DOI: http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v15n44p75-85

RELATÓRIO MODIFICADO DE AUDITORIA: ANÁLISE PRÉ E PÓS-CONVERGÊNCIA AOS PADRÕES INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE*

AUDIT MODIFIED REPORT: ANALYSIS PRE AND POST-CONVERGENCE TO INTERNACIONAL ACCOUNTING STANDARDS



ADALENE OLIVIA SILVESTRE
Mestranda do programa de pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - Unisinos. ***Endereço:*** *Av. Unisinos, 950, Bairro Cristo Rei | 93.022-750 | São Leopoldo/RS | Brasil.*
E-mail: *adasilvestre@gmail.com*

KÉLIM BERNARDES SPRENGER
Mestranda do programa de pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - Unisinos. ***Endereço:*** *Av. Unisinos, 950, Bairro Cristo Rei | 93.022-750 | São Leopoldo/RS | Brasil.*
E-mail: *kelim.bs@hotmail.com*

CLÓVIS ANTÔNIO KRONBAUER
Doutor em Ciências Contábeis pela Universidad de Sevilla - España. É professor do PPG em Ciências Contábeis (Mestrado e Doutorado) e dos Cursos de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos. ***Endereço:*** *Av. Unisinos, 950, Bairro Cristo Rei | 93.022-750 | São Leopoldo/RS | Brasil.*
E-mail: *clovisk@unisinos.br*

RESUMO

Em uma realidade negocial internacionalizada, a divulgação de informações adequadas, transparentes e comparáveis se tornou essencial, concedendo grande importância às normas internacionais de contabilidade. A realização de auditoria independente e a consequente emissão de seu relatório conferem às demonstrações contábeis maior credibilidade. Assim, o presente estudo tem como objetivo verificar quais são os principais motivos que ocasionam a emissão de relatório de auditoria independente (RAI) modificado, nas empresas listadas no segmento tradicional da BM&FBOVESPA, no período pré e pós-convergência aos padrões internacionais de contabilidade. Para atender ao objetivo, analisou-se os RAI emitidos entre os anos de 2004 a 2007, período pré-convergência, e os anos de 2010 a 2013, período pós-convergência. Foram coletados os RAI das 250 empresas listadas no segmento tradicional da BM&FBOVESPA, das quais 184 apresentaram os RAI referentes a todos os exercícios, foco do estudo, totalizando 1.472 relatórios. Do total dos RAI analisados 206 apresentaram modificações. Sobre esses, realizou-se análise dos motivos que justificaram a modificação e buscou-se a relação existente entre os motivadores do período pós-convergência e as normas internacionais. Os principais resultados demonstram que os motivos predominantes no período pré-convergência são investimentos e tributos; já no período pós-convergência são investimentos e continuidade. Quanto à relação entre os motivadores do período pós-convergência e as alterações trazidas pelas normas internacionais, verificou-se que do total de 213 motivadores, 36 referem-se às alterações, principalmente devido a teste de impairment, arrendamento mercantil, intangível e empréstimos e financiamentos.

Palavras-chave: Auditoria. Convergência. Relatório de auditoria independente.

*Artigo apresentado na XV Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul, dia 27 de agosto de 2015 em Bento Gonçalves - RS.

Submissão em 21/10/2015. **Revisão em** 18/12/2015. **Aceito em** 19/12/2015.

(cc) BY-NC

ABSTRACT

In an internationalized negotiating reality, the disclosure of suitable, transparent and comparable information has become essential, providing great importance to international accounting standards. Performing independent audit and the consequent issuance of its report gives greater credibility to the accounting statements. Thus, this study aims to determine which are the main reasons that cause the emission of Independent Audit Report (RAI) modified in companies listed in the traditional segment of the BM&FBOVESPA, in the period pre and post-convergence to international accounting standards. To comply with the goal, it was analyzed the RAI issued among the years 2004 to 2007, pre-convergence period, and the years from 2010 to 2013, post-convergence period. The RAI was collected from 250 companies listed in the traditional segment of the BM&FBOVESPA, from which 184 showed the RAI referring to all the exercises that were focus of the study, totalizing an amount of 1,472 reports. Considering the total of RAI analyzed, 206 showed modifications. About these ones, it was analyzed the reasons to justify such modifications and it was sought the relation between the motivators of the post-convergence period and international standards. The main results show that the reasons prevailing in the pre-convergence period are investments and taxes; however in the post-convergence period are investments and continuity. Regarding to the relationship between the motivators of the post-convergence period and the changes introduced by international standards, it was found that from the total of 213 motivators, 36 refer to the changes as being mainly due to impairment test, leasing, intangible assets and loans and financing.

Keywords: *Audit. Convergence. Independent audit report.*

1 INTRODUÇÃO

As demonstrações contábeis são fonte de informação sobre a situação patrimonial, econômica e financeira de uma empresa. Representam o mais importante meio de comunicação entre a entidade e o *stakeholder*.

A fidedignidade das informações divulgadas é fundamental para que as demonstrações contábeis cumpram a função a que se destinam: gerar informações úteis para a tomada de decisões. Nesse sentido, o auditor independente busca verificar se as informações encontram-se de acordo com as normas e livres de distorções relevantes, expressando sua opinião por meio da emissão do relatório de auditoria independente (RAI).

Existe um consenso de que os benefícios econômicos das informações contábeis aumentam quando essas são auditadas, pois se acredita que estão menos sujeitas a distorções do que aquelas não examinadas pelos auditores (DAMASCENA, FIRMINO, PAULO, 2011). Assim, espera-se que as demonstrações contábeis auditadas apresentem melhor conteúdo informacional.

A globalização da economia tem sido caracterizada pela quebra de barreiras comerciais entre países, pelo aumento de investimentos externos nos mercados de capitais e pelo avanço das tecnologias de informação (BATISTA *et al.*, 2010). Esse cenário trouxe a necessidade de informações padronizadas, permitindo às empresas de diferentes países acesso a informações transparentes e comparáveis.

No Brasil, o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade (IFRS) deu-se por meio do advento da Lei 11.638/07, que alterou a Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações), e introduziu profundas modificações na forma de contabilização e evidenciação dos fatos contábeis.

Considerando o cenário de internacionalização da contabilidade e a importância do trabalho realizado pelo auditor independente, expresso por meio da emissão do RAI, este estudo tem como objetivo responder ao seguinte questionamento: **quais são os principais motivos que ocasionam a emissão de relatório de auditoria independente (RAI) modificado, nas empresas listadas no segmento tradicional da BM&FBOVESPA, no período pré e pós-convergência aos padrões internacionais de contabilidade?**

Para responder a pergunta proposta buscou-se identificar os tipos de RAI emitidos (modificados ou não modificados) e, quando for o caso, o tipo de modificação (ressalva, adverso ou abstenção de opinião). Verificou-se nos RAI modificados a quantidade de motivos que justificaram a sua emissão, a natureza dos motivos apresentados e a relação desses com as alterações trazidas pela convergência aos padrões internacionais de contabilidade. Complementarmente, apresentou-se a participação das firmas de auditoria denominadas *Big Four* na realização de trabalhos de auditoria na amostra estudada.

Assim, as contribuições do presente estudo mostram-se relevantes, caracterizadas sobre dois aspectos principais. O primeiro, por permitir identificar os motivos que ocasionam a emissão de RAI modificado, indicando aspectos de desacordo com as normas e distorções relevantes. O segundo, pela

verificação da existência de relação entre os motivos e as alterações trazidas pelas normas internacionais de contabilidade, sinalizando as dificuldades de adequação das companhias em relação às mudanças introduzidas.

Na próxima seção é feita uma breve revisão sobre auditoria e normas internacionais de contabilidade. Em seguida, são apresentados os procedimentos metodológicos adotados na pesquisa e descrição da análise dos resultados. Ao final do trabalho, são realizadas algumas considerações sobre as evidências encontradas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

No presente capítulo, são apresentados aspectos acerca da auditoria independente e do relatório de auditoria independente, bem como sobre as normas internacionais de contabilidade.

2.1 Auditoria

O crescimento do mercado de capitais e a necessidade de investimentos por parte das empresas trouxeram consigo a necessidade de informações econômicas, financeiras e patrimoniais (VIANA, NEGRA, 2014). De acordo com Attie (2010, p.7), "o surgimento da auditoria está ancorado na necessidade de confirmação, por parte dos investidores e proprietários, à realidade econômico-financeira espalhada no patrimônio das empresas investidas".

A veracidade das informações e a capacidade de retorno do investimento são algumas das preocupações que exigem a opinião de alguém não ligado aos negócios e que confirme a qualidade e precisão das informações prestadas, dando, assim, ensejo ao trabalho do auditor (ATTIE, 2010).

A realização de auditoria independente e a consequente emissão de seu relatório concedem às demonstrações contábeis maior credibilidade quanto ao conteúdo apresentado e sua adequação às normas. Dutra, Alberton e Van Bellen (2007) mencionam que um dos motivos para a existência da auditoria independente está relacionado à credibilidade e confiança na consistência e comparabilidade das informações entre as diversas entidades que compõem o mercado.

Assim, o objetivo do auditor independente é expressar uma opinião sobre a propriedade das demonstrações e assegurar que elas representem adequadamente a posição patrimonial, financeira e o resultado do período em análise (CREPALDI, 2010).

O auditor expressa sua opinião por meio do relatório de auditoria independente, produto final dos trabalhos realizados. Segundo Araújo, Arruda, Barretto (2008), o relatório é a fase final do processo auditorial e consiste em uma descrição dos fatos constatados, com base em evidências concretas, durante o transcurso dos exames de auditoria. Atualmente, com a internacionalização da Contabilidade, as normas de auditoria também foram convergidas para o modelo do IFAC *(International Federation of Accountants)*. Assim, as normas e os processos utilizados no Brasil são os mesmos utilizados na maioria dos países.

O relatório de auditoria independente pode ser modificado ou não modificado, de acordo com a natureza da opinião. A NBC TA 700 determina que o auditor deve expressar uma opinião não modificada quando concluir que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Por conseguinte, de acordo com a NBC TA 705, o auditor deve modificar sua opinião quando concluir, com base em evidências, que as demonstrações apresentam distorções relevantes, ou quando não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para checar se as demonstrações não apresentam tais distorções.

Longo (2011) discorre sobre os tipos de modificações indicando que quando existe limitação no alcance do seu trabalho, o auditor deve emitir um relatório com ressalva pela limitação ou abstenção de opinião. Quando o auditor consegue obter evidências suficientes e conclui que as demonstrações apresentam distorções relevantes, isso implica na emissão de relatório com ressalva ou adverso, em decorrência de distorção.

Segundo Araújo, Arruda, Barretto (2008), o relatório com ressalva é apresentado quando o auditor conclui que as discordâncias ou restrições no escopo de um trabalho não são tão relevantes a ponto de determinar a emissão de um relatório adverso. Consequentemente, será emitido um relatório adverso quando as distorções forem relevantes e generalizadas.

O relatório com abstenção de opinião é definido por Attie (2010, p.80) como "aquele em que o auditor deixa de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la".

Estudos anteriores buscaram identificar os principais tipos de relatórios emitidos pelos auditores. Farrugia e Baldacchino (2005) identificaram que 19,9% dos relatórios emitidos em Malta no período de 1997 a 2000 possuíam modificação, principalmente por limitação no escopo. Damascena, Firmino e Paulo (2011) realizaram uma análise sobre os parágrafos de ênfase e ressalvas das companhias listadas na BM&FBOVESPA entre 2006 e 2008 e evidenciaram que os motivos que mais provocam ressalvas versam sobre

limitação no escopo e impossibilidade da formação de opinião.

2.2 Convergência aos Padrões Internacionais de Contabilidade

Informações contábeis adequadas e transparentes são essenciais em uma realidade negocial internacionalizada. De acordo com Niyama (2007), junto à globalização, surgiu a necessidade de convergência aos padrões contábeis internacionais, melhorando a legibilidade das informações, a comparabilidade, e consequentemente, a mais conveniente tomada de decisões.

Em aspectos mundiais, a uniformização aos padrões contábeis teve como marco o acordo celebrado entre entidades profissionais de dez países, resultando na criação, em 1973, do Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade, o chamado IASC (*International Accounting Standards Committee*). Esse comitê teve por objetivo estabelecer e publicar normas contábeis na apresentação das demonstrações contábeis e promover mundialmente sua aceitação e cumprimento, além de aperfeiçoar a harmonização das regulamentações, normas e procedimentos. As normas emitidas foram as chamadas IAS (*International Accounting Standards*). Em 2000, o IASC sofreu alterações e foi criado o IASB (*International Accounting Standards Board*). O IASB assumiu as responsabilidades técnicas do IASC. Atualmente, todos os pronunciamentos contábeis internacionais publicados pelo IASB são denominados IFRS (*International Financial Reporting Standard*).

No cenário brasileiro, o processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade do IASB iniciou em 2005 com a criação do CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade), por meio da Resolução 1.055/2005 (KLANN; BEUREN, 2011). O CPC tem como objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos, levando em consideração a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais (CFC, 2005).

Com o advento da Deliberação 488/2005 da CVM (Comissão de Valores Mobiliários) a convergência com as práticas internacionais de contabilidade passou a ter o apoio desse órgão na sustentação dos padrões contábeis do IASB. Em 2006, o CFC e o IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil) divulgaram o primeiro estudo das principais diferenças entre as práticas contábeis adotadas no Brasil e o IFRS, servindo de base para viabilizar a unificação das normas e a sua convergência.

A alteração da Lei das Sociedades Anônimas, em 2007, estabeleceu que todas as sociedades por ações deveriam elaborar suas demonstrações de acordo com as novas práticas contábeis. Assim, a promulgação da Lei 11.638/2007 foi um marco importante para a adoção dos padrões internacionais de contabilidade, que definiu alterações a respeito da divulgação das demonstrações financeiras e de práticas contábeis no país (MAIA *et al*, 2012).

Conforme Freire *et al.* (2012), o processo de convergência atingiu seu ápice no exercício de 2010, durante o qual as companhias foram obrigadas a adotar as normas de forma completa. Para o presente estudo, foi considerado como período pré-convergência os anos que precedem 2008, tendo em vista que a aplicabilidade da Lei 11.638/07 ocorreu nesse ano. De forma a não criar viés na análise, os anos de 2008 e 2009 não compuseram a amostra. Como período pós-convergência, foi considerado o ano de 2010 e exercícios subsequentes.

A convergência aos padrões internacionais ocasionou diversas modificações. Shimamoto e Reis (2010) destacam que as principais alterações promovidas pelo processo de convergência não se limitaram a questões de apresentação de novas demonstrações contábeis (Demonstração de Fluxos de Caixa e Demonstração do Valor Adicionado) e da alteração da nomenclatura de alguns grupos patrimoniais. Ocorreram alterações normativas que impactaram a forma pela qual os contabilistas executavam suas rotinas diárias.

Corroborando Shimamoto e Reis (2010) há a contribuição de Macedo *et al.* (2013), a qual afirma que o processo de convergência das normas contábeis ao padrão internacional (IFRS) pode ser caracterizado como um processo de migração de um padrão de regulamentação contábil mais *code law* para o padrão mais *common law*, no qual prevalece a essência sobre a forma e as normas são baseadas mais em princípios do que em regras.

Shimamoto e Reis (2010) demonstram que ocorreram alterações conceituais profundas com a Lei 11.638/2007: a) a não influência da legislação tributária na escrituração mercantil; b) a inclusão, no conceito de ativo imobilizado dos bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; c) a obrigatoriedade de efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no ativo imobilizado e ativo intangível (*impairment test*); d) cálculo da depreciação, exaustão e amortização em função da vida útil estimada do bem.

Iudícibus, Martins e Gelbcke (2009), complementarmente, destacam que as mudanças mais relevantes que decorrem do processo de internacionalização dos padrões contábeis são as seguintes: primazia da essência sobre a forma, normas contábeis orientadas por princípios e necessidade do exercício do julgamento por parte dos profissionais de contabilidade.

O autor acrescenta que com a adoção das normas internacionais e a prevalência da essência sobre a forma, tanto o contador quanto o auditor devem conhecer muito bem a operação a ser contabilizada e as circunstâncias que as cercam. Não basta apenas contabilizar o que está escrito, mas ter certeza de que o documento formal represente, de fato, a essência econômica dos fatos registrados (IUBÍCIBUS, 2010).

Quanto a pesquisas precedentes, Moreira e Firmino (2012) evidenciam a influência das normas internacionais de contabilidade no RAI, motivando com mais frequência sua emissão com parágrafo de ênfase e/ou ressalva. Pierri Jr e Alberton (2014) constataram que, nas empresas com RAI modificado, mais da metade possuía em seus parágrafos-base assuntos que remetem aos pronunciamentos contábeis, resultado da influência dos pronunciamentos nas práticas contábeis que orientam a evidenciação na Contabilidade brasileira.

3 METODOLOGIA

O presente estudo classifica-se como descritivo, quanto aos objetivos propostos, uma vez que buscou descrever os motivos que justificaram a emissão dos relatórios de auditoria independente modificados. A abordagem do problema é "quali-quanti", dada à observação dos relatórios e à quantificação das informações. Entende-se que a dupla abordagem enriquece o resultado, conforme destacam Beuren *et al.* (2013), pois une a precisão dos dados quantitativos e o aprofundamento do conhecimento por meio dos dados qualitativos. O procedimento utilizado caracteriza-se como documental. De acordo com Silveira (2004), a pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam análise aprofundada.

Foram coletados, por meio do sítio da BM&FBOVESPA, os relatórios de auditoria independente das empresas abertas listadas em bolsa no segmento tradicional. A escolha do segmento tradicional facilita a consecução dos objetivos do estudo, visto que os demais segmentos especiais de listagem possuem regras mais rígidas de governança e, acredita-se, apresentem volume inferior de relatórios modificados, objeto do estudo.

O período de exame compreende os anos de 2004 a 2013, excluindo os anos de 2008 e 2009, de forma a não prejudicar a análise, visto que nesses dois anos as empresas estavam se adequando aos procedimentos de convergência. Buscando cumprir os objetivos da pesquisa quanto à verificação de relação entre os motivos para modificações e as alterações trazidas pelas normas internacionais, dividiu-se o período de análise em duas fases: pré e pós-adoção das normas internacionais de contabilidade. Assim, o período que compreende a convergência das normas brasileiras aos padrões internacionais (2008 e 2009) foi excluído da análise, visto que durante esses dois anos as companhias estavam adequando-se às novas normas.

Foram considerados quatro anos de análise para a fase pré-convergência e igual número para a fase pós-convergência. Do total de 250 companhias que atualmente encontram-se listadas no segmento tradicional da BM&FBOVESPA, 64 passaram a operar no mercado financeiro após 2004 e, por essa razão, não divulgaram suas demonstrações contábeis acompanhadas do relatório de auditoria independente nos oito anos foco do estudo. Foram excluídas outras 2 companhias que, embora listadas desde 2004, não disponibilizaram no sítio da BM&FBOVESPA os relatórios de todos os exercícios sociais em análise. Assim, a amostra ficou restrita as 184 empresas que possuíam as informações disponíveis em todos os exercícios.

Verificou-se o conteúdo de 1.472 relatórios de auditoria independente, dos quais 206 apresentaram opinião modificada, representando 14% dos RAI. Com relação ao número de empresas, das 184 companhias, 66 apresentaram RAI modificado em pelo menos um dos anos analisados, ou seja, 36% da amostra. Com base nos RAI modificados, identificou-se o tipo da empresa de auditoria emissora do RAI (se *Big Four* ou não) e qual o tipo de modificação (se ressalva, abstenção de opinião ou adverso). Identificou-se que para cada RAI modificado pode existir mais de uma circunstância que justifique sua emissão. Dessa forma, foi realizado um levantamento considerando os motivadores. Considerando os motivos que ocasionaram RAI modificado, foram elencadas as principais circunstâncias que ensejaram a emissão de tal tipo de opinião nos períodos pré e pós-convergência. De forma a mensurar o grau de relação entre os motivadores de RAI modificado nos dois períodos foi calculado o coeficiente de correlação. Em seguida, verificou-se se existe relação entre os motivos apresentados e as alterações ocorridas em função da convergência às normas internacionais de Contabilidade.

4 RESULTADOS

Neste capítulo apresenta-se a análise dos dados levantados na pesquisa. Foram objeto de análise os RAI de 184 empresas listadas no segmento tradicional da BM&FBOVESPA que divulgaram os relatórios em todos os exercícios foco do estudo. Dessas, 66 apresentaram RAI modificado em pelo menos um exercício, representando 36% do total. Verificou-se o conteúdo de 736 relatórios no período pré-convergência e igual volume no período pós-convergência, totalizando 1.472 relatórios analisados.

A Tabela 1 apresenta o número de RAI não modificados e modificados em cada exercício.

De acordo com a Tabela 1, verificou-se que no período pré-convergência 108 RAI apresentaram modificação, representando 14,67% do total. No período pós-convergência, constatou-se uma ligeira redução no número de relatórios modificados, passando para 13,32% do total do período, ou seja, 98 relatórios. Em ambos os períodos, verificou-se uma redução na emissão de RAI modificados em relação ao ano imediatamente anterior. Considerando a amostra total, o estudo concentra-se nos 206 RAI que apresentaram modificação, 108 no período pré-convergência e 98 pós-convergência.

As auditorias realizadas estão fortemente concentradas nas empresas denominadas *Big Four*, como pode ser visualizado na Tabela 2. No período pré-convergência tais empresas representam pouco mais da metade dos trabalhos de auditoria realizados, ou seja, 50,14%. No período pós-convergência a representatividade das *Big Four* aumenta para 58,42%. Apesar dessa concentração, as demais empresas auditam uma parcela significativa das companhias.

Destaca-se ainda na Tabela 2 que as empresas *Big Four,* apesar de auditarem a maioria das companhias da amostra, não foram as responsáveis pela emissão da maior parte dos RAI modificados, uma vez que no período pré-convergência foram emitidos 37 RAI modificados pelas empresas *Big Four* e 71 RAI modificados pelas empresas não Big Four. No período pós-convergência são novamente 37 modificações emitidas pelas *Big Four* e 61 pelas demais empresas de auditoria.

Tabela 1 – RAI Modificado ou Não Modificado

Período	Ano	RAI Modificado	RAI Não Modificado
Pré-convergência	2004	40	144
	2005	26	158
	2006	23	161
	2007	19	165
RAI pré-convergência		**108**	**628**
Pós-convergência	2010	29	155
	2011	24	160
	2012	23	161
	2013	22	162
RAI pós-convergência		**98**	**638**
RAI total		**206**	**1.266**

Fonte: Elaborada pelos autores.

Tabela 2 – Empresas de auditoria

Empresas de Auditoria	Período Pré-Convergência			Período Pós-Convergência		
	RAI Modificado	RAI Não Modificado	RAI Total	RAI Modificado	RAI Não Modificado	RAI Total
PWC	21	61	82	14	100	114
Deloitte	8	131	139	0	66	66
Ernest & Young	2	44	46	7	107	114
KPMG	6	96	102	16	120	136
Outras	71	296	367	61	245	306
Total	**108**	**628**	**736**	**98**	**638**	**736**

Fonte: Elaborada pelos autores.

As modificações na opinião do auditor independente podem ser expressas pela emissão de RAI com ressalva, adverso ou abstenção de opinião. A Tabela 3 apresenta a incidência de cada tipo de modificação nos períodos estudados.

Nos dois períodos, as emissões de RAI com ressalva representam a imensa maioria das modificações e não há emissão de RAI adverso. Quanto à abstenção de opinião verifica-se um aumento significativo no número de RAI assim emitidos, passando de 3 no primeiro período para 16 no segundo.

Tabela 3 – Tipo de Modificação

Tipo de Modificação	Período Pré-Convergência	Período Pós-Convergência
Ressalva	105	82
Adverso	0	0
Abstenção de Opinião	3	16
Total	**108**	**98**

Fonte: Elaborada pelos autores.

Observa-se que para cada RAI modificado existe mais de um motivador. Entende-se por motivador a circunstância que justifica a modificação do RAI. De forma a verificar a quantidade de motivos que justificaram os RAI modificados apresenta-se a Tabela 4.

Conforme pode ser observado na Tabela 4, o número total de motivadores que ocasionaram a emissão de RAI Modificados é de 437 para um total de 206 RAI, indicando que cada ressalva tem uma média de 2 motivadores e que cada abstenção de opinião se origina em média de 4 motivadores.

Tabela 4 – Quantidade de Motivadores de RAI Modificados

Tipo de Modificação	Período Pré-Convergência		Período Pós-Convergência		Total de Motivadores
	RAI Modificado	Motivadores	RAI Modificado	Motivadores	
Ressalva	105	218	82	141	359
Abstenção de Opinião	3	6	16	72	78
Total	**108**	**224**	**98**	**213**	**437**

Fonte: Elaborada pelos autores.

Procurando conhecer quais são os motivadores apresentados, elaborou-se a Tabela 5.

Diante das informações obtidas na Tabela 5, verifica-se que os motivadores no período pré-convergência se concentram em Investimentos (19%), Tributos (17%) e Outros (13%), que compreendem Recuperabilidade de Ativos, Resultados de Exercícios Futuros, Capital Social, entre outros. No período pós-convergência, os motivos mais citados são Investimentos (14%), Continuidade (11%) e Outros (13%), compreendendo, por exemplo, Ajustes de Exercícios Anteriores, Ativos Biológicos e Receita. Observa-se em ambos os períodos que a limitação de escopo da análise desses motivadores e/ou a discordância dos mesmos com as práticas contábeis levaram à modificação do RAI.

Tabela 5 – Motivadores de RAI Modificados

Motivadores RAI	Período Pré-Convergência		Período Pós-Convergência		Total de Motivadores
	Quantidade	%	Quantidade	%	
Arrendamento Mercantil	8	4%	8	4%	16
Ativo Financeiro	-	-	9	4%	9
Ativo Imobilizado	16	7%	13	6%	29
Benefícios	1	0%	2	1%	3
Circularização	5	2%	6	3%	11
Contas a Pagar	2	1%	4	2%	6
Contas a Receber	14	6%	3	1%	17
Contingência	4	2%	2	1%	6
Continuidade	9	4%	24	11%	33
Depósitos Judiciais	2	1%	3	1%	5
Empréstimo e Financiamento	14	6%	13	6%	27
Estoque	5	2%	7	3%	12
Impairment	-	-	11	5%	11
Intangível	-	-	4	2%	4
Investimento	43	19%	30	14%	73
Notas Explicativas	-	-	7	3%	7
Provisões	22	10%	16	8%	38
Tributos	39	17%	23	11%	62
Variação Cambial	12	5%	-	-	12
Outros	28	13%	28	13%	56
Total	**224**	**100%**	**213**	**100%**	**437**

Fonte: Elaborada pelos autores.

Com o intuito de mensurar o grau de relação entre os motivadores de RAI modificados nos dois períodos, foi calculado o coeficiente de correlação, demonstrado na Tabela 6.

Tabela 6 – Correlação de Motivadores

Correlação Motivadores	Pré-Convergência	Pós-Convergência
Pré-Convergência	1	
Pós-Convergência	0,7822	1

Fonte: Elaborada pelos autores.

Conforme se observa na Tabela 6, por meio do coeficiente de correlação de 0,7822, a maioria dos itens que modificação de opinião dos auditores antes da convergência permaneceu muito semelhante após a convergência. Assim sendo, se entende que essa correlação é positiva e próxima a 80%, ou seja, os itens mais apontados pelos auditores antes da adoção dos padrões contábeis internacionais são praticamente os mesmos em quantidade e recorrência, após a adoção. Porém, foram observadas algumas mudanças, apresentadas neste estudo. A Tabela 7 demonstra as mudanças decorrentes da convergência.

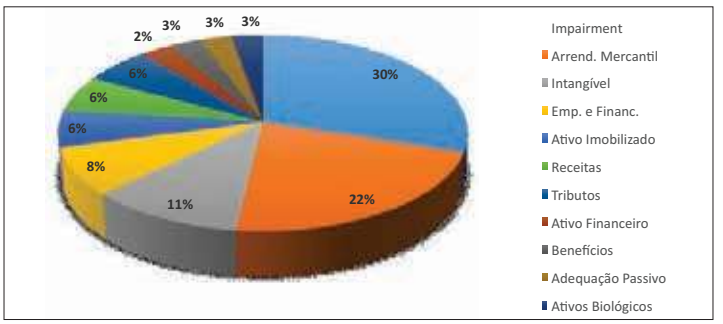
Tabela 7 – Motivadores Relacionados à Convergência

Motivadores RAI	Período Pós-Convergência		Motivadores advindos da convergência	
	Quantidade	%	Quantidade	%
Arrendamento Mercantil	8	4%	8	22%
Ativo Financeiro	9	4%	1	3%
Ativo Imobilizado	13	6%	2	6%
Benefícios	2	1%	1	3%
Circularização	6	3%	-	-
Contas a Pagar	4	2%	-	-
Contas a Receber	3	1%	-	-
Contingência	2	1%	-	-
Continuidade	24	11%	-	-
Depósitos Judiciais	3	1%	-	-
Empréstimo e Financiamento	13	6%	3	8%
Estoque	7	3%	-	-
Impairment	11	5%	11	31%
Intangível	4	2%	4	11%
Investimento	30	14%	-	-
Notas Explicativas	7	3%	-	-
Provisões	16	8%	-	-
Tributos	23	11%	2	6%
Outros	28	13%	4	11%
Total	**213**	**100%**	**36**	**100%**

Fonte: Elaborada pelos autores.

A Tabela 7 buscou identificar, com relação ao período pós-convergência, quais os motivadores de RAI modificados relacionados ao processo de convergência às normas internacionais. Verificou-se que, dos 213 motivadores de RAI modificados no período pós-convergência, 36 estão relacionados com a convergência aos padrões internacionais de contabilidade, ou seja, 17% dos motivos possuem ligação com os novos padrões contábeis. De forma a explorar os 36 motivadores evidenciados, apresenta-se o Gráfico 1.

Gráfico 1 – Motivadores advindos da convergência



Fonte: Elaborada pelos autores.

No Gráfico 1, o título "Outros" foi substituído pelas referidas contas (Receitas, Ativos Biológicos e Teste de Adequação do Passivo), de forma a oferecer maior transparência à análise. Por meio desse gráfico, é possível observar os motivadores ligados à convergência, sendo pertinente destacar que:

·Teste de *Impairment* representa 30% dos casos, os quais foram apontados como motivadores, devido, principalmente, a não apresentação do teste por parte das companhias, consoante o CPC 01;
·Arrendamento Mercantil compõe 22% dos motivadores, pelo fato do tratamento que visa a essência sobre a forma, conforme disposto no CPC 06;
·Intangível evidencia 11% dos motivadores, tendo sido apontados como causadores de ressalva principalmente pela limitação de escopo dos auditores em verificar a sua adequação conforme CPC 04;
·Empréstimos e Financiamentos representam 8% dos casos, devido à forma de apresentação estar em desacordo com o CPC 26 ou com relação ao custo dos empréstimos apontado no CPC 20;

Além dos itens citados, se observa como motivos de RAI modificados ligados à convergência, com certa representatividade, o Ativo Imobilizado (6%) pelo fato das companhias não adotarem procedimentos necessários à convergência, Receitas (6%) por estarem em desacordo com o CPC 30 e Tributos (6%) em divergência com o CPC 32.

Também estão relacionados à convergência, Ativo Financeiro (2%), Benefícios a Empregados (3%), Teste de Adequação do Passivo (3%) e Ativos Biológicos (3%), previstos, respectivamente, nos Pronunciamentos CPC 46, 33, 11 e 29.

6 CONCLUSÕES

A fidedignidade das informações divulgadas é fundamental para que as demonstrações contábeis cumpram a função a que se destinam: gerar informações úteis para a tomada de decisões. Aliado a isso, a convergência aos padrões internacionais de contabilidade causou profundas alterações na contabilidade, passando a prevalecer a essência sobre a forma. Assim, a realização de auditoria independente e a consequente emissão de seu relatório concedem às demonstrações contábeis maior credibilidade quanto ao conteúdo apresentado e sua adequação às normas.

O presente estudo teve como enfoque, por meio da observação e verificação dos RAI modificados, constatar quais são os principais motivos que ocasionam ressalva, abstenção de opinião ou relatório adverso nos períodos pré e pós-convergência.

Como resultados dessa pesquisa, verificou-se que no período pré-convergência 14,67% do total dos RAI apresentaram modificação. No período pós-convergência constatou-se uma ligeira redução no número de RAI modificados, passando para 13,32%. Em ambos os períodos, verificou-se uma redução na emissão de RAI modificados em relação ao ano imediatamente anterior. Também observou-se que as auditorias realizadas estão fortemente concentradas nas empresas denominadas *Big Four,* porém, mesmo auditando a maioria das companhias da amostra, as *Big Four* não foram as responsáveis pela emissão da maior parte dos RAI modificados. Nos dois períodos, as emissões de RAI com ressalva representam a imensa maioria das modificações e não há emissão de RAI adverso. Com relação à abstenção de opinião, há um aumento significativo entre os períodos pré e pós-convergência.

Com relação à circunstância que ocasiona a modificação, o presente estudo evidenciou que para cada RAI modificado, pode haver mais de um motivador. Os resultados apontam que cada ressalva tem uma média de 2 motivadores e que cada abstenção de opinião se origina, em média, de 4 motivadores. De forma a verificar quais são esses motivadores, constatou-se que no período pré-convergência as causas se concentram em Investimentos (19%), Tributos (17%) e Outros (13%), que compreendem Recuperabilidade de Ativos, Resultados de Exercícios Futuros, Capital Social, entre outros. No período pós-convergência, os motivos mais citados são Investimentos (14%), Continuidade (11%) e Outros (13%) compreendendo, por exemplo, Ajustes de Exercícios Anteriores, Ativos Biológicos e Receita. Observa-se que, em ambos os períodos, a limitação de escopo da análise desses motivadores ou a discordância dos mesmos com as práticas contábeis culminaram na modificação do RAI.

Com o intuito de mensurar o grau de relação entre os motivadores de RAI modificado nos dois períodos, foi calculado o coeficiente de correlação, chegando-se a um resultado de 0,7822, indicando que a maioria dos itens que causou modificação de opinião dos auditores antes da convergência, permanece muito semelhante após a convergência. Assim sendo, se entende que essa correlação é positiva e próxima a 80%, ou seja, os itens mais apontados pelos auditores antes da adoção dos padrões contábeis internacionais são praticamente os mesmos em quantidade e recorrência após a adoção. Porém, foram observadas mudanças e, analisando-se os anos de 2010 a 2013, encontrou-se que os motivadores relacionados à convergência representam 17% do total de motivadores e os mais relevantes são: Teste de *Impairment,*

Arrendamento Mercantil, Intangível, Empréstimos e Financiamentos.

Em síntese, os resultados apresentados neste estudo evidenciam certa influência da convergência aos padrões internacionais de contabilidade na emissão de RAI modificado.

Com o intuito de colaborar com pesquisas futuras, sugere-se acrescentar à análise parágrafos de ênfase e/ou outros assuntos, obtendo-se, assim, resultados mais robustos.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes; BARRETTO, Pedro Humberto Teixeira. **Auditoria contábil**: enfoque teórico, normativo e prático - São Paulo: Saraiva, 2008.

ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações – 5ª ed. – São Paulo: Atlas, 2010.

BATISTA, Cleibson G. *et al.* Impacto dos pareceres de auditoria na variação do retorno das ações preferenciais das empresas listadas na Bovespa. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 10., 2010, São Paulo. **Anais**... São Paulo: USP, 2010.

BEUREN, Ilse Maria; LONGARAY, André Andrade; RAUPP, Fabiano Maury; SOUSA, Marco Aurélio Batista de; COLAUTO, Romualdo Douglas; PORTON, Rosimere Alves de Bona. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade:** teoria e prática. 3. ed. 8. reimpressão. São Paulo: Atlas, 2013.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil**: teoria e pratica. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DAMASCENA, Luzivalda Guedes; FIRMINO, José Emerson; PAULO, Edilson. Estudo sobre os Pareceres de Auditoria: análise dos parágrafos de ênfase e ressalvas constantes nas demonstrações contábeis das companhias listadas na Bovespa. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 22, n. 2, p. 125-154, 2011.

DUTRA, Marcelo H.; ALBERTON, Luiz; VAN BELLEN, Hans 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: ENCONTRO DA ANPAD, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ENANPAD, 2007.

FARRUGIA, Konrad J.; BALDACCHINO, Peter J. Qualified audit opinions in Malta. **Managerial Auditing Journal**, v. 20, n. 8, p. 823-843, 2005.

FREIRE, Mac Daves de Morais; MACHADO, Michele Rílany Rodrigues; MACHADO, Lúcio Souza; SOUZA, Emerson Santana; DE OLIVEIRA, Johnny Jorge. Aderência às normas internacionais de contabilidade pelas empresas brasileiras. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 6 n. 15 (2012) p. 3-22. Disponível em: <http://www.rco.usp.br/index.php/rco/article/viewFile/384/236> Acesso em: 23/05/2015

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**: aplicável às demais sociedades – suplemento. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KLANN, Roberto Carlos; BEUREN, Ilse Maria. Gerenciamento de resultados: análise comparativa de Empresas brasileiras e inglesas antes e após a adoção das IFRS. In: CONGRESSO ANPCONT, 5., 2011, Vitória. **Anais**... Vitória: Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, 2011.

LONGO, Claudio Gonçalo. **Manual de auditoria de demonstrações contábeis**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MACEDO, Marcelo Álvaro da Silva; MACHADO, Márcio André Varas; MACHADO, Márcia Reis. Análise da relevância da informação contábil no Brasil num contexto de convergência às normas internacionais de Contabilidade. **Revista Universo Contábil**, ISSN 1809-3337, FURB, Blumenau, v. 9, n. 1, p. 65-85, jan./mar., 2013. Disponível em: <http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/2837> Acesso em 24/05/2015

MAIA, Henrique Araújo; FORMIGONI, Henrique; DA SILVA, Adilson Aderito. Empresas de Auditoria e o Compliance com o Nível de Evidenciação Obrigatório Durante o Processo de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade no Brasil. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**. 14, 44, 335-352, July 2012. ISSN: 18064892.

MOREIRA, Felipe da Silva; FIRMINO, José Emerson. O Efeito da Adoção às Normas Internacionais de Contabilidade nos Relatórios dos Auditores Independentes: Um estudo nas Companhias Listadas na BMF&BOVESPA. In: CONGRESSO NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS – AdCont, 3., 2012, Rio de Janeiro. **Anais**...Rio de Janeiro: AdCont, 2012. Disponível em: <http://adcont.ppgcc.ufrj.br/index.php/adcont/adcont2012/paper/view/738> Acesso em: 25 maio 2015.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade internacional**. São Paulo: Atlas, 2007.

PIERRI JUNIOR, Marcelo Antonio; ALBERTON, Luiz. Análise dos Relatórios de Auditoria das Companhias Listadas na BMF&BOVESPA no ano de 2012. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS & INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 5., 2014, Florianópolis. **Anais**... Florianópolis: UFSC, 2014. Disponível em: <http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/5CCF/20140425121308.pdf> Acesso em: 25 maio 2015.

SILVEIRA, Amélia et al. **Roteiro básico para apresentação e editoração de teses, dissertações e monografias**. Blumenau: Edifurb, 2004.

SHIMAMOTO, Leila Sayuri; REIS, Luciano Gomes. Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade: uma análise sob a perspectiva dos profissionais contabilistas. **Revista de Estudos Contábeis**, Londrina, v. 1, n. 1, p.90-105, jul/dez. 2010. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/rec/article/view/9403> Acesso em 25/05/2015

VIANA, Mayara Mendes do Carmo; NEGRA, Elizabete Marinho Serra. Análise dos relatórios de auditoria externa quanto à divulgação de informações e seus reflexos pela adoção de padrões internacionais de contabilidade. **REN-Revista da Escola de Negócios**, n. 1, p. 51-66, 2014.