussão sobre o parecer dos auditores independentes, visando verificar a aderência normativa na emissão destes relatórios, através da análise documental de 307 pareceres de instituições não financeiras cadastradas na BOVESPA e uma investigação sobre os aspectos de compreensibilidade e utilidade do parecer.

Dentre os trabalhos do portfólio de pesquisa, este é o mais enfático sobre a busca de um modelo capaz de sustentar a necessidade informacional dos usuários. Nesse sentido, a autora apresenta críticas e conclusões sobre o atual modelo adotado, fazendo inferências sobre o mesmo e constatando inclusive, que as informações contidas no parecer dos auditores independentes verificados não atendem aos aspectos de aderência normativa, nem mesmo de compreensibilidade e utilidade.

A autora apresenta recomendações para estudos futuros, dentro desta abordagem, destacando ainda alguns aspectos que podem ser determinantes para a efetividade do parecer dos auditores independentes junto aos usuários.

O trabalho de Dutra (2006) apresentou a questão da aderência normativa dos pareceres de auditoria emitidos às empresas do setor elétrico. O autor realizou uma pesquisa do tipo *survey* em uma amostra de relatórios emitidos entre 1999 e 2006, analisando 136 pareceres através da confrontação dos parágrafos destes relatórios com as normas de auditoria.

Dentre os aspectos analisados pelo autor, verificaram-se algumas inconsistências (14,9% de pontos não aderentes) constatando-se que a principal divergência verificada era a inobservância pelos auditores de aspectos da legislação específica (ANEEL - Agência Nacional de Energia Elétrica) e faz inferências sobre a necessidade de os auditores conhecerem a legislação específica das auditadas, uma vez que estas podem possuir exigências de padrões contábeis mais amplos que simplesmente da legislação societária.

A pesquisa identifica também o problema de se considerar um parecer com parágrafo de ênfase (incerteza quanto à relevância) como sendo um parágrafo de informação relevante.

Neste trabalho, o autor infere sobre a importância de o modelo reconhecer as necessidades do usuário e recomenda futuros estudos abordando esta temática, enfatizando alguns fatores capazes de contribuir para a efetividade deste relatório no que tange à tomada de decisão pelos usuários.

A dissertação de Assing (2008) teve como objetivo investigar a aderência às normas de reavaliação de ativos imobilizados pelas empresas listadas na Bovespa. Além disso, buscou verificar se os auditores observam tais normas para emissão dos pareceres de auditoria. Nesse sentido, pesquisou: i) através dos demonstrativos contábeis se as empresas atendiam à norma de periodicidade mínima de reaplicação do processo de reavaliação; e ii) a obediência aos

requisitos mínimos previstos na norma através das notas explicativas. Em seguida, o autor efetuou a confrontação das não conformidades encontradas com os pareceres de auditoria.

A pesquisa teve como universo as empresas do setor de materiais básicos, bens industriais, construção e transporte, consumo não cíclico e consumo cíclico, listadas na Bovespa, nos anos de 2002 a 2006. Na seleção das empresas, de acordo com os setores escolhidos foram encontradas 231 empresas, sendo que destas apenas 117 haviam reavaliado seus ativos.

Segundo resultados da pesquisa, das 117 empresas selecionadas, 19 cumpriam a norma de periodicidade mínima e apenas 6 atendiam as exigências mínimas das notas explicativas. Quanto às demais empresas, estas não haviam recebido pareceres com ressalvas, nem mesmo com parágrafos de ênfase que relatassem o fato. Além disso, das 6 empresas que atendiam as exigências das notas explicativas, 5 não obedeciam a periodicidade mínima (quatro anos). Nesse sentido, apenas uma das empresas poderia ter recebido parecer sem ressalvas.

O trabalho de Santos (2008) teve como objetivo verificar se existia relação entre: i) a emissão de pareceres “não limpos” e uma posterior troca espontânea de auditores independentes; e ii) o rodízio obrigatório de auditores e a emissão de pareceres “não limpos”. Em outras palavras, o autor se propôs a analisar se a administração da auditada realizava a troca de auditores após o recebimento de pareceres “não limpos” e se a adoção do rodízio obrigatório realmente propiciava maior independência às auditorias.

O estudo teve como empresas analisadas no período entre os anos de 1997 e 2007, instituições financeiras e entidades equiparadas que estivessem sob regulamentação do BACEN, pelo fato de ser o primeiro órgão regulador brasileiro a exigir o rodízio de empresas de auditoria.

Como resultados da pesquisa, houve a constatação de que a administração se torna mais propensa a trocar de empresa de auditoria quando recebe um parecer “não limpo”. Além disso, não existiu relação entre a adoção do rodízio obrigatório de empresas de auditoria e a emissão de pareceres “não limpos” nos anos que sucederam a troca dos auditores.

A dissertação de mestrado de Batista (2009) teve como propósito verificar como os preços das ações reagem à divulgação de pareceres de auditoria (com ressalva e sem ressalva). Nesse sentido o autor verificou os pareceres emitidos às empresas selecionadas para pesquisa no site da Comissão de Valores Mobiliários – CVM, observando para cada uma das auditadas se seus respectivos pareceres foram emitidos sem ressalva ou com ressalva. Em seguida realizou uma comparação através do teste de Wilcoxon, entre os preços das ações preferenciais das empresas listadas na Bolsa de Valores de São Paulo, trinta dias antes e trinta dias após a publicação dos pareceres, para um período de onze anos. Para o autor, a pesquisa não apontou influências dos pareceres de auditoria com ou sem ressalva nos preços das ações.

De acordo com os resultados apresentados pelo autor, rejeita-se a hipótese de que o preço (retorno) das ações é influenciado pela publicação dos pareceres de auditoria independente, tendo em vista que o preço médio das ações antes e após a emissão dos pareceres, ao longo dos onze anos analisados permaneceu inalterado.

Nunes (2009) buscou investigar se o parecer com ressalvas exercia influência nas decisões de investidores e financiadores. Tal pesquisa teve como respondentes os alunos do curso de ciências contábeis de instituições privadas de ensino do Distrito Federal.

A autora distribuiu quatro modelos de questionários, sendo: i) com dados da empresa “João Fortes Engenharia” acompanhado do parecer dos auditores independentes; ii) com dados da empresa “João Fortes Engenharia” não acompanhado do parecer dos auditores independentes; iii) com dados da empresa “Construtora Sultepa” acompanhado do parecer dos auditores independentes; e iv) com dados da empresa “Construtora sultepa” não acompanhado do parecer dos auditores independentes.

Como conclusão da pesquisa de Nunes (2009), verificou-se que a presença do parecer com ressalva não interferia na percepção dos respondentes, não alterando a decisão de compra de ações e nem de concessão de crédito.

A partir da análise dos trabalhos verificam-se os enfoques ou abordagens dados pelos pesquisadores, como apresentado no quadro 2.

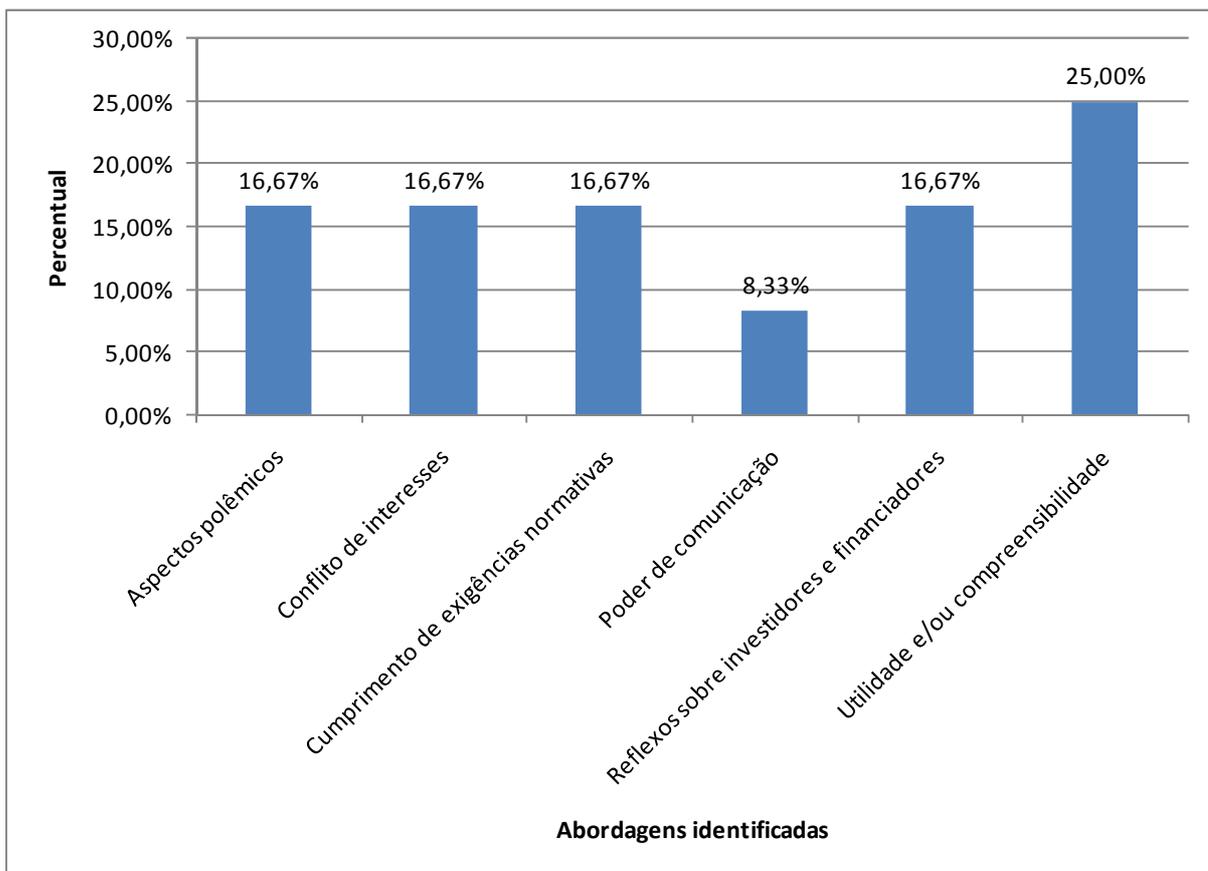
<b>Título</b>	<b>Autor</b>	<b>Ano</b>	<b>Enfoque/ Abordagem</b>
O parecer dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis no Brasil: estudo das limitações ao seu poder de comunicação	Luiz Nelson Guedes de Carvalho	1989	Poder de comunicação
Grau de Compreensão Dos Pareceres de Auditoria	Francisco José de Araujo	1997	Utilidade e/ou compreensibilidade
Responsabilidade e importância do parecer dos auditores independentes: análise de conflito de interesse	Eduardo Vieira Orfão	2002	Conflito de interesses
A questão da ressalva no parecer dos auditores independentes: aspectos que dão margem às controvérsias entre auditores e auditados	Alice de Sena Ribeiro	2003	Aspectos polêmicos
Casos polêmicos de pareceres de auditoria das demonstrações contábeis	Roberto José Licciardi Júnior	2003	Aspectos polêmicos
A Importância, A Credibilidade e a Influência do Parecer da Auditoria como Ferramenta Auxiliar na Utilização das Demonstrações Contábeis para a Tomada de Decisão dos Investidores: Um Estudo Exploratório	Eloi de Siqueira	2004	Utilidade e/ou compreensibilidade
Uma Análise Crítica dos Pareceres dos Auditores Independentes Sobre Demonstrações Contábeis de Empresas Brasileiras	Karla Katiuscia Nóbrega de Almeida	2006	Utilidade e/ou compreensibilidade
A aderência às exigências normativas dos pareceres da auditoria independente emitidos às empresas do setor elétrico brasileiro	Marcelo Haendchen Dutra	2006	Cumprimento de exigências normativas
O atendimento às normas na reavaliação de ativos imobilizados e nos pareceres emitidos por auditoria independente: um estudo exploratório	Ildefonso Assing	2008	Cumprimento de exigências normativas
A relação entre o parecer de auditoria e a troca de auditores: uma investigação nas instituições financeiras brasileiras	Fabiano Pereira dos Santos	2008	Conflito de interesses
O impacto dos pareceres de auditoria na variação do preço (retorno) das ações preferenciais das empresas listadas na Bovespa	Cleibson Gonçalves Batista	2009	Reflexos sobre investidores e financiadores
Uma análise da influência do parecer dos auditores independentes com ressalvas em decisões de usuários das informações contábeis	Danielle Montenegro Salamone Nunes	2009	Reflexos sobre investidores e financiadores

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 2 – Abordagens identificadas sobre parecer dos auditores independentes.

Desta forma, verifica-se pela análise dos trabalhos do portfólio de pesquisa, a ocorrência de 6 enfoques ou abordagens distintas de discussão sobre parecer de auditoria, que são: i) aspectos polêmicos; ii) conflito de interesses; iii) cumprimento de exigências normativas; vi) poder de comunicação; v) reflexos sobre investidores e financiadores; e vi) utilidade e/ou compreensibilidade.

A figura 4 apresenta em termos percentuais a distribuição dos enfoques ou abordagens dos trabalhos analisados.



Fonte: Dados da pesquisa

Figura 4 – Percentual de trabalhos por enfoque ou abordagem.

No que tange aos enfoques ou abordagens de pesquisa sobre o parecer destacam-se primeiramente os estudos sobre a utilidade e/ou compreensibilidade do parecer com 25%, seguido por estudos sobre aspectos polêmicos, conflito de interesses, cumprimento de normas, e reflexos sobre investidores e financiadores, cada um com 16,67% e estudos sobre o poder de comunicação do parecer dos auditores independentes com 8,33% (um único trabalho).

Uma questão que merece destaque é que, de fato o parecer existe para expressar alguma informação a alguém, porém estudos com ênfase no poder de comunicação deste relatório são pouco discutidos e desde o ano de 1989 não foram desenvolvidos trabalhos que abordassem este assunto nesta perspectiva de discussão.

## 5 Considerações finais

Como resposta a questão de pesquisa, verificou-se a existência das seguintes abordagens nos estudos sobre parecer dos auditores independentes: aspectos polêmicos; conflito de interesses; cumprimento de exigências normativas; poder de comunicação; reflexos sobre investidores e financiadores; e utilidade e/ou compreensibilidade.

De acordo com a pesquisa, verificam-se questões problemáticas em que os usuários não compreendem plenamente o papel do parecer de auditoria e dos auditores, revelando inclusive uma divergência aparente de entendimento quanto a sua natureza certificatória ou opinativa (CARVALHO, 1989; ARAUJO, 1997).

Além disso, constata-se nos trabalhos a existência de conflitos de interesses entre auditores e auditados, aspectos polêmicos como escândalos e fraudes, prejudicando a imagem da auditoria independente e a conquista da confiança dos usuários.

Siqueira (2004) expõe que na percepção dos usuários a auditoria é importante, mas estes possuem expectativas de uma atuação mais ativa por parte do auditor, não limitando-se apenas à emissão de uma opinião sobre a adequação das informações contábeis, mas também a aspectos gerais dos negócios.

De acordo com a constatação de Ribeiro (2003) de que o atual modelo de parecer é adequado e não necessita ser alterado, percebe-se uma manifestação clara de GAP de expectativas (*expectations* GAP ou diferença de expectativas) entre auditor e usuários, tendo em vista que sua pesquisa leva em consideração a percepção dos auditores independentes (estes estão satisfeitos), porém pesquisas que buscam conhecer a percepção dos usuários sobre o parecer revelam que esta situação ainda merece atenção, como verificado pelos autores Araújo (1997); Siqueira (2004); e Almeida (2006), cujo foco da pesquisa foi o usuário.

Constata-se pela pesquisa, a ausência de teses e dissertações que versem sobre o poder de comunicação do parecer de auditoria na atualidade, pois a primeira e única vez que um trabalho desta natureza foi desenvolvido no Brasil foi no ano de 1989. De fato a importância deste relatório reside em sua capacidade de propagar conhecimento e informação de maneira clara aos usuários.

Além disso, o estudo aponta que todos os trabalhos apresentados no portfólio de pesquisa referem-se a dissertações, não havendo teses sobre o tema parecer dos auditores independentes.

De acordo com os trabalhos analisados, esta relação de satisfação para com o modelo de parecer ainda pode melhorar, havendo necessidade de estudos sobre o poder de comunicação do relatório, GAP de expectativas, necessidade informacional do usuário (que é quem mais necessitaria do parecer), adaptação ou alteração do modelo do relatório e uma série de discussões que possam clarificar questões relativas a este instrumento de informação tão importante.

## Referências

ALBERTON, L. **Uma contribuição para a formação de auditores contábeis independentes na perspectiva comportamental**. 2002. 272 f. Tese (Doutorado em Engenharia da Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia da Produção. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

ALMEIDA, K. K. N. **Uma Análise Crítica dos Pareceres dos Auditores Independentes Sobre Demonstrações Contábeis de Empresas Brasileiras**. 2006. 125 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília/ Universidade Federal da Paraíba/ Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2006.

ALMEIDA, K. K. N.; VASCONCELOS, M. T. C. Conteúdo informativo do parecer dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis de empresas brasileiras. In: I Congresso Associação Nacional dos Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis – ANPCONT, 1., 2007, Gramado. **Anais eletrônicos...** Gramado: ANPCONT, 2007. Disponível em: < <http://www.anpcont.com.br/site/docs/congressoI/02/CUE159.pdf>>. Acesso em: 21 mai. 2010.

ARAÚJO, F. J. Grau de compreensão dos pareceres de auditoria. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). 1997. 213 f. Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 1997.

ASSING, I. **O Atendimento às Normas na Reavaliação de Ativos Imobilizados e nos Pareceres Emitidos por Auditoria Independente: Um Estudo Exploratório.** 2008. 102 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2008.

ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BATISTA, C. G. **O impacto dos pareceres de auditoria na variação do preço (retorno) das ações preferenciais das empresas listadas na Bovespa.** Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). 2009. 136 f. Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Centro Universitário Álvares Penteado, São Paulo, 2009

BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. **Auditoria.** São Paulo: Atlas, 2002.

CARVALHO, L. N. G. **O parecer dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis no Brasil: estudo das limitações ao seu poder de comunicação.** 1989. 100 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - FEA - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP. Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989.

CHURCH, B. K.; DAVIS, S. M.; MCCracken, S. A. The auditor's reporting model: a literature and research synthesis. **Accounting Horizons.** Vol. 22. No. 1. p. 69-90, mar./2008.

DUTRA, M. H. **A aderência às exigências normativas dos pareceres da auditoria independente emitidos às empresas do setor elétrico brasileiro.** 2006. 91 f. Dissertação de Mestrado (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós-graduação em Contabilidade. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2006.

ENSSLIN, L.; ENSSLIN, S. R., Avaliação de desempenho. CCN 3512 - Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina. Notas de aula. Florianópolis, 2010.

GUEDES, A. C. S. **A associação entre o parecer da auditoria externa e a necessidade de representação das demonstrações contábeis: um estudo das instituições financeiras de capital aberto.** Dissertação (Mestrado em Administração). 2008. 85 f. Curso de Pós-Graduação em Administração. Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2008.

LICCIARDI JR., R. J. **Casos polêmicos de pareceres de auditoria das demonstrações contábeis.** 2003. 323 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2003.

LIMA, M. S.; SOARES, B. GO.; BACALTCHUK, J. Psiquiatria baseada em evidências. **Revista Brasileira de Psiquiatria,** vol. 22, n. 3, p. 142-146, setembro. 2000.

NUNES, D. M. S. **Uma análise da influência do parecer dos auditores independentes com ressalvas em decisões de usuários das informações contábeis.** Dissertação (Mestrado em Contabilidade). 2009. 125 f. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2009.

ORFÃO, E. V. **Responsabilidade e importância do parecer dos auditores independentes: análise de conflito de interesse.** 2002. 82 f. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas) - Centro Universitário Álvares Penteado. FECAP – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, 2002.

RIBEIRO, A. S. **A questão da ressalva no parecer dos auditores independentes: aspectos que dão margem às controvérsias entre auditores e auditados.** 2003. 184 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Centro de Pós-graduação e pesquisa Visconde de Cairu. Fundação Visconde de Cairu, Salvador, 2003.

SANTOS, F. P. **A relação entre o parecer de auditoria e a troca de auditores:** uma investigação nas instituições financeiras brasileiras. Dissertação (Mestrado em Administração). 2008. 107 f. Curso de Pós-Graduação em Administração. Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2008.

SIQUEIRA E. **A Importância, A Credibilidade e a Influência do Parecer da Auditoria como Ferramenta Auxiliar na Utilização das Demonstrações Contábeis para a Tomada de Decisão dos Investidores:** Um Estudo Exploratório. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais). 2004. 184 f. Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Atuariais. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2004.