



ANÁLISE DOS PARECERES DE AUDITORIA CONTÁBIL SOB ENFOQUE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS A PARTIR DA ADOÇÃO DAS IFRS NO BRASIL

ANALYSIS OF ACCOUNTING AUDIT OPINIONS ABOUT THE FINANCIAL STATEMENTS BASED ON THE ADOPTION OF IFRS IN BRAZIL

ANÁLISIS DE LAS OPINIONES DE AUDITORÍA CONTABLE SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS CON BASE EN LA ADOPCIÓN DE LAS NIIF EN BRASIL

Wilson Machado Enes¹

RESUMO

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC foi criado por meio da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC n. 1055/2005 e tem como principal função a emissão dos pronunciamentos contábeis com objetivo de harmonização das normas brasileiras de Contabilidade às internacionais - IFRS. Na área acadêmica têm surgido diversas pesquisas após a adoção da normatização internacional, trazendo em destaque o efeito da aplicação dessas normas sobre algum instrumento contábil. Sob esse contexto, este artigo teve como objetivo geral identificar a quantidade de pareceres de auditoria com ressalva e parágrafo de ênfase após a implantação da IFRS nos dois anos iniciais. Especificamente pretendeu-se verificar se o número de pareceres das empresas auditadas por uma BIG FOUR foi maior em relação as outras firmas de auditoria não pertencentes a esse grupo. Foram pesquisadas empresas nacionais de capital aberto da BM&F BOVESPA, exceto seguradoras e bancos, no período de 2008 PRÉ IFRS a 2011 PÓS IFRS, referente à adoção das normas que entraram em vigor a partir de 2010, por meio da Lei n. 11638/2007. A pesquisa foi desenvolvida por um estudo estatístico descritivo e inferencial cujas variáveis qualitativas foram o tipo de pareceres emitido com ressalva, sem ressalva e negativa de opinião, tipo de auditoras BIG FOUR e NÃO BIG FOUR, que foram descritas por suas frequências absolutas e relativas e que em seguida foram

¹ Possui graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Paulista (2013). Atualmente é Proprietário / Responsabilidade Técnica - Cálculo Preciso Associação Contábil LTDA, com conhecimento em Perícia / Direito do Trabalho resultante de Especializações através de apresentação em Bancos Acadêmicos. Possui conhecimento e experiência em assessoria e consultoria Trabalhista, Previdenciária, Fiscal e Contábil, bem como em Gestão Financeira, Empresarial e Administrativa. Atua como Gerente de Reestruturação Societária e Planejamento Tributário.

comparadas entre quatro anos, por meio de testes de hipóteses de QUI QUADRADO (X^2). Os resultados encontrados por meio dos testes estatísticos foram que os pareceres sem ressalva foram mais frequentes em todos os anos, porém, apenas em 2010 pareceres com ressalva foram mais frequentes aos demais anos, e as negativas de opinião surgiram apenas em 2011. Embora, a frequência com BIG FOUR tenha sido menor no decorrer dos anos, principalmente a partir de 2010, os pareceres com ressalva foram mais frequentes por empresas BIG FOUR.

Palavras chave: IFRS. CPC. Auditoria Independente. BM&F Bove

RESUMEN

El Comité de Pronunciamientos Contables - CPC fue creado por Resolución del Consejo Federal de Contabilidad - CFC n. 1055/2005 y tiene como principal función la emisión de pronunciamientos contables con el objetivo de armonizar las Normas Contables Brasileñas a las internacionales - IFRS. En el ámbito académico, han surgido varios estudios posteriores a la adopción de normas internacionales, destacando el efecto de la aplicación de estas normas sobre algún instrumento contable. En este contexto, este artículo tuvo como objetivo identificar el número de opiniones de auditoría con salvedades y párrafo de énfasis después de la implementación de las NIIF en los dos primeros años. En concreto, se pretendía comprobar si el número de opiniones de las empresas auditadas por un BIG FOUR era superior en relación con otras firmas de auditoría no pertenecientes a este grupo. Las empresas públicas nacionales de la BM&F BOVESPA, excepto las aseguradoras y los bancos, fueron encuestadas en el período de 2008 PRE IFRS a 2011 POST IFRS, en referencia a la adopción de normas que entraron en vigor en 2010, a través de la Ley n. 11638/2007. La investigación se desarrolló mediante un estudio estadístico descriptivo e inferencial cuyas variables cualitativas fueron el tipo de opiniones emitidas con reserva, sin reserva y denegación de opinión, tipo de auditores BIG FOUR y NOT BIG FOUR, las cuales fueron descritas por sus frecuencias absolutas y relativas y que luego se compararon a lo largo de cuatro años usando pruebas de hipótesis CHI SQUARE (X^2). Los resultados encontrados a través de las pruebas estadísticas fueron que las opiniones sin reservas fueron más frecuentes en todos los años, sin embargo, solo en 2010 las opiniones con reservas fueron más frecuentes en otros años, y las opiniones negativas aparecieron solo en 2011. La frecuencia con BIG FOUR ha sido más bajas a lo largo de los años, especialmente a partir de 2010, las opiniones con reservas fueron más frecuentes por parte de las empresas BIG FOUR.

Palabras clave: IFRS. CPC. Auditoría Independiente. BM&F Bovespa.

ANALYSIS OF ACCOUNTING AUDIT OPINIONS UNDER FOCUS ON ACCOUNTING STATEMENTS FROM THE IFRS ADOPTION IN BRAZIL

ABSTRACT:

The Accounting Pronouncements Committee - CPC was created by means of Resolution of the Federal Accounting Council - CFC n. 1055/2005 and its main function is the issuance of accounting pronouncements with the purpose of harmonizing the Brazilian Accounting Standards to the International - IFRS. In the academic area, several researches have emerged after the adoption of international standards, highlighting the effect of applying these standards on some accounting instrument. In this context, this article has as its general objective to identify the number of qualified audit opinions and emphasis paragraph after the implementation of IFRS in the first two years. Specifically, it was intended to verify if the number of opinions of the companies audited by a BIG FOUR was higher in relation to the other audit firms not belonging to this group. National publicly traded companies of the BM&F BOVESPA, except insurers and banks, were surveyed in the period from 2008 PRE IFRS to 2011 POST IFRS, referring to the adoption of the standards that came into effect from 2010, through Law no. 11638/2007. The research was developed by a descriptive and inferential statistical study whose qualitative variables were the type of opinions issued with exception, without exception and negative opinion, type of auditors BIG FOUR and NOT BIG FOUR, which were described by their absolute and relative frequency and which were then compared between four years by Chi-square (χ^2) hypothesis testing. The results found through the statistical tests were that unqualified opinions were more frequent in all years, however, only in 2010 with caveat opinions were more frequent in the other years, and negative opinions only appeared in 2011. Although, the frequency with BIG FOUR has been lower over the years, especially from 2010, the caveat advice was more frequent by BIG FOUR companies.

Key words: IFRS. CPC. Independent Audit. BM&F Bovespa.

1. INTRODUÇÃO

Os principais objetivos para o alinhamento da contabilidade brasileira com os padrões internacionais envolvem vários aspectos como: focar a contabilidade societária nos interesses dos usuários externos que são os investidores e credores; estabelecer normas no processo de normatização para que não sejam fundamentadas em atos normativos feitos pelos órgãos normativos; facilitar o entendimento das demonstrações

financeiras das companhias nacionais em outros países; aumento da transparência e confiabilidade das informações, além de estimular novos investimentos; e aumentar o ganho de eficiência das demonstrações contábeis (LIMA, 2010).

No Brasil, o marco principal do processo de convergência ao padrão contábil internacional ocorreu em meados 2008 para as sociedades abertas e empresas de grande porte, com a entrada em vigor da Lei n.º 11.638/07, que alterou diversos dispositivos da Lei das S/As, buscando alinhar a contabilidade nacional aos padrões internacionais. Esta convergência conduz os usuários das informações contábeis para observarem com atenção as mudanças proporcionadas pela convergência na elaboração das demonstrações contábeis (BARBOSA et al., 2009).

Após a implantação da IFRS no Brasil nos dois primeiros anos, houve uma quantidade maior de pareceres com ressalva ou negativa de opinião?

Devido a relevância do tema para área contábil, espera-se que com a adoção, adaptação e harmonização das IFRS, tenham-se um aumento na comparabilidade e qualidade das demonstrações financeiras e como consequência um impacto positivo para a capacidade de previsão dos analistas que seguem e avaliam as empresas do mercado de capitais e nas decisões que envolvem fatos econômicos. A consequência disso é tornar as empresas e o país mais atrativos para investidores internacionais e alavancar a economia do Brasil.

O objetivo do presente artigo foi de identificar se houve uma quantidade maior de pareceres de auditoria com ressalva e/ou com negativa de opinião, após a implantação da *IFRS* nos dois anos iniciais. Para tanto optou-se pelo seguinte objetivo específico: identificar se após implantação das *IFRS* pretendeu-se verificar se o número de pareceres com ressalva ou negativa de opinião das empresas auditadas por uma *BIG FOUR* foi maior em relação as outras firmas de auditoria não pertencentes a esse grupo, devido a expertise que estas Companhias de Auditorias têm no mercado. (STIGLER, 1961)

Usou-se como metodologia análise estatística este estudo foi descritivo e inferencial. Foram pesquisadas empresas nacionais de capital aberto listadas na BM&F Bovespa exceto seguradoras e bancos devido a contabilização diferenciada, no período

de 2008 a 2011, ou seja, pré e pós IFRS, referente a adoção das normas contábeis internacionais terem entrado em vigor a partir de 2010 de acordo com a lei 11.638/07.

O presente artigo está dividido em cinco partes, a primeira esta introdução, segunda parte referencial teórico, terceira metodologia, quarta análise dos resultados e quintas considerações finais.

1. REFERENCIAL TEÓRICO

1.1 ESTUDOS SOBRE IMPLEMENTAÇÃO DAS IFRS

A contabilidade no Brasil apresentou mudanças drásticas no que diz respeito a sua evidenciação e registro, conhecido como o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, através de publicações da *International Financial Reporting Standards* (IFRS), alterando assim a lei da contabilidade nº. 6.404/76 que aborda aspectos da contabilidade societária no Brasil (LAFFIN e LOHN, 2013).

O Brasil passou a adotar as Normas Internacionais de Contabilidade, conhecidas como International Financial Reporting Standards (IFRS), a partir de 2008, com a promulgação da Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007 (ANTUNES et al 2012).

De acordo com Silva et. al. (2012) as regulamentações serviram para harmonizar a contabilidade frente a estrutura conceitual internacional, buscando minimizar os conflitos com intuito de melhorar a comparabilidade da informação financeira dos diferentes países, a fim de evitar que a divergência de critérios, como também, das normas ocasione impactos diferentes nas contas patrimoniais de resultado. Como também, no mercado Europeu foram encontrados impactos positivos na harmonização contábil via *IFRS* (NAOMI e KEVIN, 2007).

O CPC foi criado através da resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº. 1.055/05, e tem a função de emitir pronunciamentos contábeis no intuito de padronizar as normas brasileiras às internacionais (ALMEIDA, 2014). Iudícibus et. al.

(2010) destaca ainda que há pronunciamentos para cada assunto pertinente a ciência contábil, como receitas, ativo imobilizado, ativo intangível dentre outros assuntos.

Todavia, na área acadêmica surgiram muitas pesquisas após adoção das normas internacionais de contabilidade como o efeito da adoção das IFRS sobre algum instrumento contábil, no qual, pode ser citada a pesquisa de Santos e Cavalcante (2014) cujo objetivo foi avaliar o efeito da adoção das IFRS no Brasil, tendo como relevância informacional o lucro contábil das firmas de capital das firmas de capital aberto. Embora, para estes autores supracitados, por meio de uma pesquisa empírica tenha-se constatado que a partir da adoção das *IFRS*, tenha se tido um aumento na capacidade associativa do lucro contábil, pela análise conjunta das evidências, foi concluído que, não é possível afirmar que a adoção das *IFRS*, no Brasil, contribuiu com o aumento da relevância informacional do lucro contábil das firmas de capital aberto.

Outro estudo acadêmico sobre o efeito das IFRS foi o artigo acadêmico de Braga (2017), que investigou a associação entre adoção mandatória das normas internacionais de contabilidade e o nível de *Tax Avoidance*, que foram utilizadas três métricas para o *Tax Avoidance*, e controlaram-se fatores no nível do país e no nível da firma que já mostraram associação com o *Tax Avoidance* em estudos anteriores no qual, chegou-se a conclusão que, a partir de uma amostra que varia de 9.389 a 15.423 companhias abertas de 35 países, para o período de 1999 a 2014, constatou-se que a adoção das IFRS está associada a um aumento no nível de *Tax Avoidance*, mesmo após o controle do nível de *book-tax conformity* requerido nos países e o volume dos *accruals*, considerados possíveis fatores determinantes dessa relação.

Há outras abordagens de pesquisas sobre IFRS, que abordaram fatores como a implantação das normas no país, podendo citar a pesquisa de Santos (2015) que mediu o impacto total da implementação das *IFRS* desde o padrão original (LEI 6.404/76) até após a adoção destas normas tendo como instrumento de pesquisa o lucro e o patrimônio líquido das empresas listadas na bolsa de valores brasileiras abrangendo a antecipação voluntária das mesmas no período de 2008/2009 e após a convergência obrigatória 2010. Desta forma, chegaram à conclusão que houve aumento significativo tanto no lucro

quanto no patrimônio líquido após a implementação das normas, corroborando com pesquisas para análise financeira das empresas.

Enquanto Silva e Fonseca (2015) fizeram uma pesquisa descritiva-explicativa com abordagem quantitativa composto por 143 empresas brasileiras e 30 empresas portuguesas, no qual foi mensurado a partir do modelo de Barth et al. (2008) que teve como intuito de constatar o impacto do processo de convergência contábil internacional referente a qualidade da informação divulgada.

Não obstante, as nações analisadas na pesquisa citada acima tenham implementado as normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS) com objetivo de verificarem maior qualidade e confiança aos demonstrativos financeiros, a fim de evitar as escolhas contábeis em relação ao gerenciamento de resultados, que possam afetar os resultados disponibilizados pelas empresas, o modelo empírico utilizado não obteve resultados estatísticos significativos, para conferir tais mudanças, especialmente no período das pós-convergência as normas internacionais de contabilidade. (SILVA e FONSECA, 2015).

Zortea et al. (2017) também realizou um estudo sobre a adoção das *IFRS*, investigando se a eficiência do mercado de capitais brasileiro, com relação a incorporação das informações contábeis com relação aos preços alterou após a implantação das normas internacionais de contabilidade, usando como métrica usando como métrica o teste de Mishkin (1983). Porém, com os resultados obtidos no teste não foi possível constatar sobre alguma mudança no cenário da eficiência do mercado acerca das informações contábeis no mercado de capitais após a adoção dos *IFRS*.

Já Oliveira, Nakao e Nardi (2017), fizeram um estudo em que foi analisado a influência das firmas de auditoria externa em atestar a fidedignidade das informações em notas explicativas, no qual foi adotado duas estratégias de pesquisas entre elas a observação da informação nos dois primeiros anos de adoção das *IFRS*, cujo intuito foi verificar diferenças em função da experiência da empresa de auditoria, sendo que a amostra foi separa por dois grupos *Big Four* e *não Big Four*, com uma população de 33 empresas de capital aberto com ações negociadas na BM&F Bovespa, sendo selecionada

para maior profundidade uma informação específica, o CPC 29 de ativos biológicos. Portanto, por meio do resultado da pesquisa, foi notável perceber que, tanto para as empresas auditadas por Big Four quanto para aquelas auditadas por outras firmas de auditoria, não ocorreu conformidade plenas às exigências de divulgação em notas explicativas do pronunciamento CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola.

Existiram outras diversas pesquisas sobre a adoção das *IFRS*, logo após sua implantação como as de (ANTUNES et al. 2012; CALIXTO e SANTOS, 2010, GONÇALVES et al. 2014).

Ao se reportar sobre pesquisas no âmbito internacional podem ser citadas o estudo de Naomi e Kevin (2007) que embora, tenha concluído que na Europa a adoção das *IFRS* tenha trazido harmonização por meio de resultados de impactos positivos. Porém, para estes autores não é possível generalizar a outros mercados, pois cada país possui órgãos reguladores e sistemas jurídicos distintos em comparação com outros.

Barth, Landsman e Lang (2008) examinaram se a aplicação das *IFRS* está mais associada a uma maior qualidade contábil, ou seja, se a aplicação destas normas reflete efeitos combinadas de características com os sistemas de relatórios financeiros, incluindo sua interpretação, aplicação e litígios.

2.2. AUDITORIA EXTERNA

A necessidade de auditoria nasceu devido à existência de custos de contratação. Quando um contrato explícito é exaustivamente especificado e perfeitamente executado torna-se dispendioso negociar ou executar, há potenciais conflitos de interesse entre gestores e investidores externos, e serviços de auditoria são indispensáveis como instrumentos perfeito de monitoramento (BRITO e PERES, 2006).

Existem vários motivos que levam as empresas a contratarem serviços de auditoria externa entre eles pode citar: obrigação legal, imposição de bancos ou fornecedores, a fim de atender às exigências do próprio estatuto ou contrato social (proteção) e para efeito de negociação ou combinação de negócios (ALMEIDA, 2010).

De acordo com Silva e Inácio (2013) os auditores externos devem realmente poupar a sua independência e efetuar uma apropriada avaliação do trabalho do auditor interno que lhes permita decidir sobre a utilização, ou não, do trabalho do auditor interno e, caso optem por essa utilização, definir ainda o nível de confiança a depositar nesse trabalho ou até que ponto podem utilizar esse trabalho.

As grandes empresas de auditoria podem tentar melhorar a qualidade dos relatórios anuais permitindo que o cliente divulgue mais informações. (ARCHAMBAULT e ARCHAMBAULT, 2003).

Acredita-se que o rodízio da firma de auditoria contribui para o aumento da independência entre o relacionamento do auditor e do cliente, que pode se desgastar com o tempo. Logo, por serem firmas independentes, as organizações não precisam renovar o contrato havendo maior rotatividade na prestação de serviços por parte dessas firmas. (SILVA e BEZERRA, 2010)

Todavia, o auditor independente ao prestar serviços de para auditar empresas, principalmente aquelas listadas na bolsa de valores brasileira pode emitir opinião sobre as demonstrações contábeis conhecidas como parecer, classificadas no quadro 1 abaixo.

Quadro 1: 1 Classificações de Pareceres

Tipos de Parecer do Auditor	Características
Sem ressalva	Exame efetuado de acordo com as normas contábeis, demonstrações financeiras contêm todas as exposições informativas necessária
Com ressalvas	O parágrafo padrão é alterado devendo deixar claro a natureza da ressalva, normalmente utilizando as expressões exceto e exceção na redação do parecer.
Adverso	Quando o auditor possui informações suficientes para formar a opinião de que as

	demonstrações contábeis, não representam adequadamente a posição Patrimonial e Financeira. Ocorre, quando o auditor constata que a informação é tão relevante que não justifica a simples emissão de um parecer com ressalvas.
Negativa de parecer	Ocorre quando, o limite no escopo do exame ou incertezas tem um efeito relevante sobre as demonstrações financeiras.

Fonte: Almeida (2010)

3. METODOLOGIA

3.1 Período de coleta

Os dados foram coletados entre o período de 2008 a 2011, *ex-ante* e *ex-post* IFRS, referente a adoção das normas contábeis internacionais terem entrado em vigor a partir de 2010 de acordo com a Lei n.º 11.638/07, para que se fizesse uma comparação entre os pareceres de auditoria, nos primeiros anos de implantação, por se tratar de uma nova forma de contabilização recente no país. De acordo Laffin e Lohn (2013) com a implementação das IFRS, o Brasil acabou por apresentar mudanças drásticas. Portanto, este estudo, averiguou a classificação dos pareceres de auditoria devido a adaptação a esta mudança na implementação das IFRS para com as demonstrações contábeis.

3.2 Amostra de Dados e Coleta de Dados

A população deste estudo foi composta por todas as empresas listadas na B³ exceto, empresas financeiras, como fundos e seguros, por possuírem diferentes regras de tributação e de escrita contábil.

A coleta de dados foi por meio de acesso ao site da B³ e a CVM, de onde foram extraídas as informações sobre os rodízios das firmas de auditoria.

3.3 Metodologia e Tabulação do Dados

A metodologia desenvolvida para esta pesquisa foi uma análise estatística deste estudo foi descritiva e inferencial. As variáveis qualitativas (tipos de auditoras – Big Four e Não Big Four; tipos de pareceres emitidos – sem ressalva, com ressalva, negativa de opinião e adverso) foram descritas por suas frequências absolutas e relativas. Em seguida estas frequências foram comparadas entre 4 anos (2008, 2009, 2010 e 2011) por meio do teste de hipóteses do Qui-quadrado (χ^2). O tipo de parecer emitido e o tipo de auditora independente também foram comparadas entre si pelo Qui-quadrado.

Para todas as análises, considerou-se o nível de significância de 5% e o grau de significação de $p < 0,05$. Para tanto, foi usado o editor de planilhas Excel da *Microsoft*® e o *software Statistical Open for All (SOFA*®), versão: 1.4.6.

4. RESULTADOS

4.1 DESCRIÇÃO DAS EMPRESAS

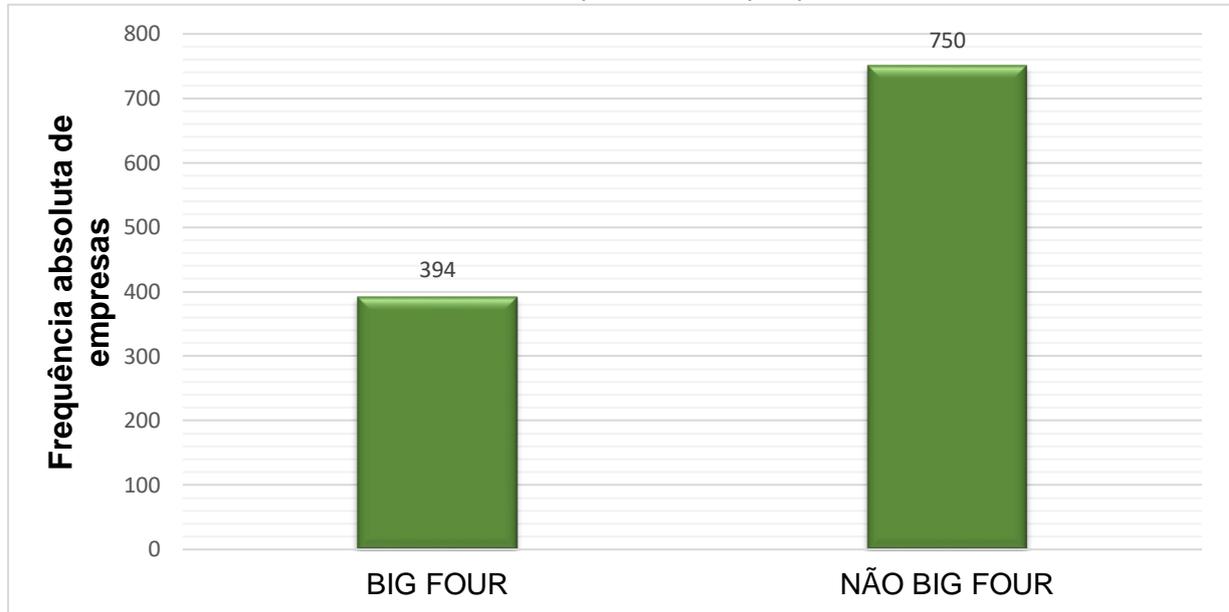
O IBRACON (Instituto Brasileiro de Auditores Independentes) as regras para auditoria externa, levam diversas empresas a serem obrigadas a submeter ao serviço de monitoria, em média de 3.000 a 4.000, sem contabilizar as mais de 500 empresas que são monitoradas pela CVM (Comissão de Valores Imobiliários).

Portanto, o presente trabalho é baseado nas empresas listadas na BM&F Bovespa, regulamentada pela CVM, que alterou a instrução normativa nº 457 para nº 485, cujo objetivo era estabelecer que as demonstrações contábeis consolidadas sejam apresentadas a partir de 2010 seguindo as *IFRS*, por meio dos Comitês de Pronunciamento Contábeis.

A seguir, é apresentado os resultados encontrados nesta pesquisa.

Figura 01 – Frequências absolutas de empresas auditadas por auditorias independentes Big Four e Não Big Four.

Fonte: Elaborada pelo autor da pesquisa



Fonte: Elaborada pelo autor da pesquisa

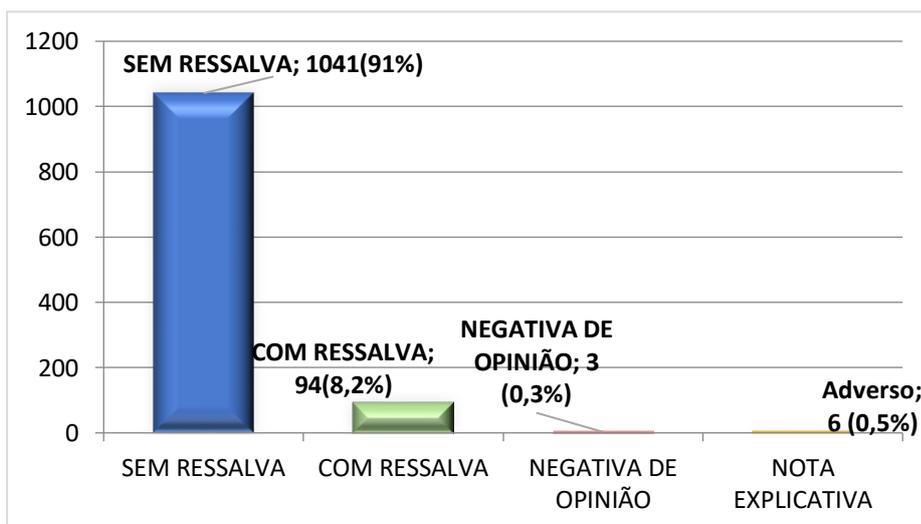
Tabela 01 – Comparação entre as frequências das auditorias realizadas por auditoras Big Four e Não Big four com o ano.

Ano	Tipo de auditoria independente						Estatística inferencial	
	Não Big Four		Big Four		Total		χ^2	Valor p
	n	%	n	%	n	%		
2008	166	58,45	118	41,55	284	100	20,51	<0,001*
2009	176	61,32	111	38,68	287	100		
2010	193	67,48	93	32,52	286	100		
2011	214	74,83	72	25,17	286	100		
Sem data	1	100	0	0	1	100		

Fonte: Elaborada pelo autor da pesquisa

Um dos motivos da queda na frequência de Auditorias *Big Four*, possuir um declínio com o passar dos anos com um grau de significância de 99%, pode ter sido a o critério no exame das demonstrações contábeis, como constatado por Fonseca e Silva (2015) o impacto causado nas empresas brasileiras referente a qualidade da informação por meio da convergência de adoção contábil das *IFRS*. Assim como, Barth, Landsman e Lang (2008) afirmam que à aplicação das *IFRS* refletem nos sistemas de relatórios financeiros.

Figura 02 – Frequência relativa do tipo de parecer emitido pelas auditoras independentes.



Fonte: Elaborada pelo autor da pesquisa

Considerando todos os anos avaliados, os pareceres sem ressalva de s e destacaram na frequência, porém ainda teve uma pequena margem de pareceres sem ressalva e ainda de negativa de opinião e frequência. As empresas de auditoria podem tentar melhorar a qualidade dos relatórios, mostrando mais veracidade em relação as demonstrações contábeis. Portanto, o parecer dos auditores tem reflexo no mercado para os *shareholders*. (ARCHAMBAULT e ARCHAMBAULT, 2003).

4.2 COMPARAÇÕES COM O TIPO DE PARECER EMITIDO.

Tabela 02 – Comparação entre o tipo de parecer emitido pelas auditoras independentes com o ano.

Ano	Tipo de parecer emitido pelas auditoras independentes								Estatística Inferencial			
	<i>Sem ressalva</i>		<i>Com ressalva</i>		<i>Negativa de opinião</i>		<i>Adverso</i>		Total		X2	Valor p
n	%	n	%	n	%	n	%	n	%			
2008	261	91,90	21	7,39	0	0	2	0,71	284	100	23,66	0,02*
2009	262	91,28	23	8,01	0	0	2	0,71	287	100		
2010	256	89,51	28	9,79	0	0	2	0,70	286	100		
2011	262	91,61	21	7,34	3	1,05	0	0	286	100		
Sem data	0	0	1	100	0	0	0	0	1	100		

Fonte: Elaborada pela autora da pesquisa

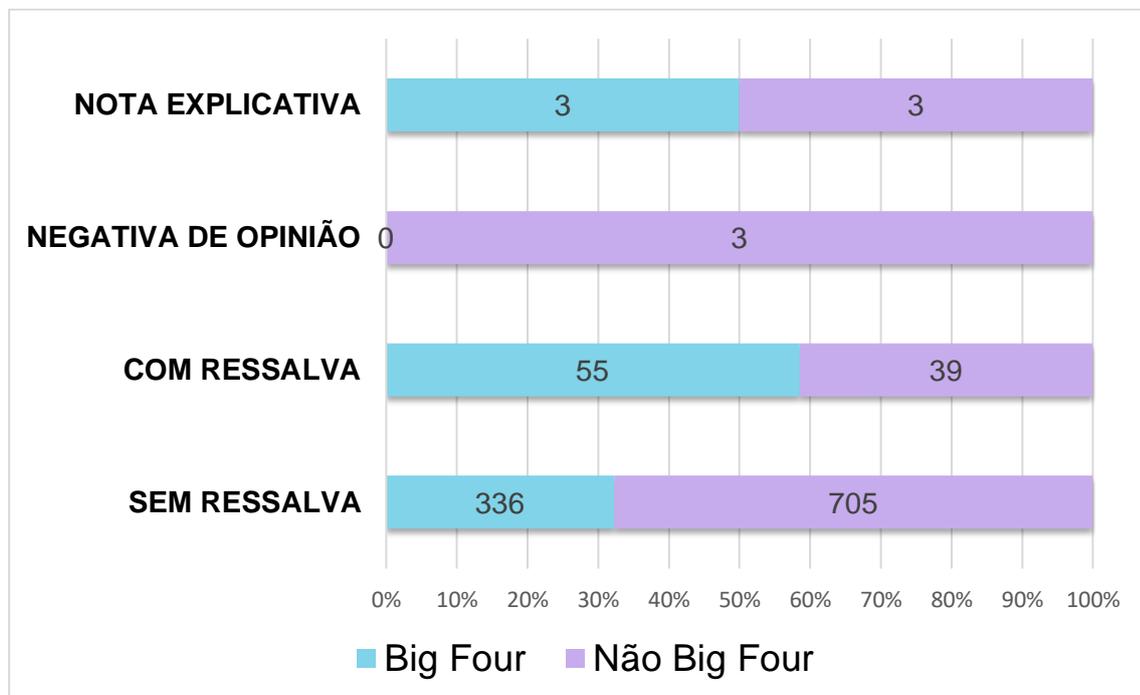
Ao adotar as normas internacionais, esperava-se que o Brasil ganhasse mais competitividade no mercado internacional perante os seus investidores, pois, as regulamentações serviram para como parâmetros da contabilidade perante a estrutura conceitual internacional, buscando minimizar os conflitos com intuito de melhorar a comparabilidade da informação financeira dos diferentes países. (SILVA, 2010)

Porém, como os primeiros anos eram de adaptação das empresas as novas normas contábeis, a literatura previa que o número de pareceres com ressalva seriam maiores nos primeiros anos, o que foi constatado por este teste estatístico. Embora, os pareceres

sem ressalvas tenham sido mais frequentes em todos os anos avaliados. Apenas em 2010 os pareceres com ressalva foram mais frequentes em comparação aos demais anos. As negativas de opinião surgiram apenas em 2011, ano em que não teve nenhuma emissão de parecer adverso.

4.3. COMPARAÇÃO ENTRE AS AUDITORAS BIG FOUR E NÃO BIG FOUR E O TIPO DE PARECER EMITIDO.

Figura 03 – Comparação entre o tipo de parecer emitido e o tipo de auditoras Big four e Não Big four*.



Fonte: Elaborada pelo autor da pesquisa

Uma empresa ao contratar alguma *Big Four*, sinaliza para o mercado que sua contabilidade será colocada a análise de auditores treinados em grandes corporações, podendo aumentar a reputação da empresa, pois desta forma, os executivos serão melhor avaliados em suas decisões contábeis. (STIGLER, 1961) Por isso, foi constatado que as empresas auditadas por Companhias pertencentes a uma *Big Four* tiveram a

frequência de pareceres com ressalvas maior em relação a empresas não pertencentes a este grupo.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS:

A partir de 2010 o Brasil adotou as Normas Internacionais de Contabilidade com intuito de aumentar a qualidade da informação contábil para os *shareholders*, trazendo mais investimentos de empresas internacionais para o país. Porém as adoções destas normas trazem alguns impactos, principalmente nos dois primeiros anos quando o país estava ainda aprendendo como lidar com essa nova normatização.

As empresas listadas em bolsas de valores, têm a obrigação legal de contratar uma companhia de auditoria externa para análise das demonstrações contábeis e inclusive as grandes empresas de auditoria podem tentar melhorar a qualidade dos relatórios anuais permitindo que o cliente divulgue mais informações. (ARCHAMBAULT e ARCHAMBAULT, 2003).

Desta forma, esta pesquisa teve como intuito identificar se houve uma quantidade maior de pareceres com ressalva e ressalva e/ou com negativa de opinião, após a implantação da *IFRS* nos dois anos iniciais e como objetivo específico de identificar se após a implantação das *IFRS*, o número de pareceres com ressalva e ou negativa de opinião de empresas Auditadas por uma *Big Four*, foi maior em relação as outras firmas de auditoria.

Embora, a quantidade de pareceres com ressalva tenham sido menos frequentes nos 4 anos analisados em 2010 no primeiro ano de adoção das normas internacionais de contabilidade a quantidade de pareceres com ressalvas foram maior, como também, o número de pareceres com ressalva foi maior por companhias de auditoras Big Four.

Para pesquisas futuras pretende ser realizada por meio de regressão Diff- Diff, que é uma técnica de estatística usada para pesquisas quantitativas, no qual, objetiva-se estudar o efeito diferencial de um tratamento de um grupo versus o grupo de controle (SARTORIS, 2013).

Estudos que possibilitem responder e outras questões que podem surgir são importantes para o processo de ajustamento e de convergência a um padrão de normas de contabilidade a aplicar de forma universal.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Um Curso Moderno e Completo**. Editor atlas S.A. 7ª edição São Paulo 201.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Curso de Contabilidade Intermediária em IFRS e CPC: Atende à Programação do 2º Ano dos Cursos de Ciências Contábeis e Administração de Empresas**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- ANTUNES, Maria Thereza Pompa, et al. A adoção no Brasil das normas internacionais de contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil. **Revista de Economia e Relações Internacionais**, São Paulo, v. 10, n. 20, p. 05-19, jan. 2012. Acesso em: https://www.fAAP.br/pdf/faculdades/economia/revistas/ciencias-economicas/revista_economia_20.pdf Acesso em: junho de 2020.
- ARCHAMBAULT, Jeffrey J. ARCHAMBAULT, Marie E. A multinational test of determinants of corporate disclosure. **The International Journal of Accounting**, v. 38, p. 173-194, 2003. Disponível em: <http://library.manhesabdaram.com/uploads/paperfile/paperfile-1421579272.pdf>. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm. Acesso em: jun. 2020.
- BARTH, M.; LANDSMAN, W.R.; LANG, M.H. International Accounting Standards and Accounting Quality. **Journal of Accounting Research**, v. 46, n. 3, p.467-498. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2008.00287.x> Acesso em: jun. 2020.
- BRAGA, Renata Nogueira. Efeitos da adoção das IFRS sobre o tax avoidance. **Revista de Contabilidade e Finanças – USP**, São Paulo, v. 28, n. 75, p. 407-424, set/dez. 2017. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/138287> Acesso em: jun. 2020.
- BRASIL. Instituto Brasileiro de Auditores Independentes do Brasil. Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/> Acesso em: out. 2020.
- BRASIL. **Lei nº 6.404/76**. Disponível em: Acesso em: fev. 2016.
- _____. **Lei nº 11638/07**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm Acesso em: jun. 2020.
- BRITO, Ricardo D; PERES, Eduardo P. Uma auditoria confiável adiciona valor? **Brazilian Business Review**, Vitória – Es, v. 3, n. 2, p. 207-228 jul/dez 2006. Disponível em: http://www.bbronline.com.br/artigos.asp?sessao=ready&cod_artigo=290. Acesso em: jun. 2020.
- CALIXTO, L.; SANTOS, E. S. Impactos do início da harmonização contábil internacional (Lei11.638/07) nos resultados das empresas abertas. **RAE-e**, São Paulo, v.9, n. 1, 2010.

Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/S1676-56482010000100006> Acesso em: jun. 2020.

GONÇALVES, João Constantino et al. Análise do Impacto do Processo de Convergência as Normas Internacionais de Contabilidade no Brasil: um estudo com base na relevância da informação contábil. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 10, n. 3, p. 25-43, jul/set. 2014. Disponível em: www.furb.br/universocontabil Acesso em: jun. 2020.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Arioaldo dos. **Manual de Contabilidade Societária: Aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC**. São Paulo: Atlas, 2010.

LAFFIN, Marcos; LOHN, Joana. Mudanças no Cenário Contábil: Abordagem do Teste de Recuperabilidade de Ativos. **Revista Eletrônica do Alto Vale de Itajaí**, v. 2, n. 2, p. 60-73, dezembro, 2013. Disponível em: <http://www.revistas.udesc.br/index.php/reavi/article/view/3955>; Acesso em: jun. 2020.

OLIVEIRA, Natália Cortes de; NAKAO, Silvio Horoshi; NARDI, Paula Carolina Ciampaglia. Análise da Influência das Firmas de Auditoria na Divulgação de Informações em Notas Explicativas. **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 14, n. 2, p. 139-154, abr/jun 2017. Disponível em: <http://revistas.unisinos.br/index.php/base> Acesso em: jun. 2020.

NAOMI S. S.; KEVIN J.S. IFRS Adoption and Accounting Quality: **A Review. European Accounting Review**, v. 16, n. 4, p. 675-702, 2007. DOI <http://dx.doi.org/10.1080/09638180701706732>. Acesso em: jun. 2020.

SANTOS, Edilene Santana. O Impacto Total da Implementação DO IFRS no Lucro e Patrimônio Líquido das Empresas Brasileiras. **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 12, n. 3, p. 225-241, jul/set 2015. Acesso em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1676-56482010000100006&script=sci_abstract&tlng=pt Acesso em: jun. 2020.

SANTOS, Mateus Alexandre Costa dos; CAVALCANTE, Paulo Roberto Nóbrega. O Efeito da Adoção dos IFRS sobre a Relevância Informacional do Lucro Contábil no Brasil. **Revista de Contabilidade e Finanças – USP**, São Paulo, v. 25, n. 66, p. 228-241, set/out/nov/dez. 2014. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/98012> Acesso em: jun. 2020.

SARTORIS, Alexandre. **Estatística e Introdução a Econometria**. Editora Saraiva, 2 ed. São Paulo, 2013.

SILVA, Oscar Lopes da; et al. Proposta de Mensuração dos Ativos Intangíveis por Meio do Fair Value e Impairment. **Estudos do Isca**, v. 4, n. 4, p. 1-15. 2012. Disponível em: <http://www.revistas.ua.pt/index.php/estudosdoisca/article/viewFile/2024/1890>; Acesso em: jun. 2020.

SILVA, Pedro Ylunga Costa da; FONSECA, Marcos Wagner. Gerenciamento de Resultados: estudo empírico de empresas brasileiras e portuguesas antes e após adoção das IFRS. **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 12, n. 3, p. 193-209, jul/set 2015. Disponível em: DOI 10.4013/base. 2015.123.03 Acesso em: jun. 2020.



SILVA, Ana Sofia Valente Cunha e; INÁCIO, Helena Coelho. Relação entre a Auditoria Interna e Auditoria Externa e o impacto nos honorários dos auditores externos. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 9, n. 1, p. 135-146, jan/mar. 2013. Disponível em: www.furb.br/universocontabil Acesso em: jun. 2020.

SILVA, Júlio Orestes da; BEZERRA, Francisco Antônio. Análise do Gerenciamento de Resultados e o Rodízio das Firms de Auditoria nas Empresas de Capital Aberto. **Revista Brasileira de Gestão e Negócios**, São Paulo, v. 12, n. 36, p. 304-321, jul/set 2010. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rbgn/v12n36/1983-0807-rbgn-12-36-304.pdf> Acesso em: jun. 2020.

STIGLER, George J. The Economics of Information. **The Journal of Political Economy**, v. LXIX, n. 3, p. 213-225, jun. 1961. Disponível em: <http://home.uchicago.edu/~vlima/courses/econ200/spring01/stigler.pdf>. Acesso em: jun. 2020.

ZORTEA, Chrystian Tresman; et al. Eficiência do mercado de capitais após a adoção da IFRS no Brasil: aplicando o teste de Mishkin. **Revista Contemporânea de Contabilidade, Florianópolis**, v. 14, n. 32, p. 141-146, mai/ago 2017. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2017v14n32p141> Acesso em: jun. 2020.

Submissão: Janeiro 2022

Publicação: Junho 2022