

Parecer dos Auditores Independentes: Uma Análise da Produção Científica Nacional Desenvolvida entre os Anos de 1987 e 2010

Autoria: Raphael Vinicius Weigert Camargo, Marcelo Haendchen Dutra, Luiz Alberton

Resumo

O parecer dos auditores independentes, parte integrante das informações contábeis exigidas pela legislação societária, representa a materialização do produto final de uma auditoria externa independente. Neste sentido, a emissão do parecer, que finaliza um processo de auditoria relativamente complexo, envolve, direta ou indiretamente, três grupos com interesses distintos: auditores, usuários externos e auditados. A investigação científica deste relatório, ao longo dos anos, tem envolvido diversas questões que trouxeram à tona, dentre outras discussões, o próprio significado da atividade desenvolvida pelas auditorias externas independentes, enquanto forma de atribuir credibilidade às informações financeiras produzidas e evidenciadas pelas empresas. No âmbito dos trabalhos de conclusão de mestrado e doutorado, estas imersões investigativas tornam-se ainda mais expressivas, dado à natureza de exigência de alto nível de aprofundamento que requer uma dissertação ou uma tese de doutorado. Relativamente aos artigos científicos, estes são fontes de dados e informações relevantes e tempestivas para a agregação de conhecimentos sobre o assunto. Este trabalho apresenta uma análise da produção científica brasileira sobre ‘Parecer dos Auditores Independentes’, com o objetivo de identificar os enfoques predominantemente abordados acerca desta temática e possui similaridade aos trabalhos de Smith e Krogstad (1991), Strawser (1991), Maijor, Meuwissen e Quadackers (2000), Lesage e Wechlter (2007) e Church, Davis e McCracken (2008), com destaque aos de Strawser (1991) e Church, Davis e McCracken (2008), que realizaram levantamentos específicos de produção científica sobre ‘parecer dos auditores independentes’. Os procedimentos metodológicos adotados neste estudo foram: identificação das teses e dissertações defendidas sobre parecer dos auditores independentes e dos artigos acadêmicos publicados sobre o tema; e, categorização, sistematização e análise dos enfoques abordados nestes trabalhos. Através dos procedimentos metodológicos adotados, foram verificados 21 estudos sobre o tema no âmbito nacional, com os seguintes enfoques: ‘questões de aderência normativa do parecer de auditoria’ (33,33%); ‘questões polêmicas envolvendo a emissão da opinião contida no parecer de auditoria’ (28,57%); ‘questões envolvendo a Utilidade e/ou Compreensibilidade do parecer de auditoria’ (19,05%); e, ‘questões relacionadas aos reflexos da evidenciação do parecer de auditoria’ (19,05%). Além da predominância apontada de estudos com enfoque em ‘questões de aderência normativa do parecer de auditoria’, outras constatações são apresentadas ao longo deste trabalho, com destaque às seguintes questões correlatas: importância de estudos sobre a compreensibilidade do parecer dos auditores independentes, enquanto instrumento de comunicação entre auditores e usuários, como fonte para o desenvolvimento desta relação; e, a necessidade de investigação acerca das diferenças de expectativas dos usuários (*expectations gap*), em relação ao parecer e à própria auditoria independente, enquanto serviço de utilidade pública, para a progressão efetiva desta atividade.

1 INTRODUÇÃO

O parecer dos auditores independentes (PAI), parte integrante das informações contábeis exigidas pela legislação societária, representa a materialização do produto final da auditoria externa independente. Assim, a emissão do parecer, que finaliza um processo de auditoria relativamente complexo, envolve, direta ou indiretamente, três grupos com interesses distintos: auditores, usuários externos e auditados.

O auditor, sujeito ativo na emissão, que realiza um trabalho analítico para gerar um relatório sintético; o usuário externo (investidores e potenciais investidores e/ou credores e potenciais credores, tanto de natureza financeira quanto de natureza social), sujeito passivo na emissão, que pode buscar neste relatório a verificação sobre a adequação das demonstrações contábeis relacionadas a este documento; e, o auditado (os administradores/gestores e o contador, enquanto, respectivamente, responsáveis e responsável técnico pela elaboração das demonstrações contábeis), sujeito oculto na emissão, porém, diretamente envolvido no processo de auditoria, podendo ser afetado por conta da decisão dos usuários, dada em virtude do resultado da emissão de uma opinião modificada/qualificada (DUTRA, 2006).

Desta forma, o ‘PAI’ surge como o meio formal de comunicação existente entre auditor e partes interessadas, sobre a conclusão da auditoria realizada (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002). Em outras palavras, funciona como meio de comunicação entre auditor, auditado e os usuários externos da informação contábil.

A investigação científica deste relatório, ao longo dos anos, tem envolvido diversas questões que trouxeram à tona, dentre outras discussões, o próprio significado da atividade desenvolvida pelas auditorias externas independentes, enquanto forma de atribuir credibilidade às informações financeiras produzidas e evidenciadas pelas empresas.

No âmbito dos trabalhos de conclusão de cursos de mestrado e doutorado, estas imersões investigativas tornam-se ainda mais expressivas, dado à natureza de exigência de alto nível de aprofundamento que requer uma dissertação ou uma tese de doutorado. Relativamente aos artigos científicos, estes são fontes de dados e informações relevantes e tempestivas para a agregação de conhecimentos sobre o assunto.

Diante do exposto, formula-se a seguinte questão norteadora da pesquisa: **Quais os enfoques predominantemente abordados na produção científica nacional sobre o tema ‘parecer dos auditores independentes’?**

Em conformidade com a questão de pesquisa, este estudo objetiva identificar os enfoques predominantemente abordados nas produções científicas brasileiras acerca do tema ‘parecer dos auditores independentes’. Com este intuito, o artigo segue estruturado sequencialmente da seguinte maneira: referencial teórico; metodologia da pesquisa; descrição e análise dos dados; e, na seção final, conclusão e recomendações para futuros estudos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O trabalho de auditoria contábil independente envolve inúmeras questões ligadas ao julgamento que o auditor deve realizar para emitir sua opinião acerca das informações contábeis de uma empresa, nesta condição designada de auditada (DAVIES; ASTON, 2010).

Ao término do trabalho de auditoria, a opinião do auditor é materializada através do parecer dos auditores independentes, que consiste no relatório pelo qual a conclusão da auditoria é comunicada aos usuários, cujo conteúdo informativo é padronizado pelas normas de auditoria (ALMEIDA; VASCONCELOS, 2007).

Considerando a auditoria como uma área ampla de pesquisa, que envolve uma vasta gama de temas, o estudo sistematizado e segregado das temáticas que cercam esta área, tende a favorecer a construção, a manutenção e a ampliação do conhecimento já gerado, a partir da investigação científica (LESAGE; WECHLTER, 2007).

Como parte integrante destes temas, a investigação científica do relatório final emitido

pelo auditor, pode oferecer avanço ao estudo e desenvolvimento da auditoria, em especial acerca de sua forma de comunicação com os usuários da informação contábil (CHURCH; DAVIS; MCCRACKEN, 2008).

Assim, os levantamentos de produção científica, têm sua relevância apoiada na organização do conhecimento gerado sobre determinado campo de estudo e, sobretudo, na convergência e discussão do conhecimento compartilhado por outros pesquisadores, de modo a unificar os diferentes enfoques e abordagens de estudo sobre um tema, suas evidências e conclusões, dados em distintos locais e ao longo do tempo (LESAGE; WECHLTER, 2007).

Nesta perspectiva, a literatura de auditoria apresenta alguns levantamentos similares ao presente estudo, os quais se encontram sintetizados cronologicamente na Figura 1.

Estudo	Síntese do estudo
Smith e Krogstad (1991)	Verificaram os temas de investigação da produção científica de auditoria e suas respectivas metodologias de pesquisa, publicados no periódico internacional “ <i>Auditing: A Journal of Theory and Practice</i> ”. Em destaque, identificaram os seguintes temas: questões profissionais; mercados de auditoria; ensino de auditoria; administração da firma de auditoria; técnicas de auditoria; processo de auditoria; relatórios de auditoria ; e, auditoria operacional.
Strawser (1991)	Realizou um levantamento da pesquisa empírica sobre o papel do parecer dos auditores independentes, no processo de tomada de decisão dos usuários externos. No estudo, são reunidas, sistematizadas e apontadas evidências obtidas por outros trabalhos precedentes, sobre a influência e a compreensão por parte dos usuários acerca da opinião qualificada dos auditores, relativamente aos relatórios estabelecidos pela norma SAS nº 58/88, emitida pelo AICPA, órgão norte-americano que, neste ato normativo, estabeleceu um padrão de parecer de auditoria, que foi o utilizado como modelo pelas normas brasileiras de auditoria, que vigoraram até o ano de 2009.
Maijoor, Meuwissen e Quadackers (2000)	Apresentaram um estudo comparativo entre a produção de auditoria norte-americana e europeia, entre os anos de 1990 e 1997, através da análise de conteúdo dos artigos publicados em periódicos de contabilidade e auditoria. Concluíram que os estudos europeus apresentam como tema dominante a descrição das entidades e ambientes europeus de auditoria, apontando uma menor quantidade de publicações em periódicos em comparação com a produção norte-americana, a qual trata a investigação da auditoria de modo sistematizado e segregado, ou seja, por temas inseridos nesta área, como é o caso do estudo do relatório do auditor .
Lesage e Wechlter (2007)	Realizaram um levantamento dos tópicos estudados em auditoria, mediante a análise de conteúdo dos títulos e resumos dos trabalhos publicados em 23 periódicos acadêmicos de auditoria. Os autores encontraram um total de 17 temas principais em auditoria, que são: profissão e regulamentação; processamento da informação; procedimentos de auditoria; amostragem em auditoria; regulamentação internacional; ensino; mercados de auditoria; comportamento do auditor; julgamento; exames de auditoria; relações auditor-auditado; contratos de auditoria; governança corporativa; qualidade dos resultados; relatórios de auditoria e opinião sobre continuidade; responsabilidades, fraudes e litígios; auditoria interna; e, auditoria fiscal/tributária.
Church, Davis e McCracken (2008)	Apresentaram uma revisão da literatura sobre ‘parecer dos auditores independentes’, examinando as contribuições da produção científica para o desenvolvimento de um modelo de parecer por parte do PCAOB (órgão norte-americano responsável pelo estudo das normas de auditoria, após a introdução da Lei Sarbanes-Oxley). Para tal, expõem um quadro conceitual para organização da discussão contida na literatura, lançando luz sobre questões levantadas em reuniões promovidas pela entidade, para tratar do desenvolvimento do modelo padrão de parecer dos auditores independentes. Assim, apresentam uma evolução histórica do relatório e o estado da arte sobre decisão e conteúdo do parecer, apontando oportunidades e sugestões para futuros estudos.

Figura 1. Síntese dos levantamentos sobre a produção científica em auditoria e sobre o parecer dos auditores

Estes trabalhos demonstram que o estudo sistematizado e segregado da auditoria favorece a apresentação e a acessibilidade aos seus resultados, no sentido de evidenciar o direcionamento das problemáticas investigadas. Dentre os estudos apresentados na Figura 1, destacam-se os de Strawser (1991) e Church, Davis e McCracken (2008), que apresentam levantamentos específicos da produção científica sobre ‘parecer dos auditores independentes’.

Tais estudos demonstram agrupamentos de investigações empreendidas acerca do tema, conforme abordagem utilizada nas pesquisas referendadas em cada trabalho. Estes

agrupamentos permitem a criação de categorias, as quais são apresentadas na metodologia adotada para realização desta pesquisa.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Os procedimentos adotados neste estudo foram respectivamente: identificação das teses e dissertações defendidas sobre ‘PAI’ e dos artigos acadêmicos publicados sobre o tema; e, categorização, sistematização e análise dos enfoques abordados nestas pesquisas.

3.1 Identificação dos estudos e coleta dos dados

A etapa inicial da pesquisa consistiu na busca das teses e dissertações defendidas no Brasil, catalogadas no ‘Banco de Teses’ da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), objetivando identificar a produção acadêmica desenvolvida no âmbito dos Programas de Pós-Graduação (*strictu sensu*) reconhecidos pela CAPES.

Assim, a primeira busca aos trabalhos foi feita entre os dias 5 e 17 de maio de 2010, no Banco de Teses da CAPES, pelo critério “por assunto” com os seguintes termos: 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, v) busca conjunta dos termos: auditoria independente, auditor independente e parecer, resultando em 19 trabalhos.

A fusão dos trabalhos encontrados nestas cinco buscas resultou em 158 estudos, dos quais 116 estavam duplicados e foram descartados, remanescendo um total de 42 não repetidos. Para os remanescentes, foi realizado um refinamento, pela leitura de seus resumos, em que foram identificados 29 trabalhos não alinhados, resultando em 13 estudos aderentes.

Como procedimento investigativo de certificação, realizou-se a busca por dissertações e teses nos endereços eletrônicos dos programas de mestrado e doutorado em contabilidade e administração, em que apenas um trabalho adicional foi encontrado. Trata-se da dissertação de Wiesner (1987), que foi adicionada ao estudo.

Em 22 de fevereiro de 2011, todo este processo de busca foi repetido e não foram encontrados novos trabalhos.

A partir dos trabalhos identificados (14 dissertações) procedeu-se a coleta dos arquivos disponibilizados na íntegra em meio eletrônico pelas bibliotecas das instituições de ensino, nas quais as dissertações/teses foram defendidas, uma vez que o Banco de Teses da CAPES apenas disponibilizava o resumo dos trabalhos. Alguns textos não encontrados com este procedimento foram obtidos eletronicamente junto aos respectivos programas de mestrado em que o autor defendeu sua dissertação, sendo que, em alguns casos, tornou-se necessária a consulta à obra impressa.

Quanto aos artigos acadêmicos publicados nacionalmente, a seleção ocorreu com base nos periódicos científicos publicados até dezembro de 2010, relacionados nos estratos A1, A2, B1, B2, B3, B4 e B5, da área ‘Administração, Ciências Contábeis e Turismo’, do sistema QUALIS/CAPES, e disponíveis para acesso eletrônico. Assim, procedeu-se a seleção dos periódicos que continham, em seus títulos, as expressões “cont” e “adm”. A busca pelos artigos nos periódicos selecionados foi realizada com os termos “audit”, “parecer” e “report”, passando-se em seguida para a busca a outros trabalhos, candidatos à inclusão, através das referências contidas nos artigos selecionados e no *Curriculum Lattes* de seus autores.

Um portfólio de análise foi gerado com os trabalhos extraídos destes procedimentos, em que se verificou que alguns artigos acadêmicos eram resultantes de dissertações, já incorporadas no procedimento de seleção de dados anteriormente descrito. Nesse sentido, visando evitar a repetição dos estudos, optou-se por excluir os artigos acadêmicos resultantes de dissertações que não incorporassem novas evidências, diferentes da fonte original, de modo que estes foram desconsiderados da pesquisa.

Deste modo, todos os trabalhos encontrados foram analisados pontualmente, visando à

identificação de evidências e/ou resultados não apresentados nas teses/dissertações, para que então, fossem incorporados ao portfólio de análise. Tendo em vista, que a presente pesquisa objetivou a análise dos estudos e não de sua divulgação, estes procedimentos foram adotados com o intuito de: i) priorizar a incorporação de teses ou dissertações; ii) evitar a seleção de artigos resultantes de uma mesma pesquisa, sobretudo, para mitigar vieses oriundos da repetição destes trabalhos nos resultados das análises; e, iii) selecionar artigos publicados em periódicos com maior relevância acadêmica (QUALIS/CAPES entre A1 e B5).

3.2 Categorização, sistematização e análise dos dados

Procedida a identificação dos trabalhos, adotou-se criar categorias para classificação e verificação dos enfoques abordados nos estudos averiguados. Ao longo da leitura prévia dos referidos textos, alguns termos recorrentemente utilizados nos trabalhos possibilitaram a verificação de 4 terminologias (Figura 2), aqui enquadradas como enfoques.

Enfoque principal	Sigla	Descrição do enfoque
Questões polêmicas envolvendo a emissão da opinião contida no parecer de auditoria	QPOP	São classificados neste enfoque estudos sobre aspectos relacionados à atuação dos auditores em relação à formação e adequação da opinião expressa no parecer de auditoria que tenham gerado controvérsias, em geral, questões de natureza prática que permeiam a emissão, estruturação e divulgação do relatório final da auditoria independente, tais como: emissão de ressalvas, procedimentos de auditoria em empresas investidas auditadas por outro auditor, posicionamento sobre a continuidade da empresa, conflitos de interesses entre auditores e auditados, assimetria de informações divulgadas neste relatório, entre outros assuntos críticos que cercam o tema. Não se incluem neste enfoque estudos que trabalham as possíveis relações geradas no mercado pela evidenciação do parecer, apenas se incluem os que discorrem sobre o fato observado, de maneira isolada e pontual, dando ênfase ao fato em si.
Questões de aderência normativa do parecer de auditoria	QANP	Os estudos enquadrados neste enfoque são relativos à verificação do cumprimento das exigências normativas pela auditoria, no que tange à elaboração, emissão e divulgação do parecer dos auditores independentes.
Questões envolvendo a Utilidade e/ou Compreensibilidade do parecer de auditoria	QUCP	Este enfoque é composto de pesquisas que discutem aspectos da capacidade informativa do parecer, enquanto instrumento de comunicação, aspectos estes que convergem para questões ligadas à utilidade e à capacidade de compreensão deste relatório emitido pela auditoria.
Questões relacionadas aos reflexos da evidenciação do parecer de auditoria	QREP	Neste enfoque são classificados os estudos que abordam possíveis relações advindas da evidenciação do parecer, enquanto parte integrante do conjunto de informações contábeis, mais especificamente no sentido de investigação dos efeitos, reflexos e/ou associações gerados pela informação evidenciada pelos pareceres de auditoria no mercado, tais como: variação do preço das ações, volume dos negócios, concessão de crédito e outros fenômenos que podem ser relacionados (ainda que na condição de hipótese de pesquisa) à evidenciação da informação contábil.

Figura 2. Descrição dos enfoques de pesquisa

Tendo como base tais enfoques, procedeu-se a análise dos 21 trabalhos contidos no portfólio, através da consideração de: resumo, introdução, questão de pesquisa, objetivos, procedimentos metodológicos, evidências/resultados e conclusões. Esta análise consistiu na realização de uma síntese dos trabalhos, como procedimento prévio à categorização, objetivando a compreensão da proposta de cada estudo analisado. Em seguida, procedeu-se uma análise conjunta dos trabalhos (bibliométrica), em que estes foram classificados e agrupados em categorias temáticas, visando à identificação dos enfoques predominantemente abordados na produção acadêmica nacional.

3.3 Análise bibliométrica

A análise procedida nos trabalhos que compõem o portfólio de análise deste estudo tem características de estudo bibliométrico. Segundo Macias-Chapula (1998, p.134), uma pesquisa bibliométrica “é o estudo dos aspectos quantitativos da produção, disseminação e uso das informações registradas”. A bibliometria é tida como ferramenta que possibilita minimizar a subjetividade inerente à indexação e recuperação das informações e dados, tendo em vista a construção do conhecimento sobre um assunto ou tema, de modo a contribuir para tomadas de decisão na gestão da informação e do conhecimento, uma vez que auxilia na organização e sistematização de informações científicas (GUEDES; BORSCHIVER, 2005).

Nesta perspectiva, destacam-se os seguintes focos de análise adotados neste trabalho: evolução temporal, isto é, quantidade de artigos publicados por ano; instituições de ensino em que as dissertações foram desenvolvidas/defendidas; enfoques abordados nos trabalhos; quantidade de trabalhos e enfoques, por período.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Conforme mencionado, o portfólio de análise é composto de 21 estudos, dos quais 14 trabalhos (Figura 3) são relativos a dissertações defendidas entre os anos de 1987 e 2009 e 7 artigos acadêmicos publicados em periódicos e anais de congressos entre 2003 e 2010.

Título	Autor	IES
O Parecer da auditoria como instrumento de evidenciação – Um estudo de caso	Wiesner (1987)	FGV/RJ
O parecer dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis no Brasil: estudo das limitações ao seu poder de comunicação	Carvalho (1989)	USP
Grau de compreensão dos pareceres de auditoria	Araújo (1997)	UERJ
Responsabilidade e importância do parecer dos auditores independentes: análise de conflito de interesse	Orfão (2002)	Centro Universitário Álvares Penteado
A questão da ressalva no parecer dos auditores independentes: aspectos que dão margem às controvérsias entre auditores e auditados	Ribeiro (2003)	Fundação Visconde de Cairu
Casos polêmicos de pareceres de auditoria das demonstrações contábeis	Licciardi Jr. (2003)	PUC/SP
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	Siqueira (2004)	PUC/SP
Uma análise crítica dos pareceres dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis de empresas brasileiras	Almeida (2006)	UNB - UFPB - UFPE - UFRN
A aderência às exigências normativas dos pareceres da auditoria independente emitidos às empresas do setor elétrico brasileiro	Dutra (2006)	UFSC
O atendimento às normas na reavaliação de ativos imobilizados e nos pareceres emitidos por auditoria independente: um estudo exploratório	Assing (2008)	UFSC
A associação entre o parecer da auditoria externa e a necessidade de reapresentação das demonstrações contábeis: um estudo das instituições financeiras de capital aberto	Guedes (2008)	FGV/RJ
A relação entre o parecer de auditoria e a troca de auditores: uma investigação nas instituições financeiras brasileiras	Santos (2008)	FGV/RJ
O impacto dos pareceres de auditoria na variação do preço (retorno) das ações preferenciais das empresas listadas na Bovespa	Batista (2009)	Centro Universitário Álvares Penteado
Uma análise da influência do parecer dos auditores independentes com ressalvas em decisões de usuários das informações contábeis	Nunes (2009)	UNB - UFPB - UFPE - UFRN

Figura 3. Dissertações selecionadas para integrar o portfólio de análise

Destaque para as dissertações, conforme Figura 3, tendo em vista se tratar de trabalhos de conclusão de cursos, sendo esperado, portanto, um nível maior de aprofundamento, além

da não limitação de espaço para exposição das ideias, dados e informações.

Das 14 dissertações elencadas na Figura 3, os trabalhos de Orfão (2002), Guedes (2008) e Santos (2008) foram desenvolvidas/defendidas em programas de pós-graduação em Administração, restando 11 em Contabilidade. Tal dado revela a baixa quantidade de estudos sobre o tema em nível de trabalho de conclusão de curso, porém, não se pode deixar de considerar que, dos 17 programas de pós-graduação em Contabilidade (*strictu sensu*) reconhecidos pela CAPES, no Brasil, somente 8 possuem a disciplina Auditoria em sua grade curricular (dados obtidos em 31 de dezembro de 2010, no Portal CAPES). Notar também, que nenhuma tese de doutorado sobre o tema ‘PAI’ foi verificada na pesquisa realizada.

No que se refere às instituições de ensino em que as dissertações foram desenvolvidas/defendidas, estas são apresentadas na Figura 4, juntamente com a respectiva quantidade de trabalhos desenvolvidos.

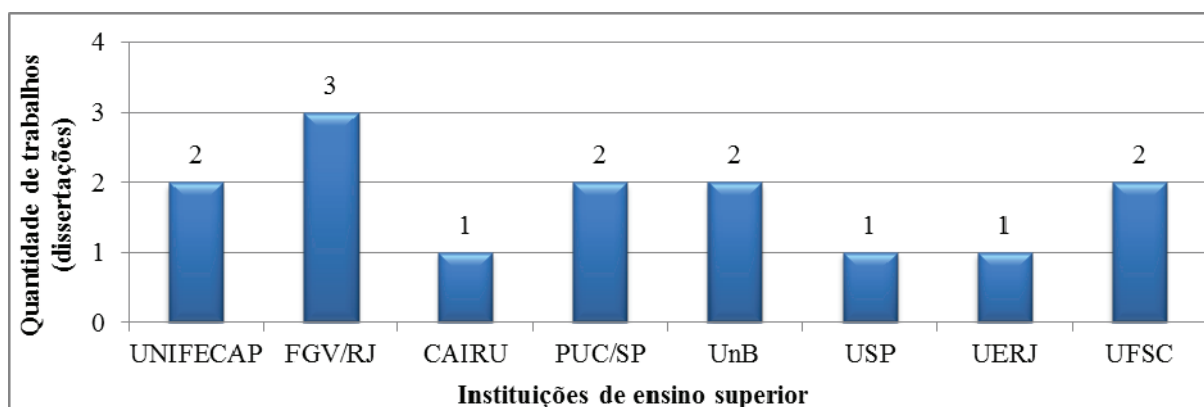


Figura 4. Quantidade de trabalhos (dissertações) por instituição de ensino

Verifica-se pela Figura 4 que, das 8 instituições de ensino apresentadas, a FGV/RJ é a que possui a maior quantidade de trabalhos defendidos (3) e o Centro Universitário Álvares Penteado (UNIFECAP), a PUC/SP, a UnB (mestrado multi-institucional com UFPB, UFPE e UFRN) e a UFSC possuem 2 trabalhos defendidos cada. Nos casos da Fundação Visconde de Cairu (CAIRU), USP e UERJ, verificou-se a existência de apenas 1 trabalho defendido.

Em relação ao conteúdo dos trabalhos do portfólio, foi realizada uma síntese, que visou auxiliar a categorização dos mesmos, de modo que, na sequência (Figura 5), tal proposição é apresentada cronologicamente. É importante frisar que tais sínteses, foram expostas por extenso para facilitar a compreensão do leitor em relação aos estudos, todavia, na categorização, as informações foram tabuladas por tópicos e alocadas à base de dados, a partir da qual se procedeu a padronização do conteúdo numa forma passível de comparação.

Autor	Síntese do estudo
Wiesner (1987)	Investiga questões polêmicas sobre os pareceres de auditoria emitidos no Brasil, junto a funcionários da CVM e realiza a confrontação entre os modelos de parecer do Brasil e de outros países, com ênfase no modelo norte americano, em razão da similaridade deste com o brasileiro. Wiesner (1987, p. 126) infere que os “modelos de pareceres utilizados poderiam suprir as necessidades dos usuários, desde que devidamente aplicados”. Reconhece ainda as subjetividades presentes que implicam em fatores de difícil mensuração, porém, pondera que isto não pode ser utilizado como subterfúgio para auditorias mal conduzidas. Aponta que o auditor tem influência positiva na elaboração das demonstrações contábeis, pois minimiza a possibilidade de não-conformidades, o que pode explicar, em parte, o maior número de pareceres sem ressalva, em relação aos de outras naturezas. Todavia, reconhece que não existe sustentação científica suficiente para comprovar até que ponto isto é verdade, ou mesmo que, nos casos de empresas com grande influência econômica no faturamento da firma de auditoria, o auditor é inclinado a ceder em situações de não-conformidades, para não perder o cliente.

Carvalho (1989)	Aborda o parecer dos auditores independentes sob a perspectiva de “instrumento de comunicação”, discutindo, sobretudo, aspectos intrínsecos e extrínsecos da redação deste documento e salientando as limitações de seu poder de comunicação. Evidencia, ainda, questões ligadas à formação da opinião do auditor, o uso excessivo de termos técnicos e linguagem hermética, a auto-regulamentação da atividade, dentre outros aspectos.
Araújo (1997)	Estuda a compreensibilidade dos pareceres de auditoria publicados no Brasil, através de um levantamento junto aos 6 principais órgãos envolvidos com o mercado financeiro e de capitais brasileiro. A principal evidência do trabalho aponta que a forma redacional do parecer ainda não é clara para os usuários, não sendo este relatório plenamente compreendido.
Orfão (2002)	Apresenta, a partir do estudo do caso do Banco Nacional, uma análise da responsabilidade e importância do parecer, bem como das situações de conflitos de interesses envolvidas na execução da auditoria independente. O autor infere que empresas de grande porte podem exercer influência significativa (pela dominação financeira) sobre as firmas de auditoria.
Borba e Dutra (2003)	Por intermédio de uma amostra de cerca de 20 empresas do setor elétrico, os autores estudaram o cumprimento normativo na elaboração do ‘PAI’. Constataram que os documentos analisados possuíam alguns parágrafos que mereceriam críticas, por não estarem de acordo com as normas de auditoria, além de observarem a existência de algumas inconsistências no tratamento das informações contidas nos pareceres. Porém, os autores afirmam que estes fatos não comprometiam as informações prestadas pela auditoria em seu relatório final.
Ribeiro (2003)	Apresenta entrevistas realizadas com seis auditores, visando verificar os principais aspectos que dão margem a controvérsias entre auditores e auditados, conduzindo a opinião dos auditores independentes à emissão de ressalvas. 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 de um parecer de auditoria com ressalvas.
Licciardi Jr. (2003)	Aborda, através de pesquisa bibliográfica e artigos de natureza não-científica publicados em revistas, jornais e outros veículos de comunicação, um estudo sobre casos polêmicos envolvendo firmas de auditoria independente. Para o autor, algumas empresas com risco de continuidade receberam indevidamente pareceres de auditoria sem a informação deste fato, indispensável em casos desta natureza.
Siqueira (2004)	Investiga a importância, a credibilidade e a influência exercida pelo parecer dos auditores independentes sobre os investidores, como instrumento de tomada de decisão. Os resultados apontam que, a auditoria independente é considerada importante para o mercado de capitais, porém, os usuários possuem expectativas de uma atuação mais ampla do que as que têm sido verificadas.
Almeida (2006)	Realizou um estudo com 307 pareceres de instituições listadas na Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), para verificar a aderência normativa destes relatórios e aspectos de compreensibilidade e utilidade deste documento. Expõe críticas e conclusões sobre o modelo adotado, inferido que as informações contidas nos pareceres averiguados não atendem aos aspectos de aderência normativa, nem mesmo de compreensibilidade e utilidade. Embora tenha estudado a questão da aderência normativa, seu maior aprofundamento (ênfase) reside nas questões de utilidade e compreensibilidade do parecer.
Dutra (2006)	Investigou a questão da aderência normativa dos pareceres de auditoria emitidos às empresas do setor elétrico. Dentre os aspectos analisados pelo autor, destaque para verificação de algumas inconsistências (14,9% de pontos não-aderentes), constatando que a principal divergência verificada foi a inobservância, por parte de alguns auditores, de aspectos da legislação específica do setor (legislação da ANEEL - Agência Nacional de Energia Elétrica).
Cunha, Spezia e Silveira (2006)	O artigo de Cunha, Spezia e Silveira (2006) buscou verificar a observância das normas relativas à elaboração de pareceres de auditoria, mediante análise dos relatórios disponibilizados pela CVM. Como resultado apresenta que os pareceres não demonstraram distorções significativas que pudessem colocar em dúvida as opiniões reportadas pelos auditores, havendo, no entanto, alguns problemas em relação ao modelo de parecer regulamentado pelo CFC.
Dutra, Alberton e van Bellen (2007)	Abordaram a questão da aderência normativa dos parágrafos de ênfase e de informação relevante contidos nos pareceres de auditoria emitidos às empresas do setor elétrico brasileiro. Através de análise de conteúdo de 136 pareceres emitidos entre os anos de 1999 e 2006, constataram que o nível de informações prestadas pelos parágrafos de ênfase e informação relevante verificados é compatível com as normas de auditoria. Os autores discutem, também, a dificuldade de identificação da incerteza quanto a um fato relevante que caracterize o parágrafo como de ênfase, quando esta não é formalmente expressa pelo auditor. Assim, expõem ser fundamental que o auditor explicita sua incerteza, visando tornar clara a existência de dúvidas em relação à informação evidenciada.

Guedes (2008)	Estuda a relação entre pareceres de auditoria emitidos com ressalvas e a exigência de reapresentação das demonstrações contábeis. Para tal, utiliza uma amostra de instituições financeiras listadas na BOVESPA, para verificação dos tipos de pareceres recebidos, em conjunto com os tipos de apresentação. O estudo não encontrou relação significativa entre as ressalvas e a reapresentação, concluindo, destarte, não haver relação entre pareceres de auditoria emitidos com ressalva e exigência de reapresentação das demonstrações contábeis.
Assing (2008)	Teve como objetivo investigar a aderência às normas de reavaliação de ativos imobilizados pelas empresas listadas na BOVESPA, verificando, paralelamente, se os auditores observam o cumprimento efetivo de tais normas para a emissão dos pareceres de auditoria. O autor efetuou a confrontação das não-conformidades encontradas, com os pareceres de auditoria, e observou que alguns pareceres emitidos sem ressalvas, na verdade, poderiam conter ressalvas quanto ao não-cumprimento de normas contábeis sobre reavaliação de ativos.
Marquart e Alberton (2008)	Objetivou investigar as ressalvas e as ênfases emitidas nos pareceres das empresas do nível 1 de Governança Corporativa da BOVESPA. Para tal os autores analisaram 160 pareceres, dos quais 159 foram emitidos sem ressalvas, apenas 1 parecer com ressalva e 35 pareceres emitidos com parágrafos de ênfase. Dentre os 35 pareceres emitidos com parágrafos de ênfase, foram encontradas 46 ênfases distintas nestes documentos, a saber: 22 originadas pela falta de provisões; 13 por questões de continuidade; 7 por contingências; 3 por adoção de normas internacionais de contabilidade; 1 por subavaliação de resultado; e, 1 por reapresentação de demonstrações contábeis de anos anteriores.
Santos (2008)	Teve como objetivo verificar se as administrações de algumas instituições financeiras auditadas realizavam a troca de auditores após o recebimento de pareceres “não-limpas” e se a adoção do rodízio obrigatório realmente propiciava maior independência às auditorias. O autor constata que a administração se torna mais propensa a trocar de firma de auditoria quando recebe um parecer “não-limpo”, todavia, não conseguiu verificar relação entre a adoção do rodízio obrigatório de firmas de auditoria e a emissão de pareceres “não-limpas”, nos anos que sucederam a troca dos auditores.
Santos <i>et al.</i> (2009)	Investiga o conteúdo dos pareceres de auditoria emitidos às empresas brasileiras listadas na BOVESPA e na NYSE, buscando identificar as principais diferenças e semelhanças dos pareceres das mesmas empresas, referentes ao mesmo período e elaboradas de acordo com os respectivos padrões contábeis (brasileiros e norte-americanos). Não foram encontradas diferenças significativas na quantidade de parágrafos dos pareceres publicados nestes países. Houve um elevado grau de homogeneidade entre os pareceres brasileiros e norte-americanos. Constatam-se, também, que: os pareceres americanos dão mais destaque a eficácia dos controles internos; auditorias americanas publicam o parecer emitido por outra empresa de auditoria (ano anterior); e, as auditorias americanas enfatizam mais as diferenças entre as práticas contábeis americanas e brasileiras.
Cunha, Beuren e Pereira (2009)	Realiza um estudo do tipo <i>survey</i> (levantamento), para verificar se os aspectos formal e informacional dos pareceres de auditoria estão de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade. O estudo aponta que algumas expressões técnicas utilizadas nestes relatórios não são as mesmas que as previstas no modelo normatizado pelo CFC (“legislação societária brasileira e CVM”, “normas de auditoria aplicáveis no Brasil”, “normas de auditoria geralmente aceitas no Brasil”, entre outros termos), de maneira que há espaço para a evolução em relação ao atendimento às normas brasileiras de auditoria.
Batista (2009)	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). Segundo o autor, a pesquisa não apontou influências dos pareceres de auditoria com ou sem ressalva nos preços das ações.
Nunes (2009)	Nunes (2009) buscou investigar se o parecer com ressalvas exerce influência nas decisões de investidores e/ou financiadores. Como conclusão da pesquisa a autora destaca verificar que a presença do parecer com ressalva não interfere na percepção dos respondentes, não alterando a decisão de compra de ações e nem de concessão de crédito.
Damascena, Firmino e Paulo (2010)	Investiga os fatores mais frequentes que motivam a emissão de pareceres com ressalvas e/ou parágrafos de ênfase. Constataram 44%, 40% e 48% de pareceres com ressalva ou parágrafos de ênfase nos anos de 2006, 2007 e 2008, respectivamente. Deste total, 7,40% são pareceres com ressalvas e 41,37% com parágrafos de ênfase. Explicita como exemplos de fatores mais frequentes de ressalvas: limitação de escopo ou restrição de procedimentos de auditoria; impossibilidade de formar opinião ou de concluir sobre a adequação de certos saldos; falta de registro de alguma operação/transação; incerteza de recuperabilidade de ativos em sua totalidade. Como exemplos de fatores mais frequentes de parágrafos de ênfase elenca: a constatação de prejuízos (recorrentes ou contínuos); passivo a descoberto; deficiência de capital de giro; capital de giro negativo; discussões judiciais; incerteza de realização de contas a receber; entidade em fase pré-operacional. Além disto, os resultados do estudo apontam não existir uniformidade para alguns motivos, que em alguns casos geram ressalva e outros dão origem a parágrafos de ênfase. Isto é, assimetria no tratamento das questões ligadas à manifestação do auditor.

Figura 5. Síntese dos estudos para categorização

A partir da síntese exposta na Figura 5 torna-se possível verificar que os trabalhos realizados sobre o tema em estudo podem ser classificados em categorias temáticas, de modo a agrupar os enfoques adotados na investigação do tema de pesquisa, conforme Figura 6.

Autoria	Tipo de trabalho	Sigla do Enfoque principal
Wiesner (1987)	Dissertação	QPOP
Carvalho (1989)	Dissertação	QUCP
Araújo (1997)	Dissertação	QUCP
Orfão (2002)	Dissertação	QPOP
Borba e Dutra (2003)	Artigo	QANP
Ribeiro (2003)	Dissertação	QPOP
Licciardi Jr. (2003)	Dissertação	QPOP
Siqueira (2004)	Dissertação	QUCP
Almeida (2006)	Dissertação	QUCP
Dutra (2006)	Dissertação	QANP
Cunha, Spezia e Silveira (2006)	Artigo	QANP
Dutra, Alberton e van Bellen (2007)	Artigo	QANP
Assing (2008)	Dissertação	QANP
Marquart e Alberton (2008)	Artigo	QANP
Santos (2008)	Dissertação	QREP
Guedes (2008)	Dissertação	QREP
Santos <i>et al.</i> (2009)	Artigo	QPOP
Cunha, Beuren e Pereira (2009)	Artigo	QANP
Batista (2009)	Dissertação	QREP
Nunes (2009)	Dissertação	QREP
Damascena, Firmino e Paulo (2010)	Artigo	QPOP

Figura 6. Enfoques principais identificados nos estudos sobre parecer dos auditores independentes

Na Figura 6, pode-se verificar que os trabalhos sobre a temática ‘PAI’ abordam preponderantemente: ‘questões de aderência normativa do parecer de auditoria’ (BORBA; DUTRA, 2003; DUTRA, 2006; CUNHA; SPEZIA; SILVEIRA, 2006; DUTRA; ALBERTON; VAN BELLEN, 2007; ASSING, 2008; MARQUART; ALBERTON, 2008; CUNHA; BEUREN; PEREIRA, 2009); ‘questões polêmicas envolvendo a emissão da opinião contida no parecer de auditoria’ (WIESNER, 1987; ORFÃO, 2002; LICCIARDI JR., 2003; RIBEIRO, 2003; SANTOS *et al.*, 2009; DAMASCENA; FIRMINO; PAULO, 2010), ‘questões envolvendo a Utilidade e/ou Compreensibilidade do parecer de auditoria’ (CARVALHO, 1989; ARAÚJO, 1997; SIQUEIRA, 2004; ALMEIDA, 2006); e, ‘questões relacionadas aos reflexos da evidenciação do parecer de auditoria’ (SANTOS, 2008; GUEDES, 2008; BATISTA, 2009; NUNES, 2009).

Observar que os estudos sobre ‘questões de aderência normativa do parecer de auditoria’ seguem uma sequência cronológica de datas próximas, e alguns autores aparecem repetidamente nos trabalhos, o que sugere a continuidade das linhas de pesquisas, ou ainda, a evolução continuada de pesquisas voltadas ao tema, em um mesmo grupo de estudo.

Quanto ao enfoque ‘questões polêmicas envolvendo a emissão da opinião contida no parecer de auditoria’, dois pontos em destaque: escândalos corporativos envolvendo firmas de auditoria (ORFÃO, 2002; LICCIARDI JR., 2003; RIBEIRO, 2003) e conteúdo informativo constante nos parágrafos dos pareceres (WIESNER, 1987; SANTOS *et al.*, 2009; DAMASCENA; FIRMINO; PAULO, 2010). No primeiro, observados nos anos de 2002 (1 trabalho) e 2003 (2 trabalhos), revela-se a relevância da pesquisa de fatos ocorridos em alguns escândalos envolvendo demonstrações contábeis e auditorias de empresas, como os casos dos bancos Econômico e Nacional e o das corporações norte-americanas Enron e WorldCom. No segundo, o impacto de informações prestadas de forma assimétrica, em que a uniformidade dos conteúdos informativos constantes nos parágrafos dos pareceres é posta em discussão.

No que se refere às ‘questões envolvendo a Utilidade e/ou Compreensibilidade do parecer de auditoria’, verifica-se predominância deste enfoque em 4 trabalhos, todavia, algumas das outras pesquisas evidenciadas, com outros enfoques principais, enfatizam, também, questões relativas a tal abordagem, de forma secundária. Os pontos mais recorrentes dentro deste enfoque são: divergência aparente de entendimento dos usuários quanto à natureza certificatória ou opinativa do parecer (CARVALHO, 1989; ARAÚJO, 1997; ALMEIDA, 2006); necessidade de rediscussão em relação ao modelo de ‘PAI’ vigente no Brasil, tendo em vista a forte influência do modelo norte-americano na adoção da padronização deste relatório, sem a precedência de uma adaptação ao contexto brasileiro (WIESNER, 1987; CARVALHO, 1989; ARAÚJO, 1997; DUTRA, 2006; ALMEIDA, 2006); e, a necessidade de se observar as diferenças de expectativas dos usuários (*expectations gap*), em relação ao parecer e à própria auditoria independente, enquanto serviço de utilidade pública, no que tange a modelagem do parecer (WIESNER, 1987; CARVALHO, 1989; ARAÚJO, 1997; SIQUEIRA, 2004; DUTRA, 2006; ALMEIDA, 2006).

Sobre este último ponto vale enfatizar Ribeiro (2003), a qual elaborou um estudo que levou em consideração as percepções de auditores independentes, e que destacou que o atual modelo de parecer é adequado e não necessita ser alterado ou adaptado. Tal fato denota, em evidência, uma diferença de expectativas (*expectations gap*) entre auditores e usuários no Brasil, tendo em vista que essa evidência reflete a satisfação dos próprios emissores do relatório, o que não corresponde aos achados de pesquisas que objetivaram conhecer a percepção dos usuários, as quais revelam que esta situação ainda merece especial atenção (ARAÚJO, 1997; SIQUEIRA, 2004; ALMEIDA, 2006).

No que tange aos estudos com foco nas ‘questões relacionadas aos reflexos da evidenciação do parecer de auditoria’, verifica-se que os trabalhos apresentados são os mais recentes, o que revela um enfoque relativamente novo, no âmbito nacional, quanto ao tema de pesquisa, que ainda começa a ganhar corpo no contexto das discussões acadêmicas sobre o parecer dos auditores independentes.

A visualização proporcional dos dados expostos na Figura 6 pode ser observada na Figura 7, em que se pode perceber com maior clareza a quantidade e proporção de trabalhos distribuídos por enfoque de pesquisa.

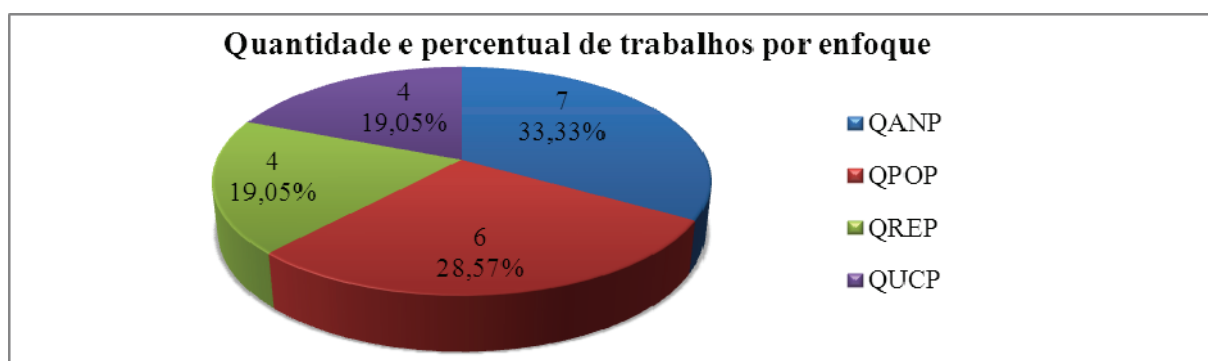


Figura 7. Quantidade e percentual de trabalhos por enfoque

Notar na Figura 7 que, dentre os enfoques de pesquisa sobre a temática, destacam-se os estudos sobre: ‘questões de aderência normativa do parecer de auditoria’ (33,33% dos trabalhos); ‘questões polêmicas envolvendo a emissão da opinião contida no parecer de auditoria’ (28,57%); ‘questões envolvendo a Utilidade e/ou Compreensibilidade do parecer de auditoria’ (19,05%); e, ‘questões relacionadas aos reflexos da evidenciação do parecer de auditoria’ (19,05%). Quanto à distribuição dos enfoques estudados ao longo do tempo, a Tabela 1 apresenta em termos temporais a quantidade e a proporção dos estudos, para cada

um dos enfoques verificados.

Tabela 1. Enfoques de estudo por período

Ano	Enfoque	Qtde.	%
1987	QPOP	1	100,00
1989	QUCP	1	100,00
1997	QUCP	1	100,00
2002	QPOP	1	100,00
2003	QPOP	2	66,67
	QANP	1	33,33
2004	QUCP	1	100,00
2006	QUCP	1	33,33
	QANP	2	66,67
2007	QANP	1	100,00
2008	QANP	2	50,00
	QREP	2	50,00
2009	QREP	2	50,00
	QPOP	1	25,00
	QANP	1	25,00
2010	QPOP	1	100,00

Na Tabela 1 verifica-se que na maior parte dos anos (1987, 1989, 1997, 2002, 2004, 2007 e 2010) apenas um tipo de enfoque foi investigado. Nos anos de 2003, 2006, 2008 e 2009 o número de trabalhos foi maior, bem como a variedade dos enfoques abordados nos estudos. A evolução temporal da produção acadêmica sobre o tema é apresentada na Figura 8.

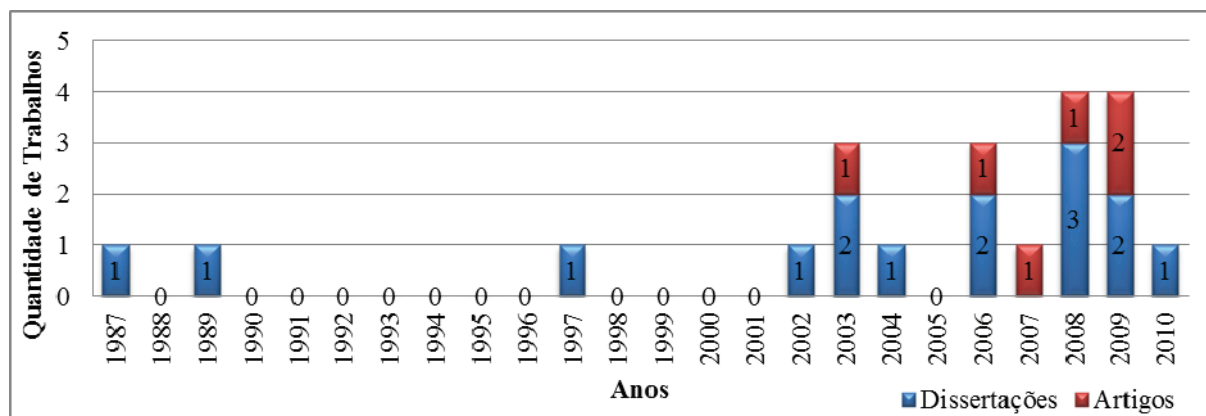


Figura 8. Evolução temporal da produção acadêmica sobre parecer dos auditores independentes

Dentre os 21 estudos elencados na Figura 8, verifica-se que os primeiros estudos sobre o tema foram desenvolvidos nos anos de 1987 e 1989, e somente no ano de 1997, 8 anos após, portanto, realizado o terceiro trabalho de conclusão sobre o ‘PAI’. Lacunas como estas ocorreram, também, entre os anos de 1998 e 2001, período em que nenhum trabalho de conclusão de curso sobre o tema foi desenvolvido no âmbito dos cursos de mestrado e doutorado em contabilidade e administração.

Em relação aos 14 trabalhos de conclusão de mestrado, durante os anos de 1987, 1989, 1997, 2002 e 2004 houve somente a defesa de 1 trabalho ao ano. Note-se que nos anos de 2003, 2006 e 2009 foram defendidos 2 trabalhos por ano (com 1 artigo em 2003, 1 em 2006 e 2 em 2009) e que a maior quantidade é observada no ano de 2008 (3 trabalhos). Além disso, a Figura 8 denota, também, que a partir de 2003 o tema passou a ser pesquisado com maior constância, aparecendo com frequência entre os anos de 2006 e 2009.

5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES PARA FUTUROS ESTUDOS

Este trabalho foi delineado com o objetivo de identificar os enfoques predominantemente abordados nas produções científicas brasileiras acerca do tema ‘parecer dos auditores independentes’. A proposta foi de responder a seguinte questão de pesquisa: **Quais os enfoques predominantemente abordados na produção científica nacional sobre o tema ‘parecer dos auditores independentes’?**

Como resposta à questão de pesquisa, evidenciou-se a predominância de estudos sobre ‘questões de aderência normativa do parecer de auditoria’ (33,33% dos trabalhos), que abordam aspectos ligados ao cumprimento das exigências normativas na elaboração deste relatório. Em seguida, os estudos sobre ‘questões polêmicas envolvendo a emissão da opinião contida no parecer de auditoria’ (28,57%), sendo estes decorrentes de situações específicas, em especial àquelas motivadas pela ocorrência de escândalos nacionais e internacionais envolvendo informações contábeis e firmas de auditoria.

O enfoque ‘questões envolvendo a Utilidade e/ou Compreensibilidade do parecer de auditoria’ representa apenas a terceira maior parcela dos estudos (19,05%), porém, trata-se de uma importante vertente de pesquisa para desenvolvimento da auditoria. Pesquisas desenvolvidas com este enfoque podem contribuir para efetividade do relatório, permitindo, a análise de satisfação dos usuários em relação à sua utilidade e compreensibilidade, possibilitando a geração de valor à atividade de auditoria independente.

Também na terceira colocação, estão os trabalhos sobre ‘questões relacionadas aos reflexos da evidenciação do parecer de auditoria’ (19,05%), que correspondem a um importante enfoque de pesquisa para o desenvolvimento da auditoria, como a busca de explicações empíricas para fenômenos e relações existentes no mercado, relativamente à evidenciação deste relatório. Esta linha investigativa tem ganho expressividade na área contábil, em especial, após o surgimento da Teoria Positiva da Contabilidade (sobre Teoria Positiva da Contabilidade e outras questões desta corrente de pesquisa, vide: LOPES, 2002 e IUDÍCIBUS; LOPES, 2004).

Cabe lembrar, conforme mencionado no tópico de metodologia, que em função do processo de seleção, foram consideradas na análise, as quantidades de pesquisas desenvolvidas e não a quantidade de trabalhos divulgados, visando mitigar a ocorrência de vieses oriundos da repetição destes trabalhos nos resultados das análises empreendidas. Outra questão importante a frisar, é o critério de seleção dos artigos de periódicos de contabilidade e administração, com maior relevância acadêmica, isto é, listados no QUALIS/CAPES entre as classificações A1 e B5, o que pode ter restringido o acesso a outros trabalhos que não atendam a estes parâmetros.

Os achados do presente estudo demonstraram que, nos trabalhos com enfoques centrais em ‘questões de aderência normativa do parecer de auditoria’, existem evidências de que as normas não são observadas em sua plenitude. Em linha com este fato, há que se verificar que o processo de convergência às normas internacionais de auditoria, obrigatório para os trabalhos realizados no Brasil, relativamente às demonstrações contábeis do ano de 2010, tem como uma das principais alterações nos aspectos normativos, este relatório, em que até mesmo seu título passou por alteração (Relatório dos Auditores Independentes).

Em atenção a este fato, sugere-se que futuras pesquisas explorem o processo de convergência às normas internacionais (não só as de auditoria, mas também as de contabilidade). Utilizando-se como base trabalhos já publicados no Brasil, pode-se trabalhar com outras amostras, compostas, por exemplo, por empresas de outros estados brasileiros (para fins de comparação), ou, também, na questão da aderência normativa baseada em regulamentação de setores que possuam normatização específica, como: telecomunicações, aviação civil e instituições financeiras.

No caso dos estudos com enfoque central em ‘questões polêmicas envolvendo a emissão da opinião contida no parecer de auditoria’, em que as evidências demonstram atuação obscura de alguns profissionais, sugere-se que futuras pesquisas, busquem trabalhar estas questões como excepcionalidades, demonstrando, comparativamente com os casos de sucesso profissional, a característica de exceção destes acontecimentos, de modo a evidenciar os problemas sistêmicos e de conduta inadequada ligados à falta de honestidade de alguns indivíduos, e não de pôr em dúvida a credibilidade desta atividade profissional. A evidenciação e a investigação dos fatos certamente possuem maior valor científico do que discursos inflamados que sugerem um apelo ao senso comum.

Relativamente ao enfoque ‘questões relacionadas aos reflexos da evidenciação do parecer de auditoria’, percebe-se que, embora as pesquisas verificadas não apresentem evidências concretas sobre a relação entre o parecer e a tomada de decisão dos usuários, este é referendado por estudos exploratórios, como parte integrante de um conjunto de informações que podem ser utilizadas nas decisões dos usuários. De tal modo, torna-se imperativo o avanço de pesquisas neste sentido, todavia, necessitando-se que sejam considerados aspectos fundamentais da Teoria Positiva da Contabilidade, os quais são indissociáveis a este tipo de estudo, sendo, destarte, recomendável em estudos desta natureza a verificação prévia de pesquisas similares realizadas em âmbito internacional.

No que tange às pesquisas com enfoque em ‘questões envolvendo a Utilidade e/ou Compreensibilidade do parecer de auditoria’ verificou-se que a capacidade de comunicação do parecer tem sido contestada quanto à sua eficácia e efetividade. A dificuldade na compreensão, por parte dos usuários, de algumas informações expressas neste relatório, somadas a complexidade do entendimento desta atividade de alto rigor técnico, pode gerar uma barreira na comunicação entre auditores e usuários, conforme revelam os estudos desta natureza.

Note-se também que, neste tipo de estudo, a utilidade, na percepção dos usuários, irá preceder, invariavelmente, da sua compreensão, de modo que esta questão necessita ser discutida como base de investigação daquela. Assim, torna-se prudente considerar as diferenças de expectativas dos usuários da informação contábil (*expectations gap*) em relação ao conteúdo informativo deste documento.

Cabe salientar que uma das críticas encontradas na literatura em relação à utilidade e à compreensibilidade deste relatório, é atribuída à adoção “cega” ao modelo norte-americano, resultante da tradução de uma norma não adaptada à realidade brasileira.

Diante do exposto, embora ainda seja um tema pouco estudado no âmbito nacional, as pesquisas realizadas no Brasil sobre o tema ‘PAI’ revelam algumas características deste relatório que precisam ser investigadas com maior profundidade e alguns problemas que necessitam ser trabalhados para melhoria desta que é a principal fonte de comunicação entre o auditor e os usuários externos. A partir das perspectivas explicitadas no presente trabalho emergem oportunidades a serem exploradas em novos estudos acadêmicos.

Além dos enfoques apresentados neste trabalho, outros que ainda não foram explorados em nível nacional poderiam ser pesquisados na investigação deste que é o documento que materializa a atuação dos profissionais da auditoria independente. Todavia, torna-se indispensável considerar estudos já realizados sobre o tema, em especial no âmbito internacional, que possui vasta literatura acerca do assunto.

Este fato é uma das principais deficiências observadas nos trabalhos aqui elencados, tendo em vista que, a quase totalidade dos trabalhos analisados, não consideraram os estudos precedentes dentro da sua linha de investigação, nem no âmbito internacional e sequer no contexto nacional. Sob esta perspectiva, uma das principais contribuições que o presente trabalho apresenta é de servir como uma fonte para tal finalidade, através de uma organização e sistematização do conhecimento gerado pela pesquisa acadêmica nacional.

REFERÊNCIAS

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.

_____; 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.

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.

BORBA, J. A.; DUTRA, M. H. Demonstrações contábeis publicadas em 2003 pelas empresas do setor elétrico: uma análise do parecer dos auditores independentes. In: III Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 3., 2003, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2003. (CD-ROM).

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

CAPES – Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (do Ministério da Educação). Informações do Portal CAPES (Ministério da Educação - MEC). Disponível em: <http://conteudoweb.capes.gov.br/conteudoweb/ProjetoRelacaoCursosServlet?acao=pesquisarIes&codigoArea=60200006&descricaoArea=CI%C3%26%23131%3B%26%23138%3BNCIAS+S+SOCIAIS+APLICADAS+&descricaoAreaConhecimento=ADMINISTRA%C3%26%23135%3B%C3%26%23131%3BO&descricaoAreaAvaliacao=ADMINISTRA%C3%26%23135%3B%C3%26%23131%3BO%2C+CI%C3%26%23138%3BNCIAS+CONT%C3%81BEIS+E+TURISMO>. Acesso em: 31 dez. 2010.

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). 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.

CUNHA, P. R.; BEUREN, I. M.; PEREIRA, E. Análise dos pareceres de auditoria das demonstrações contábeis de empresas de Santa Catarina registradas na Comissão de Valores

Mobiliários. **Revista de Informação Contábil**, v. 3, n. 4, p. 44-65, out./dez., 2009.

_____; CORREA, D.C.; BEUREN, I.M. Assuntos de auditoria publicados nos periódicos nacionais e internacionais de contabilidade listados no Qualis CAPES. **Revista de informação contábil**, v. 4, n. 1, p. 57-75, jan./mar. 2010.

_____; SPEZIA, R. A.; SILVEIRA, A. Análise dos pareceres dos auditores independentes das empresas do Paraná *versus* Santa Catarina. In: XIII Congresso Brasileiro de Custos, 13., 2006, Belo Horizonte. **Anais eletrônicos...** Belo Horizonte: ABC, 2006. Disponível em: http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=1835. Acesso em: 22 ago. 2010.

DAMASCENA, L. G.; FIRMINO, J. E.; PAULO, E. Estudo sobre os pareceres de auditoria: análise dos parágrafos de ênfase e ressalvas constantes nas demonstrações contábeis das companhias listadas na BOVESPA. In: IV Congresso ANPCONT, 4., 2010, Natal. **Anais eletrônicos...** Natal: ANPCONT, 2010. Disponível em: http://www.furb.br/congressocont/2010/trabalhos/cue_315.pdf. Acesso em: 21 ago. 2010.

DAVIES, M.; ASTON, J. **Auditing fundamentals**. New Jersey: Prentice Hall, 2010.

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.

_____; ALBERTON, L.; VAN BELLEN, H. M. A análise de conteúdo aplicada aos parágrafos de ‘ênfase’ e de ‘informação relevante’ dos pareceres da auditoria independente emitidos para as empresas do Setor Elétrico. In: XXXI EnANPAD, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007. (CD-ROM).

GUEDES, A. C. S. **A associação entre o parecer da auditoria externa e a necessidade de reapresentação 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.

GUEDES, V. L.; BORSCHIVER, S. Bibliometria: uma ferramenta estatística para a gestão da informação e do conhecimento, em sistemas de informação, de comunicação e de avaliação científica e tecnológica. In: VI CINFOM, 6., 2005, Salvador/BA. **Proceedings...** Disponível em: <http://dici.ibict.br/archive/00000508/01/VaniaLSGuedes.pdf>. Acesso em: 19 fev. 2011.

IUDÍCIBUS, S.; LOPES, A.B. **Teoria avançada da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

LESAGE, C.; WECHLTER, H. Typology of research topics in audit: a content analysis. In: XXX European Accounting Association Annual Congress, 30., 2007, Lisboa. **Anais eletrônicos...** Lisboa: EAA, 2007. Disponível em: <http://www.iae.univ-poitiers.fr/afc07/Programme/PDF/p88.pdf>. Acesso em: 25 ago. 2010.

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.

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

MACIAS-CHAPULA, C. A. O papel da informetria e da cienciometria e sua perspectiva nacional e internacional. **Ciência da Informação**, Brasília, v. 27, n. 2, p. 134-140, maio/ago. 1998.

MAIJOOR, S.; MEUWISSEN, R.; QUADACKERS, L. The effects of national institutions on audit research: evidence from Europe and North America. **The European Accounting Review**, v. 9, n. 4, p. 569–587, 2000.

MARQUART, A.; ALBERTON, L. Parecer de auditoria das companhias listadas no nível 1 de governança corporativa da BOVESPA: uma análise das ressalvas, ênfases e empresas de auditoria entre os anos de 2004 e 2007. In: XV Congresso Brasileiro de Custos, 15., 2008, Curitiba. **Anais eletrônicos...** Curitiba: ABC, 2008. Disponível em: http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=2842. Acesso em: 21 ago. 2010.

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, A.C.; SOUZA, M.A.; MACHADO, D.G.; SILVA, R.P. Auditoria independente: um estudo dos pareceres emitidos sobre demonstrações contábeis de empresas brasileiras listadas na BOVESPA e na NYSE. **Revista Universo Contábil**, v. 5, n. 4, p. 44-62, out./dez., 2009.

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.

SMITH, G.; KROGSTAD, J.L. Sources and uses auditing: A journal of practice and theory's literature: the first decade. **Auditing**, v. 10, n. 2, p. 84-97, fall. 1991.

STRAWSER, J.R. The role of accountant reports in users' Decision-Making Processes: A review of empirical research. **Journal of Accounting Literature**, v. 10, 1991.

WIESNER, W. **O parecer de auditoria como instrumento de evidênciação: um estudo de caso**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). 1987. 176 f. Curso de Pós-Graduação em Contabilidade. Fundação Getúlio Vargas (ISEC/FGV), Rio de Janeiro, 1987.