

A Aderência às Exigências Normativas dos Pareceres da Auditoria Independente emitidos para as empresas do Setor Elétrico Brasileiro

Autores:

MARCELO HAENDCHEN DUTRA

(UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA)

HANS MICHAEL VAN BELLEN

(UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA)

LUIZ ALBERTON

(UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA)

BERNADETE LIMONGI

(UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA)

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo verificar a aderência às exigências normativas na emissão dos pareceres da auditoria independente para as companhias do setor elétrico brasileiro. Para atingir o objetivo proposto realizou-se um estudo do tipo *survey* em uma amostra de relatórios emitidos entre 1999 e 2006, referentes às demonstrações contábeis dos exercícios findos entre 1998 e 2005, selecionados a partir da base de dados da revista *Balanço Anual*, da Gazeta Mercantil. A pesquisa tem caráter exploratório-descritivo e utiliza a técnica de análise de conteúdo para a análise e interpretação dos dados. As abordagens são realizadas tanto no âmbito qualitativo quanto no âmbito quantitativo. São averiguados 136 pareceres da auditoria independente por intermédio da confrontação dos parágrafos contidos nesses documentos com os pontos normativos elencados de acordo com as normas de auditoria independente emanadas pelo órgão regulador, o Conselho Federal de Contabilidade. Constatam-se 936 frequências, divididas em aderentes e não-aderentes. A pesquisa evidencia que não são completamente aderentes às exigências normativas os pareceres da auditoria independente emitidos para as companhias do setor elétrico brasileiro.

1 INTRODUÇÃO

Considerando válida a argumentação de que a contabilidade financeira é relevante para o usuário externo, pode-se inferir que para cumprir as funções que lhe são requeridas, as demonstrações contábeis devem preencher alguns requisitos essenciais, dentre os quais se destaca o de oferecer opinião de terceiros, alheios à empresa, sobre a confiabilidade e credibilidade das informações nelas prestadas. Esse requisito é preenchido recorrendo-se a um profissional externo ao ambiente da entidade com conhecimento apropriado e que seja reconhecidamente independente para opinar de maneira isenta sobre as informações apresentadas – o auditor independente (JUND, 2001).

Tal profissional realiza uma auditoria contábil visando a expressar sua opinião sobre as demonstrações contábeis, no que tange aos quesitos de adequação e suficiência dessas informações tomadas em conjunto, tanto em termos de conteúdo quanto de forma. Muito embora esse trabalho realizado envolva uma série de procedimentos técnicos específicos, a atividade desenvolvida pelo profissional da auditoria independente encerra-se com a emissão de apenas um relatório padronizado que consiste na única parte de todo o seu trabalho que será disponibilizada para o público externo (BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002).

Nesse sentido, pode-se dizer que o parecer da auditoria propõe-se a desempenhar um papel fundamental para a transparência e credibilidade das informações contábeis, qual seja o de transmitir uma relativa segurança ao usuário dessas informações (SIQUEIRA, 2004).

Assim sendo, todo o trabalho de uma auditoria independente é posto à disposição do usuário externo ao se materializar na emissão de um relatório final denominado “parecer dos auditores independentes”, em que o auditor assume responsabilidade técnico-profissional, civil e criminal referente à adequabilidade das informações contábeis contidas nas demonstrações contábeis (CAVALCANTI, 1994).

Face a esse contexto, é considerado essencial que o profissional da auditoria tenha a seu favor um instrumento normativo que respalde o parecer gerado pelo seu trabalho. Outrossim, é fundamental também assegurar ao usuário externo das demonstrações contábeis que esse documento siga um determinado padrão para que as informações consideradas minimamente necessárias à sua compreensão sejam contempladas (MAUTZ e SHARAF, 1993).

No Brasil, embora exista de fato toda esta preocupação, sobretudo por parte do órgão de classe (o Conselho Federal de Contabilidade - CFC), não são de domínio público informações específicas a respeito do cumprimento de tais exigências normativas. Existe, pois, em relação à questão, a designada Revisão Externa de Qualidade pelos Pares (ou apenas Revisão pelos Pares), a qual, segundo Diniz (2005), consiste num processo educacional de acompanhamento e de fiscalização que visa alcançar desempenho profissional da mais alta qualidade. O entendimento que se tem é que para alcançar o objetivo proposto - a qualidade - é necessário o completo atendimento às normas técnicas e profissionais de auditoria.

Embora sejam públicos os resultados apresentados pelos trabalhos de Revisão pelos Pares, por não se ter informações disponíveis acerca das evidências das inobservâncias às normas de auditoria, mais especificamente às questões relativas ao parecer dos auditores independentes, torna-se visível a importância de pesquisas com caráter investigativo que visem reforçar essa ação de Revisão pelos Pares, considerada fundamental para a evolução e aprimoramento do serviço de auditoria independente no âmbito nacional.

Vale lembrar que a exposição dos atos e fatos é fundamental para dar transparência e credibilidade a essa atividade. É imprescindível a uma classe que deseja ser reconhecida por esses atributos demonstrar atitudes que denotem clareza e seriedade. Afinal de contas, o parecer é emitido pelo auditor, mas a falta de credibilidade e de confiabilidade do conjunto das informações é geralmente atribuída à classe contábil como um todo, quando da existência de qualquer fato que abale a ética e a moral do profissional (se não, veja-se os casos dos bancos Nacional e Econômico, em nível nacional, e os escândalos norte-americanos iniciados com o caso Enron).

Diante deste contexto, considerando que a atividade profissional de auditoria independente vem ganhando espaço no mercado brasileiro, acredita-se ser necessário expandir as discussões acerca da legislação profissional e, em especial, ao seu efetivo cumprimento, que em última análise refere-se à almejada postura ética exigida desses profissionais.

Seguindo essa linha de raciocínio, o objetivo geral deste trabalho é verificar a aderência às exigências normativas dos pareceres da auditoria independente emitidos para as companhias do setor elétrico brasileiro. O estudo pretende assim auxiliar no processo de verificação do cumprimento das normas, com o intuito de fornecer subsídios para a melhoria de sua interpretação. A opção por este tema conduz ao seguinte questionamento: **Qual a aderência ao cumprimento das exigências normativas dos pareceres da auditoria independente emitidos para as companhias do setor elétrico brasileiro?** Para resolver o

problema de pesquisa, o artigo está organizado da maneira que se segue. O item seguinte traz uma breve discussão sobre o parecer da auditoria independente adotado no Brasil. Na seqüência é descrita a abordagem metodológica adotada no trabalho. Consequente, apresenta-se a descrição, análise e interpretação dos dados da pesquisa. Na seção 5, as conclusões.

2 O PARECER DA AUDITORIA INDEPENDENTE

A presente pesquisa considera o modelo de parecer exigido atualmente pela norma brasileira como uma matriz teórica consistente de análise, de modo que não pretende discutir sobre sua eficiência, mas apenas verificar sua observância no processo real.

Tendo em vista esta opção teórico-empírica, no que se refere à normatização, a evolução da norma relativa ao parecer da auditoria no âmbito nacional pode ser resumida em cinco grandes marcos (ARAÚJO, 1997): o primeiro, em 1972, quando se regulamentou pela primeira vez o tema e daí em diante passou a ser de uso obrigatório pelo auditor um modelo padronizado/normatizado; o segundo, em 1991, quando foram promovidas mudanças no modelo adotado até então; o terceiro, em 1997, quando, através da Resolução CFC nº 820/97, o CFC reformulou significativamente as normas de auditoria no Brasil estabelecendo procedimentos de auditoria menos subjetivos, sem, contudo, alterar significativamente o modelo de parecer que havia sido instituído em 1991; o quarto, em 1998, quando foi editada a Resolução CFC nº 830/98, que trata da NBC T 11 – IT 05 (norma brasileira de contabilidade técnica número 11 – interpretação técnica número 05), norma em vigor que contempla a interpretação técnica do parecer do auditor, prevendo orientações a serem seguidas na redação do documento quando ocorrerem situações que promovam alterações no modelo-padrão definido pela Resolução CFC nº 820/97 (alterado posteriormente pela Resolução CFC nº 953/03); e, o quinto, em 2003, com a edição da Resolução CFC nº 953/03, em que o Conselho alterou os últimos dizeres do modelo-padrão do parecer da auditoria independente. Nesse ato, a última expressão da opinião do auditor: “de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade” foi substituída pelos dizeres: “de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil”, partindo do pressuposto de que esta expressão engloba os próprios Princípios Fundamentais de Contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação pertinente. Essa última alteração que, segundo Koliver (2003), é altamente discutível à luz da ciência contábil tanto em termos lógicos como em termos semânticos, nada mais foi do que a adoção da recomendação feita pelo Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (IBRACON), resultante de um estudo divulgado no comunicado técnico IBRACON nº 01/03.

Diante do contexto apresentado, destaca-se que atualmente no Brasil as normas de auditoria vigentes relativas ao parecer referem-se às três últimas resoluções enumeradas, representadas pela NBC T 11 (item 3 e IT 05). Não obstante, outro órgão fundamental para esta atividade e que merece ser destacado é o IBRACON. Essa entidade realiza estudos técnicos no sentido de aprimorar a profissão, visando um maior respaldo técnico-profissional aos auditores independentes. Embora seja o IBRACON um ente fundamental na atuação do profissional, necessário é observar que o órgão regulador da atividade no Brasil é o CFC, de modo que o estudo somente considera as exigências normativas que são de fato obrigatórias no exercício da profissão, ou seja, as emanadas pelo CFC.

Ademais, há que se considerar também as normas da própria Comissão de Valores Mobiliários (CVM) a respeito dos pareceres emitidos para as companhias abertas. São pareceres de orientações (PO) e ofícios circulares (OC) que levantam questões fundamentais sobre pareceres das auditorias, as quais estão disponíveis na *homepage* do órgão.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

A presente pesquisa teórico-empírica tem como pretensão responder uma questão específica, e não formular teorias ou mesmo testá-las. O interesse do estudo é responder ao problema levantado de maneira a descrever, da melhor forma possível, a questão investigada (RICHARDSON, 1999).

Neste sentido, com base em Beuren (2003), pode-se considerar o presente trabalho, quanto aos objetivos, como exploratório-descritivo (combinados); quanto aos procedimentos, como levantamento ou *survey*; e, quanto à abordagem do problema, como qualitativo e quantitativo. A definição dos dados da pesquisa é feita por amostragem não probabilística por acessibilidade (ou conveniência). As fontes de dados são representadas por fontes primárias. A técnica aplicada na análise e interpretação dos dados é a análise de conteúdo.

No que concerne à opção pelo setor elétrico, a seleção foi feita na busca de viabilizar a análise de um dos pontos principais a ser verificado na pesquisa, qual seja, aquele que diz respeito à legislação específica – preferência essa dada em função da proximidade dos autores com a legislação do segmento. Contudo, algumas questões são fundamentais no que se refere à abordagem metodológica empreendida na pesquisa, sendo elas a seguir comentadas.

3.1 A AMOSTRA

Considerando que a análise da população total resultante da opção pelo setor elétrico poderia tornar o estudo inviável, utilizou-se um delineamento por amostragem. Ou seja, em função da quantidade de empresas envolvidas e da acessibilidade aos dados, o levantamento foi realizado por amostragem, dando-se prioridade às empresas mais representativas do setor.

Portanto, a opção por uma amostragem não probabilística por acessibilidade deve-se ao fato de que muitas das empresas menos expressivas desse setor não possuem a documentação alvo da investigação da pesquisa (o parecer da auditoria). Dessa maneira, ao invés de despender tempo selecionando caso a caso, realizou-se um corte para determinação da amostra, facilitando assim a acessibilidade aos dados e otimizando o tempo disponível.

Nesse sentido, foram selecionadas companhias que possuíam receita líquida superior a R\$ 1 bilhão, considerando a análise realizada pelas revistas *Balanço Anual*, da Gazeta Mercantil, publicadas entre 1998 e 2005, as quais elencam as maiores empresas de cada segmento pelo critério da receita líquida.

Desta forma, o critério de definição adotado considerou a revista publicada em 1998 para a definição das empresas a serem selecionadas em 1999; e assim por diante até a revista publicada em 2005, que, por sua vez, definiu as empresas a serem selecionadas em 2006 (a base de dados completa é apresentada no Quadro 2).

O período selecionado leva em conta as características da pesquisa. Tendo em vista que a principal norma em vigor (NBC T 11 – IT 05) começou a produzir efeitos nos pareceres emitidos em 1999, relativos às demonstrações do ano anterior (1998), optou-se por começar a pesquisa por 1999, de modo a realizar a investigação até a data atual (2006).

A amostra identificou 138 companhias, das quais foram extraídos 136 pareceres de auditoria que foram emitidos entre o período de 1999 a 2006, referentes às demonstrações contábeis dos exercícios findos de 1998 a 2005, os quais se constituem nos instrumentos de pesquisa – documentação (fontes primárias).

A dimensão que reveste as empresas selecionadas para o estudo deve ser percebida pela sua substancialidade em relação ao conjunto. O corte de R\$ 1 bilhão permitiu a seleção de empresas com maciça representatividade entre os números do setor. Em 2005 as empresas pesquisadas representaram quase 80% da receita líquida total do setor elétrico (R\$ 76,9

milhões de um total de R\$ 96,7 milhões acumulados), segundo dados extraídos da citada revista (GAZETA MERCANTIL, 2005).

Assim sendo, o material coletado relativo às empresas inscritas na CVM foi obtido na *homepage* do órgão e o material relativo às demais empresas na *homepage* das próprias companhias. Os documentos extraídos são analisados e interpretados por intermédio da técnica de análise de conteúdo.

3.2 TÉCNICA DE ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

De acordo com Bardin (1994), a técnica da análise de conteúdo configura-se como uma ferramenta de compreensão da construção de significados, utilizada com ênfase na interpretação de textos. Assim, é-lhe assegurado o caráter de um método de investigação que tem por finalidade a descrição objetiva, sistemática, quantitativa e qualitativa do conteúdo manifesto da comunicação. A aplicação dessa técnica dá-se pela adoção de uma seqüência de três etapas organizadas cronologicamente para o tratamento dos dados da pesquisa, quais sejam: a pré-análise, a análise do material e o tratamento dos resultados.

Considerando essa seqüência, e tendo em vista que a análise de conteúdo é realizada por categoria, a decodificação dos textos é realizada por parágrafos, os quais são classificados para formar agrupamentos analógicos. Ou seja, as unidades de análise envolvidas no estudo são os parágrafos dos pareceres da auditoria independente selecionados para o estudo, individual ou conjuntamente investigados. Sobre eles é aplicada a forma de análise que trata as unidades por tema - análise temática.

De acordo com Beuren (2003, p. 138), essa análise consiste “em isolar os temas de um texto coletado e extrair as partes utilizáveis e correlacionáveis ao problema de pesquisa, para permitir a comparação com outros textos escolhidos do mesmo modo”.

Por sua vez, os temas (categorias) são representados pelos pontos enumerados pela norma de auditoria, e a conceituação de cada ponto enumerado (categoria) é dada pela adoção dos conceitos intrínsecos do próprio tópico normativo, ou seja, da maneira descrita pela norma de auditoria. Os elementos categorizados são, dessa forma, constituídos pelos pontos específicos elencados ordenadamente pela própria norma, totalizando 16 unidades, e sua aplicação é realizada a cada unidade de análise, sendo representados pelos parágrafos contidos nos pareceres selecionados, sempre que o ponto normativo for considerado pertinente. Da confrontação dessas informações resulta a aderência ou a não-aderência aos pontos normativos.

CATEGORIZAÇÃO PARA ANÁLISE DE CONTEÚDO	
1. Respeito à Estrutura (básica) do Parecer	8. Parecer com Abstenção de Opinião, por Incerteza
2. Responsabilidades	9/10/11. Menção às Práticas Contábeis Adotadas (inclusive ressalvadas)
3. Data e Local do Parecer	12. Discordância quanto à adequação das divulgações
4. Parecer sem Ressalva	13. Limitação na Extensão (ressalvas)
4.1. Parecer "Limpo" (estrutura básica de 3 parágrafos)	14. Demonstrações contábeis comparativas
5. Parecer com Ressalva	15. Parágrafo de ênfase (NBC T 11.3.7)
6. Parecer Adverso	16. Parágrafo com informações relevantes (NBC T 11.3.8)
7. Parecer com Abstenção de Opinião, por Limitação na Extensão	

Fonte: Dados extraídos e adaptados a partir das normas de auditoria do CFC (NBC T 11 e NBC T 11 – IT 05).

Quadro 1. Categorização para Análise de Conteúdo

Em outras palavras, a categorização propriamente dita, conforme pode ser observada no Quadro 1, é realizada por meio da ordenação seqüencial dos itens constantes da norma de auditoria: NBC T 11 – IT 05 (itens 1 a 14, exceto o 4.1, que foi incluído por opção dos autores) e NBC T 11 (itens 15 e 16). As categorias mencionadas, destacando-se o fato de que

os itens 9 a 11 são agrupados por tratarem de um mesmo tema, são quantificadas por meio da frequência (das aderências e não-aderências) desses pontos.

Isso quer dizer que a definição das categorias analíticas segue o modelo fechado, em que o pesquisador define as categorias apoiado em um ponto de vista teórico (nesse caso, na norma em vigor), que submete frequentemente à prova da realidade (BARDIN, 1994).

O uso do termo aderência significa o completo atendimento às regras legais estabelecidas para o relatório final da auditoria independente e, em contrapartida, o termo não-aderência refere-se a qualquer aspecto normativo que não seja completamente contemplado nas informações contidas em tais documentos.

No que diz respeito à limitação da técnica de análise dos dados destaca-se que sua aplicação é dotada de elementos predominantemente resultantes da interpretação do pesquisador relativamente aos pontos da norma de auditoria e aos próprios dados pesquisados. Dito de outra maneira, essa restrição deriva da compreensão do pesquisador em relação à norma e ao conteúdo dos relatórios pesquisados e leva a limitar as evidências de acordo com sua interpretação.

Para reduzir ao máximo tal limitação, fez-se uso da abordagem qualitativa para as não-aderências, de modo a apresentar o entendimento obtido para se chegar às conclusões evidenciadas na abordagem quantitativa. Isso não elimina a limitação existente, mas acredita-se que pode atenuar bastante os problemas a ela relativos.

O fato de os resultados da pesquisa serem apresentados por intermédio de uma dupla perspectiva, tanto no âmbito quantitativo quanto no qualitativo, é justificado pelo respeito às regras científicas que visam à possibilidade de reprodução da pesquisa por outros pesquisadores (replicabilidade), de modo a atenuar a subjetividade inerente ao tipo de pesquisa realizada.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS DA PESQUISA

Conforme descrito anteriormente, dos 138 demonstrativos identificados foram extraídos 136 pareceres de auditoria independentes a serem investigados na pesquisa. As duas companhias que não participaram da base da qual se extraiu a documentação do estudo (CBEE e CIEN, relativa ao período de 2005) não foram consideradas por não ter sido possível obter os pareceres da auditoria.

No caso da CBEE, o parecer da auditoria daquele período foi emitido pela auditoria interna e não necessita obedecer aos padrões da norma em questão, embora o auditor interno tenha feito uso da estrutura padrão nos moldes do modelo apresentado pela NBC T 11 na parte de seu relatório referente às demonstrações contábeis. No caso da CIEN, essa companhia teve suas demonstrações do período auditadas pela controladora que, por sua vez, não disponibilizou o parecer emitido.

Assim, o Quadro 2 apresentado adiante elenca as empresas, as firmas de auditoria, a natureza e o ano dos pareceres emitidos pelos auditores independentes, de acordo com os critérios estabelecidos.

Empresa, firma de auditoria, natureza e ano do Parecer da Auditoria				
	Companhia Auditada	Firma de Auditoria	Natureza do Parecer	Emissão
1	Eletropaulo – SP	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	1999
2	Furnas – RJ	Price Waterhouse Coopers	Com Ressalva	1999
3	Cesp – SP	Arthur Andersen	Sem Ressalva	1999
4	Cemig – MG	Arthur Andersen	Sem Ressalva	1999
5	Light – RJ	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	1999
6	CPFL – SP	Arthur Andersen	Sem Ressalva	1999
7	Chesf – PE	Price Waterhouse Coopers	Sem Ressalva	1999

8	Copel – PR	Arthur Andersen	Sem Ressalva	1999
9	Eletrosul – SC	Valério Matos	Sem Ressalva	1999
10	CEEE – RS	Trevisan	Com Ressalva	1999
11	Eletronorte – DF	Tufani, Reis & Soares	Sem Ressalva	1999
1	Furnas – RJ	Price Waterhouse Coopers	Com Ressalva	2000
2	Cesp – SP	Arthur Andersen	Sem Ressalva	2000
3	Eletropaulo – SP	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2000
4	Cemig – MG	Arthur Andersen	Sem Ressalva	2000
5	Light – RJ	Deloitte Touche Tohmatsu	Com Ressalva	2000
6	Bandeirante – SP	Arthur Andersen	Sem Ressalva	2000
7	CPFL – SP	Arthur Andersen	Sem Ressalva	2000
8	Chesf – PE	Price Waterhouse Coopers	Sem Ressalva	2000
9	Copel – PR	Arthur Andersen	Sem Ressalva	2000
1	Furnas – RJ	Price Waterhouse Coopers	Com Ressalva	2001
2	Eletropaulo – SP	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2001
3	Cemig – MG	Arthur Andersen	Sem Ressalva	2001
4	Light – RJ	Deloitte Touche Tohmatsu	Com Ressalva	2001
5	CPFL – SP	Arthur Andersen	Sem Ressalva	2001
6	Bandeirante – SP	Price Waterhouse Coopers	Sem Ressalva	2001
7	Copel – PR	Arthur Andersen	Sem Ressalva	2001
8	Chesf – PE	Price Waterhouse Coopers	Sem Ressalva	2001
9	Cesp – SP	Arthur Andersen	Sem Ressalva	2001
10	Eletronorte – DF	HLB Audilink	Sem Ressalva	2001
1	Furnas – RJ	Price Waterhouse Coopers	Com Ressalva	2002
2	Eletropaulo – SP	Deloitte Touche Tohmatsu	Com Ressalva	2002
3	Cemig – MG	Arthur Andersen	Sem Ressalva	2002
4	Light – RJ	Deloitte Touche Tohmatsu	Com Ressalva	2002
5	CPFL – SP	Arthur Andersen	Com Ressalva	2002
6	Bandeirante – SP	Price Waterhouse Coopers	Sem Ressalva	2002
7	Chesf – PE	Price Waterhouse Coopers	Sem Ressalva	2002
8	Copel – PR	Arthur Andersen	Sem Ressalva	2002
9	Cesp – SP	Arthur Andersen	Sem Ressalva	2002
10	Celesc – SC	Ernst & Young	Com Ressalva	2002
11	Elektro – SP	Price Waterhouse Coopers	Com Ressalva	2002
12	Coelba – BA	Arthur Andersen	Sem Ressalva	2002
13	Gerasul (Tractebel) – SC	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2002
14	Cerj – RJ	Arthur Andersen	Com Ressalva	2002
1	Furnas – RJ	Price Waterhouse Coopers	Com Ressalva	2003
2	Eletropaulo – SP	Deloitte Touche Tohmatsu	Com Ressalva	2003
3	Cemig – MG	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2003
4	Light – RJ	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2003
5	CPFL – SP	Deloitte Touche Tohmatsu	Com Ressalva	2003
6	Chesf – PE	Trevisan	Sem Ressalva	2003
7	Bandeirante – SP	Price Waterhouse Coopers	Sem Ressalva	2003
8	Copel – PR	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2003
9	Cesp – SP	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2003
10	Tractebel – SC	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2003
11	Eletronorte – DF	Price Waterhouse Coopers	Com Ressalva	2003
12	Elektro – SP	Price Waterhouse Coopers	Com Ressalva	2003
13	Coelba – BA	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2003
14	Celesc – SC	Boucinhas & Campos	Com Ressalva	2003
15	Cerj – RJ	Deloitte Touche Tohmatsu	Com Ressalva	2003
16	Eletrosul – SC	Tufani, Reis & Soares	Sem Ressalva	2003
17	AES Sul – RS	Deloitte Touche Tohmatsu	Com Ressalva	2003
18	CEEE – RS	Trevisan	Sem Ressalva	2003
19	Celg – GO	Horwath & Associados	Sem Ressalva	2003
20	Celpe – PE	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2003
1	Furnas – RJ	Price Waterhouse Coopers	Sem Ressalva	2004
2	Eletropaulo – SP	Deloitte Touche Tohmatsu	Com Ressalva	2004
3	Cemig – MG	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2004
4	Light – RJ	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2004
5	Copel – PR	Price Waterhouse Coopers	Sem Ressalva	2004
6	CPFL – SP	Deloitte Touche Tohmatsu	Com Ressalva	2004
7	Chesf – PE	Trevisan	Sem Ressalva	2004
8	Eletronorte – DF	Price Waterhouse Coopers	Com Ressalva	2004
9	Cesp – SP	Price Waterhouse Coopers	Com Ressalva	2004
10	Celesc – SC	Boucinhas & Campos	Com Ressalva	2004
11	Eletrosul – SC	Tufani, Reis & Soares	Sem Ressalva	2004
12	Bandeirante – SP	Price Waterhouse Coopers	Sem Ressalva	2004
13	CPFL Piratininga – SP	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2004
14	Elektro – SP	Price Waterhouse Coopers	Com Ressalva	2004

15	Coelba – BA	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2004
16	Tractebel – SC	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2004
17	Cerj – RJ	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2004
18	CEEE – RS	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2004
19	AES Sul – RS	Deloitte Touche Tohmatsu	Com Ressalva	2004
1	Itaipu Binacional – DF/PR	Price Waterhouse Coopers	Sem Ressalva	2005
2	Eletropaulo – SP	Ernst & Young	Com Ressalva	2005
3	Cemig – MG	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2005
4	Furnas – RJ	Price Waterhouse Coopers	Sem Ressalva	2005
5	Copel – PR	Price Waterhouse Coopers	Sem Ressalva	2005
6	Light – RJ	Mazars & Guérard	Sem Ressalva	2005
7	CPFL – SP	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2005
8	Chesf – PE	Trevisan	Sem Ressalva	2005
9	Eletronorte – DF	Price Waterhouse Coopers	Com Ressalva	2005
10	Celcsc – SC	Boucinhas & Campos	Sem Ressalva	2005
11	Elektro – SP	Price Waterhouse Coopers	Com Ressalva	2005
12	Tractebel – SC	Trevisan	Sem Ressalva	2005
13	Coelba – BA	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2005
14	Cesp – SP	Price Waterhouse Coopers	Com Ressalva	2005
15	Bandeirante – SP	Price Waterhouse Coopers	Sem Ressalva	2005
16	CPFL Piratininga – SP	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2005
17	CBEE – RJ	Parecer não analisado	Não analisado	Sem
18	Cerj – RJ	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2005
19	CEEE – RS	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2005
20	Manaus Energia – AM	Boucinhas & Campos	Sem Ressalva	2005
21	Celpe – PE	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2005
22	RGE – RS	Price Waterhouse Coopers	Com Ressalva	2005
23	Celg – GO	Horwath & Associados	Sem Ressalva	2005
24	Cien – RJ	Parecer não analisado	Não analisado	Sem
25	AES Sul – RS	Ernst & Young	Com Ressalva	2005
26	Coelce – CE	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2005
1	Eletropaulo – SP	Ernst & Young	Sem Ressalva	2006
2	Cemig – MG	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2006
3	Itaipu Binacional – DF/PR	Trevisan (BDO) / R&G (Consórcio)	Sem Ressalva	2006
4	Copel – PR	Price Waterhouse Coopers	Sem Ressalva	2006
5	Furnas – RJ	HLB Audilink	Sem Ressalva	2006
6	Light – RJ	Mazars & Guérard	Sem Ressalva	2006
7	CPFL – SP	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2006
8	Chesf – PE	Trevisan (BDO Trevisan)	Sem Ressalva	2006
9	Eletronorte – DF	Trevisan (BDO Trevisan)	Sem Ressalva	2006
10	Celcsc – SC	Boucinhas & Campos	Sem Ressalva	2006
11	Tractebel – SC	Trevisan (BDO Trevisan)	Sem Ressalva	2006
12	CBEE – RJ	Horwath Tufani, Reis & Soares	Sem Ressalva	2006
13	Coelba – BA	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2006
14	Elektro – SP	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2006
15	Cesp – SP	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2006
16	Bandeirante – SP	KPMG	Sem Ressalva	2006
17	Cerj – RJ	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2006
18	CPFL Piratininga – SP	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2006
19	CEEE – RS	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2006
20	Manaus Energia – AM	Boucinhas & Campos	Sem Ressalva	2006
21	Celg – GO	Horwath & Associados	Sem Ressalva	2006
22	Celpe – PE	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2006
23	RGE – RS	Price Waterhouse Coopers	Com Ressalva	2006
24	Coelce – CE	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2006
25	AES Sul – RS	Ernst & Young	Sem Ressalva	2006
26	CTEEP – SP	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva	2006
27	Cemat – MT	Trevisan (BDO Trevisan)	Sem Ressalva	2006
28	Celpa – PA	Trevisan (BDO Trevisan)	Sem Ressalva	2006
29	Escelsa – ES	KPMG	Sem Ressalva	2006

Fonte: Dados extraídos e adaptados da revista *Balanço Anual* (GAZETA MERCANTIL, 1998-2005).

Quadro 2. Empresa, firma de auditoria, natureza e ano do parecer emitido

A soma de todos os dados selecionados, que formam a base de verificação do estudo, atinge 136 relatórios de auditoria, dos quais 35 continham ressalvas. Individualmente foram verificados 11 pareceres emitidos em 1999 (8% da amostra), 9 em 2000 (7%), 10 em 2001 (7%), 14 em 2002 (10%), 20 em 2003 (15%), 19 em 2004 (14%), 24 em 2005 (18%) e 29 em 2006 (21% da amostra).

No que se refere à análise propriamente dita dos dados da pesquisa, cabe destacar que duas questões dividem a pesquisa em dois momentos. A primeira questão refere-se à Resolução CFC nº 953/03, que alterou a parte final da redação do parecer da auditoria independente; e a segunda, à Resolução ANEEL nº 444/01, a qual passou a exigir as demonstrações contábeis do Fluxo de Caixa (DFC), do Valor Adicionado (DVA) e do Resultado por Atividades (DRA) como complementares às demais demonstrações exigidas pela lei societária vigente (Lei das S.A.).

Ambas as exigências passaram a produzir reflexos nos pareceres emitidos em 2003, referentes às informações de 2002, e, destarte, dividem a pesquisa, quanto ao conteúdo das exigências normativas, em até 2002 (1999 a 2002) e a partir de 2003 (2003 a 2006). Desse modo, as evidências das informações relativas à DFC, DVA e DRA são tratadas neste estudo como exigência normativa para os relatórios emitidos a partir de 2003 (pontos 9/10/11 da análise quantitativa) e como informações relevantes para os pareceres emitidos até 2002 (ponto 16 da análise quantitativa). Quanto aos efeitos relativos à Resolução CFC nº 953/03, os pareceres emitidos até 2002 devem, de acordo com as normas vigentes à época, constar o uso do termo “Princípios Fundamentais de Contabilidade”. Para os pareceres emitidos a partir de 2003, vale a regra dessa norma, qual seja o uso de “Práticas Contábeis Adotadas no Brasil”.

4.1 ANÁLISE QUANTITATIVA DAS EVIDÊNCIAS ENCONTRADAS

A análise quantitativa tem como objetivo primordial quantificar a frequência das aderências e das não-aderências aos pontos normativos, por período investigado (anualmente), referentes aos pareceres de auditoria selecionados. Os pontos enumerados nesta parte são extraídos, em ordem numérica, da NBC T 11 – IT 05 (pontos 01 a 14) e da NBC T 11 – item 3 (pontos 15 e 16). A seguir na Tabela 1 são apresentadas as frequências das aderências aos pontos normativos enumerados.

Tabela 1. Frequência de itens aderentes à norma

FREQUÊNCIA POR PERÍODO	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
PONTOS NORMATIVOS								
1. Respeito à Estrutura (básica) do Parecer	-	-	-	-	19	19	24	29
2. Responsabilidades	11	9	10	14	20	19	24	29
3. Data e Local do Parecer	11	9	10	14	20	19	24	29
4. Parecer sem Ressalva	9	7	8	7	12	12	18	28
4.1. Parecer "Limpo" (estrutura básica de 3 parágrafos)	2	4	3	-	-	-	1	1
5. Parecer com Ressalva	2	2	2	7	8	7	6	1
6. Parecer Adverso	Não foram evidenciados casos desta natureza							
7. Parecer com Abstenção de Opinião, por Limitação na Extensão	Não foram evidenciados casos desta natureza							
8. Parecer com Abstenção de Opinião, por Incerteza	Não foram evidenciados casos desta natureza							
9/10/11. Menção às Práticas Contábeis Adotadas (inclusive ressalvas)	1	2	1	7	9	8	7	3
12. Discordância quanto à adequação das divulgações	Não foram evidenciados casos desta natureza							
13. Limitação na Extensão (ressalvas)	1	-	1	2	2	2	1	-
14. Demonstrações contábeis comparativas	6	-	4	4	12	7	9	16
15. Parágrafo de ênfase (NBC T 11.3.7)	2	1	-	12	20	19	25	14
16. Parágrafo com informações relevantes (NBC T 11.3.8)	5	4	5	15	26	13	9	13

Fonte: Elaborada pelos autores.

Por conseguinte, na Tabela 2 são demonstradas as frequências das não-aderências aos pontos normativos enumerados. Nesta tabela são exibidos os itens do parecer que não estão de acordo com as exigências normativas.

Tabela 2. Frequência de itens não-aderentes à norma

FREQUÊNCIA POR PERÍODO	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
PONTOS NORMATIVOS								
1. Respeito à Estrutura (básica) do Parecer	11	9	10	14	1	-	-	-
2. Responsabilidades	-	-	-	-	-	-	-	-
3. Data e Local do Parecer	-	-	1	-	-	-	-	-

4. Parecer sem Ressalva	-	-	-	-	-	-	-	-
4.1. Parecer "Limpo" (estrutura básica de 3 parágrafos)	-	-	-	-	-	-	-	-
5. Parecer com Ressalva	-	-	-	-	-	-	-	-
6. Parecer Adverso	Não foram evidenciados casos desta natureza							
7. Parecer com Abstenção de Opinião, por Limitação na Extensão	Não foram evidenciados casos desta natureza							
8. Parecer com Abstenção de Opinião, por Incerteza	Não foram evidenciados casos desta natureza							
9/10/11. Menção às Práticas Contábeis Adotadas (inclusive ressalvadas)	-	-	-	-	18	18	20	26
12. Discordância quanto à adequação das divulgações	Não foram evidenciados casos desta natureza							
13. Limitação na Extensão (ressalvas)	-	-	-	-	-	-	-	-
14. Demonstrações contábeis comparativas	-	-	-	-	3	2	-	3
15. Parágrafo de ênfase (NBC T 11.3.7)	-	-	-	-	-	-	-	-
16. Parágrafo com informações relevantes (NBC T 11.3.8)	-	-	-	3	-	-	-	-

Fonte: Elaborada pelos autores.

Mediante a quantificação realizada pode-se observar 797 frequências de pontos aderentes às exigências previstas pela norma vigente. Em contrapartida, são percebidas 139 frequências de não-aderências às mesmas exigências normativas. Sobre esse total de 936 frequências constatadas, estatisticamente pode-se inferir que 85,1% do total das informações levantadas são aderentes às normas de auditoria e, por conseqüência, 14,9% não o são.

No que se refere às não-aderências, há que se observar que 91 das 139 verificadas ocorreram a partir do período de 2003, sendo que 82 dessas são derivadas da questão que diz respeito à menção às práticas contábeis. Outro número considerável nessa mesma perspectiva são os 44 casos verificados até o período de 2002 que se referem ao respeito à estrutura (básica) do parecer da auditoria. Um pouco menos representativo, mas que também merecem destaque são as 8 não-aderências encontradas relativas às demonstrações contábeis comparativas; comparativamente às aderências, que totalizaram 58 ao longo do período analisado, o valor torna-se significativo.

A substancialidade de tais não-aderências é de fato considerável e reafirma a necessidade de se melhor elucidar as questões levantadas. Desse modo, o tópico seguinte apresenta uma discussão da análise quantitativa apresentada na Tabela 2.

4.2 ANÁLISE QUALITATIVA DAS NÃO-ADERÊNCIAS EVIDENCIADAS

Mediante os resultados demonstrados no módulo anterior faz-se necessário tecer alguns comentários sobre o não cumprimento normativo, tendo em vista que o cumprimento normativo (pontos aderentes) retrata o que está previsto nas normas de auditoria. Nesse sentido, a análise qualitativa apresentada a seguir tem como objetivo discutir as não-aderências dos pareceres de auditoria selecionados, em relação à norma vigente.

A seguir são enumeradas as não-aderências encontradas e os motivos que levaram às divergências, sendo cada uma delas discutida de maneira isolada e respeitando-se a ordem cronológica utilizada nas tabelas expostas na análise quantitativa.

4.2.1 Quanto ao respeito à estrutura (básica) do parecer (item 1 da análise quantitativa)

De acordo com as regras vigentes à época, nos pareceres emitidos até 2002 deveria constar menção ao uso do termo "Princípios Fundamentais de Contabilidade". Contrariando essa exigência, foram constatadas diversas formas distintas de apresentar o critério que o auditor considerou para a adequação das demonstrações contábeis, com expressões como: "práticas contábeis emanadas da legislação societária", "princípios de contabilidade emanados da legislação societária", "princípios contábeis previstos na legislação societária", entre outras que não a exigida pela norma vigente. Situações dessa natureza já haviam sido evidenciadas também por um estudo técnico realizado pelo IBRACON, divulgado por intermédio do comunicado técnico IBRACON nº 01/03. Os resultados desse estudo deram origem a uma proposta que visava atenuar esse conflito, mais tarde adotada pela Resolução CFC nº 953/03.

Após esse período ficou evidenciada ainda uma situação parecida. Neste caso, ainda pior, pois a Resolução CFC nº 953/03 já havia passado a adotar a exigência da classe apresentada pelo IBRACON. Nessa fase foi observado o uso da seguinte expressão: “práticas **financeiras** adotadas no Brasil”. A esse respeito não se pretende gerar discussões acerca dos efeitos causados por tal inobservância (para maiores esclarecimentos vide KOLIVER (2003)), apenas se quer evidenciar que a exigência normativa não foi obedecida.

4.2.2 Quanto à data da emissão do parecer (item 3 da análise quantitativa)

Considerando que tal situação não produz efeito tão relevante sobre as informações contábeis, a ponto de gerar sobre essas alguma distorção, a pesquisa discute, independentemente de seus reflexos, os pontos de não-aderência à norma de auditoria e, desse modo, é necessário elencar tal discrepância. Nesse sentido, apesar de se tratar provavelmente de uma falha de digitação, é necessário observar que o auditor precisa tomar todo o cuidado para que não ocorra nenhum tipo de falha, principalmente em relação à data de emissão do relatório final. Essa situação ocorreu no parecer da companhia CEMIG emitido em 2001, que apresentou a data de 2000. Desnecessário é lembrar que a data contida no parecer é importante para permitir ao usuário verificar o momento em que a responsabilidade dos auditores encerrou-se, qual seja, a data de assinatura do parecer.

4.2.3 Quanto às menções às informações específicas do setor dos pareceres emitidos até 2002 (item 16 da análise quantitativa)

As evidências das informações relativas à DFC, DVA e DRA, informações específicas do setor elétrico, foram tratadas neste estudo como informações relevantes para os pareceres emitidos até 2002. Apesar de tais informações não constarem das exigências normativas daquela época, caso o auditor emitisse um parecer com ressalva sobre as demonstrações contábeis exigidas pela Lei das S.A., necessariamente deveria ressaltar as demais demonstrações contábeis apresentadas, pois as ressalvas às demonstrações básicas também afetam as demonstrações suplementares.

Os casos em que não foram ressaltadas as demonstrações suplementares pelo mesmo motivo que estavam sendo ressaltadas as demais demonstrações contábeis foram considerados como uma não-conformidade, contemplada como não-aderência à norma na parte de informações relevantes (ponto 16 da análise quantitativa).

4.2.4 Quanto às menções às informações específicas do setor dos pareceres emitidos a partir de 2003 (itens 9/10/11 da análise quantitativa)

Este ponto é de crucial importância, pois a norma profissional de auditoria independente exige que o auditor tenha conhecimento não apenas dos princípios e normas contábeis, mas também da legislação específica a que está sujeita a entidade auditada. Aliás, não só a norma profissional do auditor independente (NBC P 1), como também a própria norma da execução dos trabalhos (NBC T 11). Se não, veja-se:

- “O contador, na função de auditor independente, deve manter seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis (...) e **da legislação específica aplicável à entidade auditada**” (grifo nosso). (NBC P 1, item 1.1.1);

- “A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo **a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante** os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, **a legislação específica**” (grifo nosso). (NBC T 11, item 11.1.1.1).

Por sua vez, o órgão regulador do setor elétrico exige adicionalmente, por meio da Resolução ANEEL nº 444/01, a elaboração e publicação da DFC, da DVA e da DRA.

As evidências encontradas a esse respeito demonstraram que uma parcela significativa dos pareceres analisados se revelou não-aderente às exigências normativas. O tratamento dado pelos profissionais responsáveis a esses relatórios diverge da norma sob os seguintes aspectos:

- não foi mencionado que a elaboração e publicação da DFC, DVA e DRA é **obrigatória** para empresas do setor elétrico, sendo que em alguns casos foi cometido um grave equívoco ao se dizer que as práticas contábeis adotadas no Brasil não requerem a elaboração e publicação de tais demonstrações. Na verdade, conforme transcrito, práticas contábeis adotadas no Brasil incluem, entre outros aspectos, a legislação pertinente a cada empresa;
- o auditor referiu-se a apenas uma destas demonstrações e em alguns casos a nenhuma delas. Nessas situações, caso a empresa não tenha apresentado tais informações, o auditor deixou de mencionar este **descumprimento** à legislação específica, quando deveria inclusive ressaltar o fato. Caso tenha a empresa apresentado tais informações, faltou então o auditor mencionar se realizou (ou não) a verificação nessas demonstrações também;
- em alguns casos, não foram ressaltadas essas demonstrações suplementares (DFC e DVA, principalmente) pelo mesmo motivo que estavam sendo ressaltadas as demais demonstrações contábeis. As ressalvas às demonstrações básicas também afetam as demonstrações suplementares.

Cabe destacar que, em relação a esse ponto normativo, o descumprimento fica evidente por não se ter considerado, na extensão devida, o teor contido na legislação específica. Considerando que ocorreram no total 82 situações dessa natureza, esse ponto necessita ser tratado cuidadosamente. O cuidado com o cumprimento da legislação específica se constitui em algo fundamental para o setor elétrico, amplamente fiscalizado e bastante regulado, sobretudo no que concerne à Contabilidade.

4.2.5 Quanto à informação relativa às demonstrações contábeis comparativas (item 14 da análise quantitativa)

No que se refere a este item foram observadas duas questões que merecem ser tratadas separadamente. A primeira diz respeito às demonstrações contábeis comparativas propriamente ditas. A segunda trata de quando ocorre o primeiro trabalho do auditor em uma entidade.

4.2.5.1 Quando da menção do auditor às demonstrações contábeis comparativas

Em relação a esse ponto, a norma de auditoria (NBC T 11 – IT - 05, item 53) estabelece que se publique o parecer relativo ao atual exercício e o relativo ao exercício anterior; ou então o auditor deve mencionar em seu parecer que as demonstrações contábeis do exercício anterior foram examinadas por outros auditores, **referindo a data do parecer destes, expressando as eventuais ressalvas, seus efeitos e possíveis reflexos no exercício atual** (deliberação esta feita através da NBC T 11 – IT - 05, item 54).

O estudo demonstrou que os profissionais da auditoria costumam fazer uso da segunda opção. Portanto, torna-se fundamental que seja feita menção à data do parecer do exercício anterior, evidenciando eventuais ressalvas existentes, seus efeitos e possíveis reflexos no exercício atual, conforme delibera a norma de auditoria vigente. No entanto, alguns dos pareceres analisados não apresentaram tais informações acerca do tipo de parecer que o auditor do ano anterior havia emitido, inclusive em casos em que se constatava a aceitação do

trabalho de outros auditores relativamente à análise em controladas e coligadas da investidora analisada (itens 57 a 61 da norma).

Noutras palavras, as opiniões emitidas pelos auditores nos casos referendados não contemplam o contexto e ainda omitem informações representativas em relação ao ano comparativo. O parágrafo do parecer que visa destacar que as demonstrações contábeis do exercício anterior foram examinadas por outros auditores (para fins comparativos) é indispensável quando o parecer da auditoria do ano anterior não for publicado juntamente com as informações relativas ao exercício atual.

4.2.5.2 Quando da primeira auditoria de uma entidade

De acordo com a NBC T 11 – IT 05, itens 48 a 50, quando o auditor independente realizar a primeira auditoria de uma entidade que divulgue comparativamente os valores relativos ao exercício anterior, o profissional deverá, no parágrafo referente à identificação das demonstrações contábeis examinadas, fazer menção exclusiva ao exercício examinado e destacar, em parágrafo específico, o fato de que as demonstrações contábeis do exercício anterior não foram examinadas por auditores independentes, de modo a expressar a sua abstenção de opinião sobre as informações comparativas. Neste caso seu parecer deverá trazer a ressalva sobre a ausência de comparação.

A fim de expressar **opinião sem ressalva** é necessário o emprego de procedimentos de auditoria no exercício comparativo, para verificação da formação histórica dos saldos e da uniformidade de aplicação das práticas contábeis.

A esse respeito, em um caso específico foi constatado que o auditor não tornou explícita a realização da verificação da formação dos saldos e da uniformidade das práticas contábeis adotadas. Como nesse relatório sua opinião foi emitida sem ressalvas, era obrigatório que o profissional tivesse evidenciado que realizou tais verificações.

Nas situações evidenciadas nos tópicos 4.2.5.1 e 4.2.5.2, além de se tratar de descumprimento normativo explícito, tais omissões podem resultar em dificuldade de compreensão por parte do usuário em relação às informações tomadas em conjunto. Do ponto de vista da utilidade da informação pode-se questionar a utilidade de se ter um ano analisado se o ano anterior não for considerado, pois a informação do último ano respalda-se em opinião de um profissional independente, enquanto que aquela que se refere ao ano comparativo não possui esta mesma certificação. Deve-se notar também que 8 foram os registros de não-aderência, contra 58 de aderência. Isso quer dizer que, diante de um total de 66 parágrafos que mencionavam as demonstrações contábeis comparativas, 12% não continham informações suficientes sobre tais informações, ou sequer continham alguma informação a esse respeito.

Os pontos não-aderentes às exigências normativas, discutidos no tópico 4.2, são apresentados de maneira resumida no Quadro 3.

ITEM DO TRABALHO	FREQUÊNCIA	RESUMO DO CONTEÚDO ANALISADO
4.2.1 – Quanto ao respeito à estrutura do parecer	45	Uso de terminologia diferente da exigida pela norma. A norma exigia até 2002 o uso do termo “Princípios Fundamentais de Contabilidade”. A partir de 2003, passou-se a exigir o termo “práticas contábeis adotadas no Brasil”.
4.2.2 – Quanto à data de emissão do parecer	01	Erro da data informada no Parecer da CEMIG emitido para o ano de 2001.
4.2.3 – Quanto às menções às informações específicas do setor dos pareceres emitidos até 2002	03	A legislação específica do setor elétrico não exigia até 2002 a elaboração e apresentação da DFC, DVA e DRA (demonstrações complementares). Entretanto, se o auditor manifestou ressalva às demonstrações contábeis básicas, ao se manifestar a respeito das demonstrações complementares deveria manter sua ressalva, no entendimento de que o motivo que levou à conclusão sobre aquelas informações afeta da mesma forma as demais informações apresentadas.

4.2.4 – Quanto às menções às informações específicas do setor dos pareceres emitidos a partir de 2003	82	A legislação específica do setor elétrico passou a exigir a partir de 2003 a elaboração e apresentação da DFC, DVA e DRA (demonstrações complementares). Daí surgiu a necessidade de se observar que: tais demonstrações passam a ser de natureza obrigatória e, como parte integrante das “práticas contábeis adotadas no Brasil” (para as empresas do setor elétrico), são sujeitas à manifestação da auditoria independente; e, quando uma ressalva atinge as demonstrações contábeis básicas, em geral, o reflexo estende-se às demonstrações contábeis complementares também.
4.2.5 – Quanto à informação relativa às demonstrações contábeis comparativas	08	Demonstrações Contábeis Comparativas são informações prestadas juntamente com as informações do exercício atual e necessitam, da mesma forma, da opinião manifestada pelo auditor em seu parecer, seja no relatório do exercício atual ou por meio da publicação do relatório do exercício anterior. A norma de auditoria exige que seja mencionado, caso não seja publicado o parecer do exercício anterior referente às demonstrações contábeis comparativas, que o auditor do exercício atual informe o Tipo de parecer emitido pelo auditor que auditou tais informações, além da Data e, caso contenha Ressalva, sua menção e reflexo no exercício atual. Ademais, a norma prevê ainda que para a emissão de um parecer sem ressalva é necessário que o exercício comparativo tenha sido auditado.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quadro 3. Resumo das “não-aderências” observadas na pesquisa

As evidências extraídas do estudo podem ser resumidas com destaque para o fato de que, das 936 unidades de análise registradas, 797 frequências (85,1%) referem-se a pontos de aderência às exigências previstas pela norma de auditoria vigente e 139 frequências (14,9%) são relativas a pontos não-aderentes às mesmas exigências normativas.

5 CONCLUSÕES

Com base nas evidências extraídas da pesquisa, destacando-se a verificação de 139 frequências (14,9%) relativas a pontos não-aderentes à norma, a conclusão que se obtém é que não são completamente aderentes às exigências normativas os pareceres da auditoria independente emitidos para as companhias do setor elétrico brasileiro.

Em outras palavras, a rigor, a íntegra do que é estabelecido pela norma de auditoria vigente não foi considerada nos pareceres de auditoria emitidos para as companhias do setor elétrico brasileiro. Além disso, pela evolução das não-aderências apresentadas pode-se inferir ainda que essa situação tem-se tornado mais freqüente nos últimos anos face, principalmente, ao maior grau de exigência da legislação específica do setor.

Como resultado de todas as mudanças ocorridas no setor elétrico nos últimos anos e face à sua representatividade na economia nacional, esse segmento tornou-se um dos mais regulamentados e fiscalizados do mercado, com normas específicas para a operacionalização de suas atividades, para a parte de finanças e, sobretudo, para as questões tangentes às informações contábeis.

Nesse sentido, torna-se necessário que o auditor observe todas as exigências intrínsecas e extrínsecas contidas nas normas de auditoria, inclusive o que se refere ao atendimento à legislação específica da entidade auditada. O auditor deve estar devidamente preparado para atuar em segmentos que exigem um conhecimento mais aprofundado de sua atividade econômica, principalmente por conta do alto rigor de exigências específicas que cercam as entidades neles inseridas. Do contrário cria-se um grande paradoxo: existe um profissional que opina sobre a adequação de uma estrutura quanto a quesitos padronizados, enquanto ele próprio não atende em plenitude aos padrões mínimos requeridos pelas normas que orientam o seu trabalho.

A auditoria independente, bem como o resultado final de seu trabalho (o parecer), necessita de estudos mais aprofundados sobre sua aplicação prática. Espera-se que a presente pesquisa tenha contribuído nessa construção do conhecimento da auditoria no Brasil.

Destaca-se, contudo, que cabe principalmente a Revisão pelos Pares verificar as situações observadas neste trabalho e buscar o pleno atendimento às normas de auditoria,

sinalizando e punindo, caso necessário, os profissionais que não observem, em toda a sua plenitude, as exigências para o exercício dessa nobre profissão. A evolução e crescente importância dessa atividade dá ensejo à exigência de atualização dos profissionais e aprimoramento das normas de auditoria, bem como o cumprimento integral dessas exigências.

Ademais, recomenda-se que futuras pesquisas abordem dois temas fundamentais relacionados ao que foi nesse trabalho discutido. Primeiramente, no que diz respeito ao modelo adotado atualmente no Brasil, talvez seja o momento de rediscuti-lo à luz de sua objetividade. Se o foco realmente são os usuários, acredita-se ser importante direcionar diretamente a eles o trabalho desenvolvido pela auditoria. Em outras palavras, consideram-se relevantes pesquisas que busquem conhecer a verdadeira necessidade do usuário, em relação aos serviços que podem ser prestados pela auditoria independente (qual a perspectiva do usuário em relação à auditoria independente?). Em segundo lugar, recomendam-se estudos comparativos com outras realidades, do exterior, no sentido de verificar se as exigências normativas para o parecer em outros países são cumpridas e se existe punição para os casos em que é verificado o não cumprimento normativo.

Por se tratar de um tema extremamente relevante no âmbito das finanças e da contabilidade não só no Brasil como no exterior, acredita-se que estudos relacionados ao tema contribuirão para a evolução das informações contábeis na condição de instrumento de apoio à tomada de decisões e de prestação de contas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, B.J.M. Análise comparativa das filosofias de Auditoria. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, v. 1, nº 37, p. 85-102, jan/abr. 2005.

ARAÚJO, F.J. **Grau de compreensão dos pareceres de auditoria**. 1997. 213 f. Dissertação. Curso de Pós-Graduação em Contabilidade. UERJ, Rio de Janeiro, 1997.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições Setenta, 1994.

BESSELL, M.; ANANDARAJAN, A.; UMAR, A. Information content, audit reports and going-concern: an Australian study. **Accounting and Finance**, v. 43, p. 261 – 282, 2003.

BEUREN, I.M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

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

BRASIL. Resolução ANEEL nº 444, de 26 de outubro de 2001. Institui o Manual de Contabilidade - MCSPEE, englobando o Plano de Contas do setor elétrico.

_____. Resolução CFC nº 820, de 17 de dezembro de 1997. Aprova a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das demonstrações contábeis, com alterações e outras providências.

_____. Resolução CFC nº 830, de 11 de dezembro de 1998. Aprova a NBC T 11 – IT 05 – Parecer dos Auditores Independente sobre as demonstrações contábeis.

_____. Resolução CFC nº 910, de 14 de setembro de 2001. Aprova a NBC T 14 – Normas sobre a revisão externa de qualidade pelos pares.

_____. Resolução CFC nº 953, de 24 de janeiro de 2003. Altera o modelo de Parecer dos Auditores Independentes sem ressalva.

_____. Comunicado Técnico IBRACON nº 01/03, de 31 de dezembro de 2002. Estrutura Contábil Aplicada no Brasil.

CAVALCANTI, P.R.N. **Uma contribuição ao estudo das responsabilidades dos auditores independentes no Brasil**. Dissertação. Pós-Graduação Contabilidade. USP, São Paulo, 1994.

DINIZ, E.C. **Revisão pelos Pares das auditorias independentes: uma nova ferramenta no controle da qualidade.** 2005.

GAZETA MERCANTIL. **Balanco Anual 1998 - 2005.** São Paulo, anos XXII a XXIX, nº 22 a 29, 1998 - 2005.

HODGE, F.D. Investor's Perceptions of Earnings Quality, Independence, and the Usefulness of Audited Financial Information. **Accounting Horizons.** Supplement, p.37-48, 2003.

JUND, S. **Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos.** Rio de Janeiro: Impetus, 2001.

KOLIVER, O. A alteração do modelo do parecer de auditoria pela Resolução CFC nº 953-03. **Revista do CRC/RS.** Porto Alegre, nº 113, p. 75-82, julho de 2003.

MAUTZ, R.K.; SHARAF, H.A. **The Philosophy of Auditing.** 7. ed. New York: American Accounting Association, 1993.

RICARDINO, Á.; CARVALHO, L.N.G. Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil. **Revista Contabilidade e Finanças.** São Paulo, v.3, nº 35, p. 22-34, mai/ago. 2004.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

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.** 184 f. Dissertação. Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. PUC, São Paulo, 2004.