

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE**

MARCELO HAENDCHEN DUTRA

**A ADERÊNCIA ÀS EXIGÊNCIAS NORMATIVAS DOS
PARECERES DA AUDITORIA INDEPENDENTE EMITIDOS
ÀS EMPRESAS DO SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO**

Florianópolis, 2006.

MARCELO HAENDCHEN DUTRA

**A ADERÊNCIA ÀS EXIGÊNCIAS NORMATIVAS DOS
PARECERES DA AUDITORIA INDEPENDENTE EMITIDOS
ÀS EMPRESAS DO SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO**

Dissertação apresentada para obtenção do título de Mestre em Contabilidade no Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Centro Sócio-Econômico, Universidade Federal de Santa Catarina.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberton.

Florianópolis, 2006.

MARCELO HAENDCHEN DUTRA

**A ADERÊNCIA ÀS EXIGÊNCIAS NORMATIVAS DOS
PARECERES DA AUDITORIA INDEPENDENTE EMITIDOS
ÀS EMPRESAS DO SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO**

Essa dissertação foi apresentada como trabalho de conclusão de curso do Mestrado em Contabilidade do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina, sendo aprovada pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo relacionados.

01 de setembro de 2006

Prof. Dr. José Alonso Borba
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da UFSC

Professores que compuseram a banca:

Prof. Dr. Luiz Alberton (Orientador)
Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

Prof. Dr. José Carlos de Souza Filho (Membro)
Universidade de São Paulo - USP

Prof. Dr. Hans Michael van Bellen (Membro)
Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

Prof. Dr. Ernesto Fernando Rodrigues Vicente (Membro)
Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

Florianópolis, 2006.

AGRADECIMENTOS

À minha família que me apoiou em todos os momentos e soube compreender pelas horas que lhes roubei de atenção e carinho para me dedicar a este curso e a este trabalho.

Ao meu amigo e eterno mestre Prof. Msc. José Carlos Terres que com muita paciência me ensinou e orientou, inclusive fora do ambiente acadêmico, nos rumos desta profissão. Ao Prof. Dr. Luiz Alberton que me orientou na elaboração e conclusão deste trabalho. Aos professores membros da banca examinadora pelas contribuições apresentadas.

RESUMO

DUTRA, Marcelo Haendchen. A aderência às exigências normativas dos pareceres da auditoria independente emitidos às empresas do setor elétrico brasileiro, 2006, 91 f. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da UFSC. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberton.

A presente dissertação 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 em 1998 a 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, e permite a constatação de 936 frequências, divididas em aderentes e não-aderentes. O trabalho inicia pela introdução ao tema, que inclui a abordagem metodológica utilizada na pesquisa, seguida da fundamentação teórica e da descrição e análise dos dados pesquisados. Por fim são apresentadas as conclusões e as recomendações para futuras pesquisas. A pesquisa evidencia que não são completamente aderentes às exigências normativas os pareceres da auditoria independente emitidos para as companhias do setor elétrico brasileiro. Observa-se, ademais, que essa situação tem se tornando mais frequente nos últimos anos. Assim, o trabalho trata de discutir os pontos considerados mais relevantes visando contribuir para melhoria do processo de elaboração do relatório final da auditoria independente.

Palavras-chave: Parecer da Auditoria Independente, Normas de Auditoria, *Audit Disclaimer* e Setor Elétrico.

ABSTRACT

DUTRA, Marcelo Haendchen. The adherence to the Opinion of Independent Auditing normative exigencies emitted to the companies of the Brazilian electrical sector, 2006, 91 f. Postgraduation program in Accounting of the UFSC. Federal University of the Santa Catarina, Florianópolis.

Orienting: Prof. Dr. Luiz Alberton.

The present dissertation has the purpose to verify the adherence to the normative exigencies in opinions of independent auditing emission for the companies of the Brazilian electrical sector. To reach the proposed goal, an exploratory-descriptive study in a report sample emitted between 1999 and 2006 was accomplished, referring to the finish exercises financial statements in 1998 to 2005, selected from the magazine Yearly Balance of the Gazeta Mercantil. The research has exploratory-descriptive character and uses the content analysis technique for the data analysis and interpretation. The boardings are accomplished so much in the qualitative scope as well as in the quantitative scope. 136 opinions of independent auditing are ascertained through the confrontation between paragraphs contained in these documents with the enumerated normative points according to the auditing standards emanated by the organ regulator, the Accounting Federal Board, and it allows the verification of 936 frequencies, divided in adherent and not- adherents frequencies. The study begins with an introduction to the theme, that includes the methodological boarding used in the research, followed by theoretical part and the searched data description and analysis. Finally, the conclusions and the recommendations for future researches are introduced. The research evidences that independent auditing emitted for the companies of the Brazilian electrical sector isn't completely adherent to the normative exigencies. It observes, also, that this situation has become itself more frequent in the last years. Thus, the study cares for discussing the most important considered points aiming to contribute with the final independent auditing report elaboration process improvement.

Words-key: *Opinion of Independent Auditing, Auditing Standards, Audit Disclaimer and Electrical Sector.*

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 Informações exigidas pela Lei nº 6.404/76	36
Figura 2 Resumo dos componentes do risco de auditoria	43

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 Firmas de auditoria responsáveis pelos pareceres analisados	23
---	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 Categorização para Análise de Conteúdo	21
Quadro 2 Postulados das estruturas conceituais	32
Quadro 3 Causas e efeitos do parecer da auditoria	45
Quadro 4 Empresa, firma de auditoria e natureza do parecer emitido no ano de 1999.....	61
Quadro 5 Empresa, firma de auditoria e natureza do parecer emitido no ano de 2000.....	61
Quadro 6 Empresa, firma de auditoria e natureza do parecer emitido no ano de 2001	62
Quadro 7 Empresa, firma de auditoria e natureza do parecer emitido no ano de 2002.....	62
Quadro 8 Empresa, firma de auditoria e natureza do parecer emitido no ano de 2003	63
Quadro 9 Empresa, firma de auditoria e natureza do parecer emitido no ano de 2004.....	64
Quadro 10 Empresa, firma de auditoria e natureza do parecer emitido no ano de 2005....	65
Quadro 11 Empresa, firma de auditoria e natureza do parecer emitido no ano de 2006....	66
Quadro 12 Resumo das “não-aderências” observadas na pesquisa	82

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Freqüência de itens aderentes à norma	68
Tabela 2	Freqüência de itens não-aderentes à norma	69

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ANEEL	Agência Nacional de Energia Elétrica
ANATEL	Agência Nacional de Telecomunicações
BACEN	Banco Central do Brasil
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
Cia	Companhia
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CT	Comunicado Técnico
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DFC	Demonstração do Fluxo de Caixa
DLPA	Demonstração do Lucro ou Prejuízo Acumulado
DMPL	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
DOAR	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
DRA	Demonstração do Resultado por Atividade
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
DVA	Demonstração do Valor Adicionado
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
MPAS	Ministério da Previdência e Assistência Social
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NPA	Normas e Procedimentos de Auditoria
S.A.	Sociedade Anônima
SPC	Secretaria de Previdência Complementar
SUSEP	Superintendência de Seguros Privados

SUMÁRIO

RESUMO	04
ABSTRACT	05
LISTA DE ILUSTRAÇÕES	06
LISTA DE TABELAS	07
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	08
SUMÁRIO	09
1 INTRODUÇÃO	11
1.1 Tema e problema	12
1.2 Objetivos	13
1.3 Justificativa do estudo	13
1.4 Metodologia da pesquisa	16
1.4.1 Técnica de análise e interpretação dos dados	19
1.4.2 Limitações da pesquisa	22
1.5 Organização do trabalho	24
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	25
2.1 As abordagens epistemológicas à auditoria	25
2.2 Auditoria independente no Brasil	35
2.3 Riscos de auditoria	41
2.4 Parecer – Um relatório padronizado/normatizado	44
2.5 Evolução histórica da norma relativa ao parecer	47
2.6 A norma vigente	49
2.7 Ações que visam o fortalecimento da auditoria independente no Brasil	53
2.8 O setor elétrico brasileiro – Breve retrospecto	55
2.9 A pesquisa realizada em 2003	57
3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	59
3.1 Descrição dos dados da pesquisa	59
3.2 Análise quantitativa das evidências encontradas	67
3.3 Análise qualitativa das não-aderências evidenciadas	70
3.3.1 Quanto ao respeito à estrutura do parecer (item 1 da análise quantitativa)	70
3.3.2 Quanto à data da emissão do parecer (item 3 da análise quantitativa)	71
3.3.3 Quanto às menções das informações específicas do setor dos pareceres emitidos até 2002 (item 16 da análise quantitativa)	72
3.3.4 Quanto às menções das informações específicas do setor dos pareceres emitidos a partir de 2003 (itens 9/10/11 da análise quantitativa)	72
3.3.5 Quanto à informação relativa às demonstrações contábeis comparativas (item 14 da análise quantitativa)	74
3.3.5.1 Quando da menção do auditor em relação às demonstrações contábeis comparativas	74
3.3.5.2 Quando da primeira auditoria de uma entidade	75
3.4 Considerações sobre demais dados pesquisados	76
3.5 Análise dos resultados da pesquisa	79

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	83
4.1 Conclusões	83
4.2 Recomendações para futuras pesquisas	84
REFERÊNCIAS	86
BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR	89

1 INTRODUÇÃO

O parecer do auditor independente, as demonstrações contábeis e demais informações contábeis exigidas pela legislação societária vigente formam a base do que o universo acadêmico costuma denominar de contabilidade financeira. Essas informações tomadas em conjunto noticiam aos seus usuários externos, dentre outras coisas, a situação econômico-financeira e patrimonial da entidade em determinado período.

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 sobre as 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 habilitar-se a expressar sua opinião sobre as demonstrações contábeis, no que tange aos quesitos de adequação e suficiência dessas informações tomadas em conjunto, tanto em termos de conteúdo quanto de forma.

Muito embora essa auditoria contábil realizada envolva uma série de procedimentos técnicos específicos – que deveriam ser claramente evidenciados para conhecimento do usuário, visando permitir ao usuário conhecer o caminho percorrido para se chegar ao resultado final –, o trabalho desenvolvido 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 aberto ao público externo.

Sob essa condição, a auditoria independente pode ser definida como a auditoria contábil realizada por profissionais não ligados à entidade auditada que visa, sobretudo, expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis (FRANCO e MARRA, 2001).

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

Noutras palavras, todo o trabalho de uma auditoria independente é posto à disposição do usuário externo ao se materializar com emissão de um relatório final

denominado parecer dos auditores independentes, em que o auditor assume responsabilidade técnico-profissional, civil e criminal tangentes à adequabilidade das informações contábeis contidas nas demonstrações contábeis.

Face a esse contexto, é considerado pelo órgão de classe competente como essencial que o profissional da auditoria tenha a seu favor um instrumento regulamentar que respalde o parecer gerado após o seu trabalho.

Outrossim, é fundamental também assegurar ao usuário externo que esse documento siga um determinado padrão visando que as informações consideradas como mínimas necessárias à sua compreensão estejam contempladas nesse relatório, inclusive no que diz respeito à forma redacional desse documento.

Embora exista de fato toda esta preocupação por parte do órgão de classe (o Conselho Federal de Contabilidade - CFC), não é de domínio público nenhuma informação específica a respeito do cumprimento de tal exigência normativa no âmbito brasileiro.

Considerando que a atividade profissional de auditoria independente vem ganhando espaço no mercado brasileiro – prova disso são as inúmeras resoluções emitidas pelo CFC a respeito do exercício dessa função e, principalmente, o crescente número de artigos publicados sobre a atividade, até mesmo fora dos âmbitos profissional e acadêmico –, 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 desejada e almejada postura ética desses profissionais.

Citando Martins (2002, p. 01), “tudo mostra que há mesmo que se parar para refletir, e muito, no sentido de delinear novos nortes para o processo de normatização e interpretação das regras contábeis e para o exercício da função de auditoria. As fraudes e os erros talvez precisem de simples punição”.

Assim sendo, o momento de crescimento da auditoria leva a necessidade de se verificar se a função vem sendo realizada com base em seus pressupostos, o que no Brasil é representado pela observância às normas de auditoria existentes.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Diante do contexto apresentado, o tema de pesquisa refere-se ao cumprimento das exigências normativas estabelecidas para o parecer da auditoria independente. A opção por esse tema conduz ao seguinte questionamento:

Qual a aderência dos pareceres da auditoria independente emitidos para as companhias do setor elétrico brasileiro, em relação ao cumprimento das exigências normativas?

1.2 OBJETIVOS

Este estudo tem como objetivo geral verificar a aderência às exigências normativas dos pareceres da auditoria independente emitidos para as companhias do setor elétrico brasileiro.

- Por conseqüência, depreendem do objetivo geral os seguintes objetivos específicos:
- caracterizar a abordagem teórica predominante referente à auditoria independente;
 - descrever a evolução histórica, o cenário atual e as questões relevantes da norma brasileira relativa ao parecer da auditoria independente;
 - quantificar a frequência das aderências e das não-aderências aos pontos normativos referentes aos pareceres de auditoria selecionados por período investigativo (anualmente);
 - discutir as não-aderências dos pareceres de auditoria selecionados em relação à norma vigente.

1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

As discussões em torno da transparência e da credibilidade na evidenciação das informações contábeis têm se tornado cada vez mais expressivas. Tais considerações têm sido potencializadas em decorrência das fraudes contábeis ocorridas nos Estados Unidos, sobretudo aquele que parece ter sido o marco inicial - a Falência da Enron em 2001.

Para Martins (2002, p. 01), as críticas - tais como: fraudes de gestores, engenhosidades (ou distorções) dos consultores e de agentes financeiros de ética discutível, falhas em normatizações contábeis e, sobretudo, erros de auditoria - abalaram, de certa forma, a credibilidade da classe contábil como um todo.

Sob esse aspecto, nunca é demais lembrar também as situações semelhantes ocorridas no Brasil, quais sejam os casos dos Bancos Nacional e Econômico que foram fraudes contábeis homologadas pelas multinacionais de auditoria.

De acordo com Silva (*apud* Varella, p. 19), a explicação para tais acontecimentos pode ser derivada pela existência de “profissionais ‘habilidosos’ (auditores) na arte de avaliar

riscos e que aceitam qualquer trabalho, desde que suas metas de faturamento sejam cumpridas. Enquanto isso, auditores que avaliam corretamente os riscos de um trabalho a realizar são punidos com a perda da clientela e a redução do faturamento”.

Segundo Martins (*apud* Varella, p. 18), o que existe, na verdade, é “a necessidade de fortalecimento da postura ética dos profissionais envolvidos na elaboração e auditoria das demonstrações contábeis”.

De fato, a auditoria passa atualmente por um processo de auto-análise por parte da própria classe contábil em que se discute, principalmente, a forma com que esta função vem sendo exercida, refletida pela necessidade de clareza, de objetividade e de efetivo cumprimento das suas normatizações.

As normas de auditoria devem ser projetadas de acordo com os ideais do que se pretende com o exercício dessa função. Não somente projetadas, mas principalmente observadas pelos profissionais na execução de sua função. Afinal, não se pode negar que de nada adianta existirem regras teoricamente perfeitas se elas não forem cumpridas pelos profissionais que exercem a auditoria.

Nesse contexto cabe salientar que poucas são as divulgações existentes a respeito do cumprimento das exigências atuais do exercício da função de auditoria independente no cenário nacional.

Os resultados dos primeiros trabalhos de Revisão pelos Pares é um exemplo que se pode citar a este respeito. Em termos macro, os trabalhos desenvolvidos apontaram para a necessidade de fiscalização, pois foram encontradas várias situações que mereceram recomendações em relação às práticas adotadas.

Considerando a evolução dos dados divulgados desde sua primeira edição (2002) esse trabalho parece vir demonstrando resultados positivos.

Muito embora essas informações devessem ser divulgadas abertamente para que os usuários da auditoria tomassem conhecimento e pudessem assim discernir entre o bom e o mau profissional, nesses primeiros anos não foram divulgadas as informações que deixaram de ser contempladas ou ainda que foram erroneamente tratadas, nem mesmo os profissionais (ou firmas de auditoria) que cometeram tais irregularidades ou erros.

No meio acadêmico, há também uma pesquisa que se pode citar a esse respeito que foi realizada por Dutra e Borba (2003) e evidenciou, em termos gerais, o que alguns artigos não científicos já vinham chamando a atenção - a norma pode não estar sendo observada em toda a sua extensão.

Com exceção dessa pesquisa e do trabalho de Revisão pelos Pares, as demais constatações existentes foram feitas na base do pragmatismo, em geral por artigos de revistas e jornais que não produziram qualquer estudo científico a respeito do assunto para criar evidências sobre o que foi publicado.

Essa falta de estudos que sejam providos de metodologia adequada, somadas à falta de clareza na divulgação das informações resultantes da Revisão pelos Pares, não permite verificar se de fato a norma de auditoria relativa ao parecer dos auditores independentes tem sido cumprida.

Isso quer dizer que, para uma análise mais apurada sobre o assunto, do ponto de vista acadêmico, o único referencial, em nível nacional, que se tem conhecimento a respeito do tema é o estudo acadêmico retro-mencionado, que, por sua vez, é limitado a um único exercício e a uma amostra composta de vinte relatórios de auditoria.

Nesse sentido, torna-se importante a realização de um estudo que possibilite a averiguação da aderência à norma de auditoria relativa ao parecer dos auditores independentes, a iniciar-se a partir do momento em que essa regra começou a produzir efeitos legais (a partir do ano de 1999), para que se possa, então, conhecer um pouco mais sob essa realidade existente em relação ao tema de pesquisa.

Em outras palavras, o estudo da aderência à norma ao longo dos anos permite verificar o verdadeiro cenário de cumprimento ou não às exigências normativas para o parecer dos auditores independentes.

Toda essa movimentação e exposição dos atos e fatos são fundamentais para dar credibilidade e transparência a essa atividade. É imprescindível a uma classe que deseja ser reconhecida por esses atributos, demonstrar atitudes que denotem clareza e seriedade.

Nunca é demais destacar a importância deste documento como forma de validação das demonstrações contábeis e chamar a atenção para necessidade de transparência deste processo. 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.

De acordo com Carvalho (2002, p. 02), “o maior desafio (da classe contábil) talvez resida em não medir esforços para tornar as demonstrações financeiras e as manifestações do auditor mais claras, inteligíveis e instrutivas para o usuário comum”.

Seguindo essa mesma linha de raciocínio, o presente trabalho pretende então auxiliar no processo de verificação do cumprimento normativo, com intuito de fornecer subsídios para a melhoria de sua interpretação.

As contribuições esperadas devem ser tratadas sob o aspecto de adequação às normas de auditoria referentes ao parecer da auditoria independente - algo até certo ponto inédito no âmbito acadêmico nacional.

1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA

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

Assim, torna-se fundamental a este estudo acadêmico um delineamento claro e objetivo dos procedimentos metodológicos empregados na busca de se responder o problema de pesquisa.

Nesse sentido, pode-se resumir 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). O instrumento de pesquisa é representado por fontes primárias (documentação) e a técnica aplicada na análise e interpretação dos dados é a análise de conteúdo.

A utilização da pesquisa descritiva, citando Gil (1995, p. 45), tem como “objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis”.

Adicionalmente ao uso da pesquisa descritiva, ao passo que fundamentalmente é considerado o trabalho realizado como pouco explorado no âmbito acadêmico, torna-se saliente o caráter exploratório do estudo. Para Raupp e Beuren (2003, p. 80), esse tipo de pesquisa deve ser utilizado “quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil formular hipóteses precisas e operacionalizáveis”.

Segundo Gil (1995, p. 46), o uso da pesquisa descritiva conjuntamente com a exploratória é habitualmente utilizado pelos pesquisadores sociais que se preocupam com a atuação prática. Essa definição do autor permite reafirmar a condição de estudo teórico-empírico do presente trabalho.

Lakatos e Marconi (1991, p. 188) explicitam que o objetivo desse tipo de pesquisa é:

descrever completamente determinado fenômeno, como, por exemplo, o estudo de um caso para o qual são realizadas análises empíricas e teóricas. Podem ser

encontradas tanto descrições qualitativas e/ou quantitativas quanto acumulação de informações detalhadas, como as obtidas por intermédio da observação. Dá-se precedência ao caráter representativo sistemático e, em consequência, os procedimentos de amostragem são flexíveis.

Desse modo, observada a característica da pesquisa, deve-se notar que é exigida uma investigação junto à realidade (não completamente abstrato, portanto), e essa necessidade é atendida com o uso do levantamento.

Segundo Tripodi, Fellin e Meyer (1981, p. 39 *apud* RAUPP e BEUREN, 2003, p. 85), “pesquisas que procuram descrever com exatidão algumas características de populações designadas são tipicamente representadas por estudo *survey*”.

A utilidade dessa tipologia de pesquisa, de acordo com Raupp e Beuren (2003, p. 86), está no levantamento de informações que podem ser úteis para futuros estudos mais específicos, ou ainda para mapear a realidade de determinada população ou amostra.

Destacam, ainda, que os dados referentes a esse tipo de pesquisa podem ser coletados com base em uma amostra retirada de determinada população ou universo que se deseja conhecer.

Considerando, então, que a opção pelo setor elétrico busca viabilizar a análise de um dos pontos principais a ser verificado na pesquisa, qual seja o que diz respeito à legislação específica – preferência essa dada em função, justamente, da intimidade do autor do estudo com a legislação específica do segmento –, e que a análise à população resultante dessa opção tornaria o estudo impraticável nesse momento, utiliza-se, para tanto, um delineamento por amostragem.

Em outras palavras, mais especificamente em função da quantidade de empresas envolvidas, acessibilidade aos dados e da limitação de tempo, o levantamento é realizado por amostragem, em que se dá prioridade às empresas mais representativas do setor elétrico.

Essa opção por uma amostragem não probabilística por acessibilidade (ou conveniência) 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 independente). 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 para pesquisa.

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).

Para a definição das empresas foi utilizada uma base de dados extraída a partir das revistas Balanço Anual da Gazeta Mercantil publicadas entre 1998 e 2005, as quais elencam as maiores empresas de cada setor pelo critério da receita líquida. Nesse sentido, foram selecionadas companhias que possuíam, dentro deste critério, montantes superiores à R\$ 1 bilhão, considerando a análise realizada pela revista sobre as demonstrações contábeis publicadas pelas próprias companhias.

De tal sorte, 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 nos Quadros 4 a 11).

O período selecionado leva em conta o caráter da pesquisa. Tendo em vista que a principal norma em voga (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 esse ano, de modo a realizar a investigação até a data atual (2006).

A dimensão que envolve as empresas selecionadas para o estudo deve ser percebida pela sua substancialidade em relação ao conjunto. O corte de R\$ 1 bilhão nesse setor permite a seleção de empresas com a maciça representatividade entre os números do setor.

Em 2005 as empresas pesquisadas representaram quase 80% (R\$ 76.926 milhões de um total de R\$ 96.666 milhões acumulados) da receita líquida total do setor elétrico, segundo dados extraídos da supracitada revista (GAZETA MERCANTIL, 2005). Dito de outra forma, as empresas da amostra respondem por cerca de quatro quintos do total da receita líquida do setor elétrico no ano de 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* da própria entidade. Os documentos extraídos são analisados e interpretados por intermédio da técnica de análise de conteúdo.

Como o estudo é desenvolvido por meio de levantamento, o que em geral faz predominar o uso da abordagem quantitativa - e isso consistiria em apenas identificar e quantificar uma resposta ao problema de pesquisa, mas não permitiria uma abordagem interpretativa à problemática envolvida no estudo -, a opção pela utilização da análise de conteúdo em uma pesquisa *survey* serve justamente para ampliar os horizontes investigativos do estudo.

Sobre esse aspecto é importante destacar que o estudo assume uma condição essencial para sua realização relativa à principal limitação da técnica empregada, qual seja a de admitir que sua utilização envolve a interpretação do autor do estudo em relação aos atos (normas – a teoria) e aos fatos (constatações/pareceres – o empírico) da pesquisa.

Destarte, os dados coletados e sistematizados da maneira descrita são analisados e interpretados com o emprego da técnica descrita, por intermédio de uma dupla perspectiva, tanto no âmbito quantitativo quanto no qualitativo.

Noutros dizeres, a abordagem qualitativa às não-aderências evidenciadas objetiva, em última análise, dirimir dúvidas que possam surgir a respeito das interpretações realizadas pelo autor, considerando a limitação da técnica empregada para a análise e interpretação dos dados adicionada ao procedimento adotado (levantamento).

Os resultados da pesquisa assim apresentados, de maneira quantitativa e qualitativa, justificam-se pelo respeito às regras científicas que visam a possibilidade de reprodução da pesquisa por outros pesquisadores (replicabilidade), de modo a atenuar as subjetividades advindas do tipo de pesquisa realizado.

Por fim, cabe lembrar que como toda a informação aqui averiguada é exposta ao meio público, não há razão para que se mantenha sigilo quanto à denominação das empresas envolvidas, tampouco, das firmas de auditoria.

1.4.1 Técnica de análise e interpretação dos dados

A técnica escolhida configura-se como uma ferramenta de compreensão da construção de significados que atores sociais utilizam em seu discurso, utilizada com ênfase na interpretação de textos. Assim, lhe é assegurado o caráter de um método de investigação que tem por finalidade a descrição objetiva, sistemática e quantitativa, além de qualitativa, do conteúdo manifesto da comunicação oral ou escrita (BARDIN, 1994).

A definição mais apropriada para a presente pesquisa é a apresentada por Bardin (1994, p. 31) que conceitua a análise de conteúdo como:

um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, através de procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam inferir conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) dessas mensagens.

Holsti (1969, p. 14 *apud* RICHARDSON, 1999, p. 224) complementa a definição de Bardin explicitando que o uso dessa técnica é a aplicação de métodos científicos a uma evidência documental.

Para Richardson (1999, p. 223), independente da definição utilizada, “a análise de conteúdo é uma técnica de pesquisa e, como tal, tem determinadas características metodológicas: objetividade, sistematização e inferência”.

As características metodológicas descritas pelo autor podem ser sintetizadas da seguinte maneira: a objetividade refere-se à explicitação das regras e procedimentos utilizados em cada etapa da análise; a sistematização, à inclusão ou exclusão do conteúdo ou categoria de um texto de acordo com regras consistentes e sistemáticas; e, a inferência, refere-se à operação pelo qual se aceita uma proposição em virtude de sua relação com outras proposições já aceitas como verdadeiras.

Observadas tais características, Bardin (1994) destaca que a aplicação dessa técnica dá-se pela adoção de uma seqüência metodológica 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.

A pré-análise constitui-se na fase de organização dos materiais a serem utilizados para a coleta dos dados, assim como outros materiais que podem ajudar a entender melhor a questão investigada, que representa a especificação do campo que o pesquisador deve centrar a atenção. Nessa fase cabe destacar duas realizações: a coleta e primeiro contato (leitura) com os documentos a serem analisados; e a escolha da forma de se realizar a análise (no caso desse estudo, por meio da categorização).

Na segunda fase, análise do material, o material coletado na fase anterior recebe o tratamento mais aprofundado, sendo orientado em princípio pelo referencial teórico, surgindo desta análise quadros de referências, buscando sínteses coincidentes e divergentes de idéias.

Segundo os ensinamentos de Holsti (1969, p. 94 *apud* RICHARDSON, 1999, p. 233), nesse momento da pesquisa os dados brutos são sistematicamente transformados e agrupados em unidades que permitem uma descrição exata das características relevantes do conteúdo.

No que se refere à última fase, a de tratamento dos resultados, é nessa etapa que se realiza a análise final, em que a reflexão e a intuição, com embasamento em materiais empíricos, estabelecem relações com a realidade aprofundando as conexões das idéias. Por último, deve ser escolhida a forma de apresentação dos resultados, ou seja, como serão tratados e abordados os dados de pesquisa no relatório final.

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 (a análise temática).

De acordo com Colauto e Beuren (2003, p. 138), a análise temática 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, representados pelos parágrafos contidos nos pareceres selecionados, sempre que o ponto normativo for considerado pertinente, e da confrontação dessas informações resulta aderência aos pontos normativos ou não-aderência a esses pontos.

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 do autor) 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 decide *a priori* as categorias apoiado em um ponto de vista teórico (nesse caso na norma em vigor) e que submete frequentemente à prova da realidade (LAVILLE e DIONNE, 1999).

Nesse contexto, cabe por fim lembrar que 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 significa referir-se a qualquer aspecto normativo que não seja completamente contemplado nas informações contidas em tais documentos.

1.4.2 Limitações da pesquisa

As principais limitações desta pesquisa podem ser vistas sob dois prismas: o primeiro deriva da técnica empregada na análise dos dados e o segundo refere-se à delimitação feita pelo pesquisador, ou seja, o uso da amostragem como instrumento utilizado na seleção dos dados.

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 autor relativamente aos pontos da norma de auditoria e aos próprios dados pesquisados. Dito de outra maneira, essa restrição deriva da compreensão do autor em relação à norma e ao conteúdo dos relatórios pesquisados e leva a limitar as evidências de acordo com a interpretação do autor.

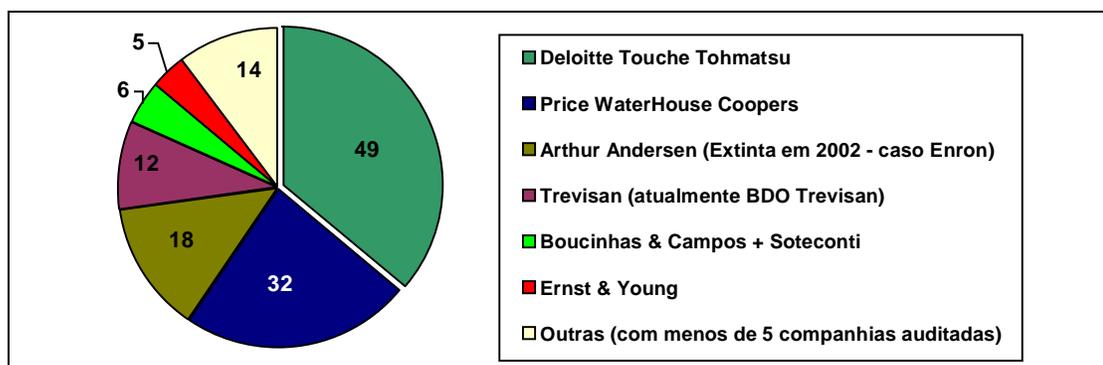
Por conta disso, justamente para reduzir ao máximo tal limitação, faz-se o uso da abordagem qualitativa às não-aderências, de modo a apresentar o entendimento obtido para se chegar as conclusões evidenciadas na abordagem quantitativa. Isso não elimina a limitação existente, mas acredita-se que pode atenuar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

No que se refere à delimitação, o grande limitador é o fato de que as evidências do estudo não permitem generalizações a outros casos que não os estudados, embora tais constatações contribuam para a não reincidência de tais situações. Essa limitação deriva de fatores racionais destacados no tópico 1.4 desta dissertação e necessitou ser assim tratada para que se pudesse viabilizar a pesquisa.

Caso não fosse delimitado por amostragem, a análise do contexto (universo) poderia apontar um resultado distinto do obtido neste estudo. Para que se possa ter uma idéia, só para as companhias abertas registradas na CVM foram emitidos nesse período mais de 3.000 relatórios dessa natureza.

Nesse sentido é necessário considerar também que a delimitação realizada na pesquisa resultou na seleção de pareceres que foram, em grande parte, emitidos por firmas de auditoria de renome nacional e internacional, pressupondo-se assim um maior zelo na elaboração destes relatórios, principalmente pela experiência dessas entidades no mercado. Esse fator pode ter gerado um favorecimento às aderências à norma de auditoria.

Assim sendo, quando da interpretação final dos dados analisados nesta pesquisa é importante considerar que: o universo estudado é pequeno, apesar de representativo, em relação ao contexto; e, conforme demonstrado no Gráfico 1, as firmas de auditoria envolvidas são, em sua maioria, firmas de renome e tradição.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Gráfico 1: Firmas de auditoria responsáveis pelos pareceres analisados

As limitações descritas servem para destacar que caso fosse selecionada uma amostra diferente, ou ainda caso a pesquisa fosse realizada por meio da análise da população envolvida (em outras palavras, podem existir erros de vieses e erros de amostragem que não puderam ser calculados por conta do critério de amostragem adotado, não probabilístico), e também se a pesquisa fosse realizada por outro pesquisador, os resultados da pesquisa poderiam ser diferentes dos apresentados nesse trabalho.

1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

Observadas as considerações iniciais pertinentes ao presente trabalho e de acordo com os objetivos da pesquisa, a presente dissertação está organizada da maneira que se segue, fundamentalmente estruturada sob mais três capítulos.

O capítulo seguinte representa a base teórica do trabalho realizado. Essa fundamentação inicia-se com a exposição das principais abordagens epistemológicas existentes acerca da auditoria, na condição de uma área do conhecimento humano.

Na seqüência, é realizada uma breve apresentação do modelo adotado no Brasil, que se configura na matriz epistemológica que é assumida pela pesquisa. Por consequência da adoção a essa matriz, nos tópicos seguintes são abordados temas relevantes a serem considerados dentro da matriz escolhida, os quais possuem relação direta com o objeto de estudo (o parecer da auditoria independente). Esses tópicos são: riscos de auditoria, padrão normativo do parecer, a evolução histórica da norma relativa ao parecer e as principais exigências constantes da norma em vigência.

Por conseguinte, ainda no capítulo de fundamentação teórica, são apresentadas questões de ordem geral, representadas pelas ações que visam o fortalecimento da auditoria independente no Brasil e um breve retrospecto sobre o setor elétrico brasileiro.

Encerrando o capítulo de fundamentação, exhibe-se uma síntese referente à pesquisa realizada anteriormente com relação ao mesmo tema do presente trabalho.

No capítulo terceiro dessa dissertação figura a pesquisa propriamente dita, em que são descritos, analisados e interpretados os dados do estudo realizado.

Por fim, no capítulo quarto são apresentadas as conclusões desse trabalho e as recomendações para futuras pesquisas.

A seguir inicia-se, portanto, o capítulo de fundamentação teórica da dissertação.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo é apresentada a base teórica do trabalho realizado. Essa fundamentação inicia-se com a exposição das principais abordagens epistemológicas existentes acerca da auditoria, na condição de uma área do conhecimento humano.

Dando seqüência ao capítulo, realiza-se uma breve elucidação do modelo adotado no Brasil para a auditoria independente, que se configura na matriz epistemológica que é assumida pela pesquisa.

Como consequência da adoção a essa matriz, os tópicos seguintes abordam temas relevantes a serem considerados dentro da matriz escolhida, os quais possuem relação direta com o objeto de estudo (o parecer da auditoria independente).

Esses tópicos tratam de assuntos essenciais para o entendimento do estudo, sendo eles, respectivamente: riscos de auditoria, padrão normativo do parecer, a evolução histórica da norma relativa ao parecer e as principais exigências constantes da norma em vigência.

Por conseguinte, apresentam-se questões de ordem geral, representadas pelas ações que visam o fortalecimento da auditoria independente no Brasil e um breve retrospecto sobre o setor elétrico brasileiro.

Encerrando o capítulo de fundamentação, exhibe-se uma síntese referente à pesquisa realizada anteriormente com relação ao mesmo tema do presente trabalho.

2.1 AS ABORDAGENS EPISTEMOLÓGICAS À AUDITORIA

Nesta primeira parte da fundamentação teórica da dissertação figuram as principais abordagens epistemológicas à auditoria. Embora não se pretenda com esta pesquisa discutir modelos de auditoria, essa parte do trabalho, em sentido amplo, tem como objetivo permitir ao leitor uma análise crítica ao modelo adotado, comparativamente aos modelos alternativos existentes. Isso porque, as considerações feitas na introdução desse trabalho, bem como as considerações da pesquisa propriamente dita, são derivadas de uma matriz epistemológica referente à auditoria.

Em 1961, Mautz e Sharaf publicaram um livro de auditoria denominado “*The Philosophy of Auditing*”. Esse trabalho é considerado um marco para os estudiosos da auditoria, pois significou sua primeira fundamentação teórica consistente. Os autores construíram uma estrutura sólida de postulados essenciais ao desenvolvimento da auditoria, do ponto de vista científico.

Naquele momento histórico, os postulados básicos foram considerados fundamentais para dotar a auditoria de um objeto abstrato formal próprio, tendo por bases a inferência, a verificabilidade e a refutabilidade, características essenciais à formulação de uma teoria positiva ou normativa da auditoria. Nesse livro, os autores desenvolveram um trabalho essencialmente teórico, tendo como base a auditoria aplicada às empresas (ALMEIDA, 2005).

O conjunto de postulados apresentado pelos autores permitiu o desenvolvimento de uma teoria acerca da auditoria independente, resolver problemas profissionais de natureza prática e desmistificar um conjunto de conceitos e concepções errôneas acerca da auditoria, de modo a reduzir as diferenças de expectativas geradas em torno da auditoria (MAUTZ e SHARAF, 1993).

Mautz e Sharaf (1993, p. 44-70) descreveram os postulados da auditoria enfocando predominantemente os dados financeiros (contábeis), em que, guardadas as devidas proporções, permanecem sendo até nos dias atuais a concepção mais tradicionalmente adotada pelos auditores.

Para eles a auditoria está baseada em documentos processados segundo um modelo contábil convencional, que inclui a avaliação patrimonial das contas, com raras exceções, pelo custo histórico. Isso permite que tais dados sejam verificáveis, dando à auditoria objetividade (convenção da objetividade).

Adicionalmente, explicitam que, por estar concebida numa perspectiva estritamente técnica, consubstanciada na utilização de um conjunto de procedimentos que têm como objetivo testar as asserções da administração, refletidas nas demonstrações contábeis, o trabalho desenvolvido pela auditoria possibilita ao auditor a emissão de uma opinião profissional, admitindo que os procedimentos de verificação realizados com base em amostragem são suficientes para criar evidências sobre as informações contábeis (MAUTZ e SHARAF, 1993).

Sustentados por esses argumentos, os autores inferiram que, como base para a determinação técnica da opinião do auditor, devem ser adotadas regras que suportam um modelo a ser seguido – os princípios contábeis.

Ou seja, a auditoria valida os dados auditados pela confrontação com os padrões requeridos que, por sua vez, quando aplicados consistentemente, geram uma representação razoável da situação econômico-financeira e patrimonial da entidade.

Outra questão levantada pelos autores diz respeito ao comportamento dos responsáveis pela gestão da entidade auditada. Em não havendo evidências claras em

contrário, os autores assumem como verdade um comportamento ético por parte dos administradores da entidade auditada.

Consideram, ainda, pelos seus postulados que as demonstrações contábeis estão isentas de irregularidades, pois supostamente não existe conflito de interesses entre auditor e o gestor da entidade auditada.

Essa abordagem leva a compreensão de que não é objetivo da auditoria das demonstrações contábeis descobrir fraudes ou atos ilegais cometidos pelos administradores da entidade auditada.

De acordo com Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 78-80), a responsabilidade pela detecção e relato de fraudes e atos ilegais deve ser considerada no planejamento, programa e execução da auditoria, de tal forma que se obtenha segurança razoável de que as demonstrações contábeis não contêm distorções relevantes dessa natureza.

Desse modo, para o correto entendimento dessa questão deve-se atentar para o fato de que, apesar de não ser o objetivo maior da auditoria, é responsabilidade do auditor considerar tais situações quando da análise dos riscos de auditoria (geralmente identificadas na análise do risco inerente - para maiores informações, vide Tópico sobre riscos de auditoria), a qual precede o planejamento das atividades de campo.

A respeito dessa abordagem, Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 68 e 69), explicitam que as necessidades de auditoria independente sobre as demonstrações contábeis apontam para quatro fatores: conflito de interesses (teoria da agência), consequência, complexidade e distância.

No primeiro fator, o argumento é de que a empresa funciona como uma rede de interesses, na qual, de um lado têm-se os acionistas e demais usuários, e de outro, em potencial conflito, têm-se os administradores que podem deturpar as informações contidas nas demonstrações contábeis com o interesse de enaltecer seu desempenho frente à gestão da entidade. Nesse caso, uma auditoria externa pode fornecer a segurança de que essas informações são isentas de manipulação.

O segundo fator diz respeito à auditoria na condição de suporte de decisões econômicas, que tem como pressuposto que as demonstrações contábeis são uma importante fonte, quando não única, de informação para o processo de tomada de decisão de investimentos e financiamentos, e nesse sentido precisam ter essas informações validadas.

O terceiro, refere-se à complexidade crescente das informações mencionadas, que cada vez mais se utiliza de instrumentos de mensuração e avaliação alternativos, com base em

estimativas e projeções, o que aumentam o risco de interpretações enviesadas e erros intencionais.

E no último fator, a alegação é de que os usuários da informação financeira não têm condições de verificar a confiança de tais informações por conta de fatores como a distância, o tempo e o custo depreendido para isso, e, destarte, necessitam do relatório do auditor independente para satisfazer essa necessidade.

Essas questões, sobretudo ligadas às fraudes e atos ilegais, levaram Mautz e Sharaf (1993) a considerar também que a existência de um sistema de controle interno pode eliminar a probabilidade de irregularidades.

Num dado momento da história esse postulado poderia ter sido aceito, mas nos dias atuais a realidade demonstra que essa concepção pende de um ajuste.

Quando se fala em controles internos é importante lembrar que sua adoção é restringida pelas suas limitações, as quais se destacam: a existência de conluio, que ocorre quando indivíduos agem conjuntamente, visando fraudar os controles internos de maneira que não possam ser detectados; o julgamento incorreto de informações, que pode gerar decisões equivocadas; e, a existência de falhas, representadas por interpretações equivocadas de manuais de instruções e procedimentos (sem que haja a intenção de burlar), que geralmente ocorrem por distração, cansaço ou descuido em geral (BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002).

Desse modo, pode-se substituir a palavra “eliminar” pelo termo “atenuar”, que melhor expressa o contexto apresentado. Assim, esse postulado geralmente pode ser observado no planejamento da auditoria, ao considerar a análise do risco de controle (para maiores informações, vide tópico de riscos de auditoria).

Mautz e Sharaf (1993, p. 56) consideram também que, na ausência clara de evidências em contrário, o que se considerou correto no passado da entidade sujeita a auditoria, permanecerá correto para o futuro.

Esse postulado aponta para um dos maiores conflitos entre auditores e usuários existente atualmente. Considera que, não havendo clara evidência em contrário, o auditor não tem como obrigação a verificação de informações contábeis prospectivas, por conta da sua subjetividade. Ou seja, a auditoria independente é pautada, segundo Mautz e Sharaf (1993), apenas sobre os dados contábeis (enfoque financeiro).

Para os autores, a objetividade, nesse caso, requer que apenas os dados retrospectivos sejam objetos de análise por parte do auditor. Isso quer dizer que continuidade

e viabilidade da entidade auditada não são objetos a serem revisados obrigatoriamente na auditoria das informações contábeis, a menos que estejam claramente sobressalentes.

Por último, mas que merece destaque especial pela sua relação com o tema da presente dissertação, têm-se os postulados que estabelecem que as normas de auditoria devem ser moldadas (e cumpridas) no sentido de determinar as responsabilidades do auditor (inclusive ética) e o alcance de seu trabalho.

Nesses, um dos maiores destaques enumerados pelos autores é que o fulcro do exercício profissional da auditoria é a própria independência, o que em outras palavras representa dizer que a atividade de auditoria independente não deve ser confundida com a atividade de consultoria.

De acordo com Almeida (2005, p. 100), pode-se resumir o enfoque desses autores da seguinte maneira:

Em relação ao risco da auditoria podemos referir que Mautz e Sharaf orientam o risco para as transações, baseando-se na noção cartesiana de que o todo pode ser entendido examinando-se as partes. A formação do auditor repousa no conhecimento profundo dos procedimentos de auditoria e das regras contabilísticas predominantemente orientadas para verificar a consistência e detectar anomalias. Assim, foca-se essencialmente o risco das transações seguindo uma orientação cartesiana e contabilísticas, cuja acção está relacionada com o passado.

A respeito da abordagem desenvolvida por Mautz e Sharaf cabe lembrar que, além de ser considerada precursora, foi também construída num período em que o campo de atuação da auditoria tinha um foco bem menos amplo que atualmente, o que permite intuir que algumas das questões nela considerada podem estar ultrapassadas para os dias atuais. Entretanto, não se pode deixar de reconhecer o mérito dessa primeira construção teórica acerca da auditoria, que ainda predomina nos dias atuais.

Uma outra corrente entende que a auditoria deve ser tratada por um enfoque voltado às necessidades sociais (enfoque social). Preconizada inicialmente por Flint (1988), essa corrente parte do pressuposto de que o enfoque estritamente financeiro da auditoria já não atende mais às necessidades do usuário moderno. Por isso, a abordagem à auditoria proposta pelo autor tem como foco os interesses da sociedade.

A proposta desse modelo é considerar a auditoria de modo mais abrangente que a realizada por Mautz e Sharaf. Nessa abordagem são abarcadas informações não só de natureza contábeis (enfoque financeiro), mas também de natureza não financeira, inclusive informações que não estão sujeitas a controles contábeis.

Essa abordagem propõe um papel inovador da auditoria mais próxima dos interesses da sociedade, entretanto possui uma certa restrição por parte dos profissionais da auditoria. Isso resulta num conflito de interesses que merece ser fruto de diálogo entre usuários (sociedade) e auditores (ALMEIDA, 2004).

Para Flint (1988, p. 12 e 13), a sociedade vive em um ambiente de constantes mudanças em que seus interesses variam de acordo com suas necessidades, e não estará sempre disposta a aceitar um papel meramente formal, sem que possa se beneficiar desse instrumento, de modo que, ou a auditoria se adequa aos seus anseios, ou a auditoria perde sentido e acaba por desaparecer.

O autor complementa dizendo que a auditoria é fruto de uma necessidade social e não pode, nem deve, ignorar o contexto em que se insere e, embora conceitualmente permaneça inalterada no tempo, a prática da função pode e deve se adaptar aos valores da sociedade, às suas exigências e necessidades atuais, que por estar em constante mutação, necessita de respostas adequadas por parte dos auditores em relação aos problemas emergentes de novas concepções e valores sociais.

Nesse contexto, o autor formula postulados de auditoria com base em conceitos integrados aos anseios da sociedade moderna preconizando que o foco da auditoria é voltado a um negócio inserido num contexto social em que se requer, acima de tudo, ética na sua condução.

A ideologia preconizada é composta por fatores como economia, justiça social, honestidade, legalidade, lucratividade, regularidade, eficiência e eficácia. Um fator de grande relevância nesse modelo é a imposição de atribuição de responsabilidades (*accountability*).

Segundo Almeida (2005 p. 100), a abordagem de Flint “identifica como principal objetivo da auditoria o risco do negócio, ou seja, visa identificar e determinar quais os riscos do negócio e os seus efeitos potenciais sobre as informações contábeis”. A perspectiva dessa avaliação de risco não é constituída apenas sobre os dados contábeis, mas também sobre as demais informações, de modo a envolver não só o passado, como também o presente.

Uma outra abordagem teórica é apresentada por Lee (1996) que, por sua vez, divide-se em três grupos de postulados: o primeiro está relacionado com a própria existência da auditoria; o segundo refere-se aos aspectos comportamentais do auditor, bem como às suas ações no exercício da função; e, em último plano, foca suas idéias nos aspectos relativos aos procedimentos de auditoria.

No primeiro caso, o autor enumera cinco postulados, dentre os quais três deles são relativos ao valor da informação produzida pelos gestores, no que concerne à sua qualidade e

confiabilidade representadas nas demonstrações contábeis. Entre os demais, os outros dois, um diz respeito à mesma condição exposta anteriormente a respeito da teoria da agência, enquanto que o outro remete à necessidade da auditoria ser um procedimento legalmente exigido, e não um ato voluntário, sobretudo no âmbito das empresas com ações negociadas em mercado aberto. Essa última exigência deriva da proteção ao acionista.

Em seus postulados ditos comportamentais, Lee (1996) enfatiza a questão relativa à cooperação dos gestores com os auditores no exercício de sua função. Explicita também que a procura de evidências por parte do auditor não possui restrições. Destaca ainda que o auditor é considerado um profissional experiente, conhecedor das atividades relacionadas à sua função, responsável e ciente de suas responsabilidades e, sobretudo, que é um profissional completamente independente, tanto física quanto mentalmente.

No último grupo de postulados o autor defende que é possível com a realização do trabalho de auditoria determinar a qualidade das informações contábeis, considerando, contudo, os aspectos mais relevantes e a limitação de tempo e de custos. Considera também que a informação divulgada está isenta de erros e fraudes materiais.

Para Almeida (2005, p. 100), Lee aceita considerar os riscos do negócio, mas sua abordagem tem natureza estratégica, desenvolvida apenas sobre os dados contábeis. Isso porque o autor considera que esses dados é que tornam possíveis, mediante uma percepção estratégica de que conhecer o passado permite prever o futuro, uma análise prospectiva por parte do usuário.

Em relação a sua similaridade com a teoria de Flint, pode-se dizer que essa corrente também adota como fundamental a atribuição e verificação de responsabilidades (*accountability*).

Em resumo, as estruturas das abordagens destacadas acerca da auditoria podem ser mais facilmente compreendidas pela análise comparativa, apresentada a seguir no Quadro 2. Nesse quadro, destaca-se os postulados preconizados na abordagem predominante de Mautz e Sharaf, comparativamente aos de Lee, que possui uma abordagem semelhante a esta, e na última coluna a de Flint, que é uma abordagem com um enfoque distinto.

POSTULADOS	MAUTZ e SHARAF	LEE	FLINT
Verificabilidade	As demonstrações contábeis e seus dados são verificáveis.	A qualidade da informação contábil, expressa nas demonstrações contábeis, não tem credibilidade suficiente, sem verificação e validação, para poderem ser utilizadas com completa confiança pelos acionistas e demais usuários, no processo de prestação de contas e atribuição de responsabilidade.	X
Relações	Não existem, necessariamente, conflitos entre o auditor e a administração da empresa auditada.	Não há conflitos de interesses entre o auditor e a gestão da empresa auditada que impeça a verificação e validação da qualidade das demonstrações contábeis divulgadas.	X
Ética	As demonstrações contábeis, bem como as demais informações divulgadas e sujeitas à verificação, estão livres de erros intencionais e de outras irregularidades.	A informação divulgada e comunicada aos acionistas está isenta de erros e fraudes materialmente relevantes.	O significado e a intenção das demonstrações contábeis bem como os demais dados auditados, são suficientemente claros para que a credibilidade que lhes é atribuída, como resultado de uma auditoria, seja claramente expressada e transmitida.
Controles Internos	A existência de um sistema de controles internos elimina a probabilidade de irregularidades.	X	X
Qualidade da Informação	A aplicação consistente dos princípios contábeis gera uma representação razoável da posição financeira, patrimonial e de resultados da empresa.	A qualidade primordial das demonstrações contábeis, enfocadas numa perspectiva de auditoria independente, é interpretada principalmente em termos de relevância e confiabilidade, existindo padrões que permitem ao auditor determinar a existência de tal qualidade. A relevância e a confiabilidade da informação financeira divulgada podem ser comunicadas através do auditor.	X

Continuidade/Viabilidade da Entidade Auditada	Na ausência de evidência em contrário, o que se considerou correto no passado da entidade sujeita a auditoria, permanecerá correto para o futuro.	X	X
Independência	As normas de auditoria impõem adequadas obrigações.	O auditor exerce sua função de forma totalmente independente, tanto mental como fisicamente, para verificar e validar, com suficiente objetividade, a qualidade das demonstrações contábeis.	As características distintas fundamentais para uma auditoria independente são, justamente, a independência e a liberdade relativa para investigação e relatos dos fatos e atos.
Parecer do Auditor	Ao examinar os dados contábeis com o propósito de expressar sua opinião, o auditor atua estritamente como auditor.	O auditor é responsável, enquanto profissional qualificado, pelo seu trabalho de auditoria e pela emissão da opinião sobre a qualidade das informações contábeis divulgadas.	X
Afastamento	X	Nas situações empresariais em geral, os acionistas e demais usuários não estão em posição de verificar e validar as qualidades das demonstrações contábeis divulgadas.	X
Quadro Legal	X	Não existem situações regulamentares legais ou outras que não sejam razoáveis relativamente aos auditores que sejam impeditivas do exercício da sua função de verificação das demonstrações contábeis.	X
Custo/Benefício	X	Há evidências suficientes e confiáveis, passíveis de serem reunidas e avaliadas em tempo e custos razoáveis, que permitam suportar uma opinião relativamente à qualidade da informação contábil divulgada.	Uma auditoria produz uma vantagem econômico-social.
Formação	X	O auditor é suficientemente habilitado e experiente para conduzir com competência a função de verificação e validação das demonstrações contábeis.	O processo de avaliação e comprovação exige não só uma aptidão especial, como também o exercício do julgamento.

<p>Prestação de Contas</p>	<p>X</p>	<p>A função de auditoria como parte do processo de prestação de contas e atribuição de responsabilidades, na sua função de verificação e validação da qualidade das demonstrações contábeis, é procurada na generalidade das situações empresariais. A verificação e validação da qualidade das demonstrações contábeis é melhor conseguida por meio da regulamentação desses demonstrativos. Em geral, a qualidade das informações contábeis, relatada aos acionistas e demais usuários, pode ser atestada e validada por meio de uma auditoria independente.</p>	<p>A condição essencial para uma auditoria é que exista uma relação de responsabilidade ou uma situação de responsabilidade pública. As questões centrais relativas à responsabilidade apresentam-se muito dispersas e/ou de grande importância para o cumprimento/desempenho de obrigações/deveres. As questões centrais (conduta, desempenho, afirmação e constatação) têm que ser comprovadas. Os padrões de responsabilidade podem ser estabelecidos por aqueles que são responsáveis. As questões centrais podem, dessa forma, ser avaliados e comparados com esses padrões com referência a critérios estabelecidos.</p>
-----------------------------------	----------	--	--

Fonte: Adaptado a partir de ALMEIDA (2005, p. 97 - 99).

Quadro 2. Postulados das estruturas conceituais

De acordo com Almeida (2005, p. 100-101), a análise comparativa das estruturas conceituais expostas permite afirmar que não existe uma identidade de pensamento subjacente entre elas. O que se pode notar é que os pontos concernentes são: a indispensável independência do auditor na realização do trabalho e a apresentação das demonstrações contábeis fidedignas, eticamente consideradas.

O autor destaca também que existe, ainda, uma identificação sobre a ótica da auditoria voltada a questões financeiras nos trabalhos de Mautz e Sharaf e Lee, enquanto que na ótica de Flint a auditoria deveria transcender questões de natureza financeira.

Particularmente, acredita-se que existe uma relação um pouco maior do que a considerada por Almeida (2005). A partir da observação dos conceitos expostos no Quadro 2, percebe-se uma relação de proximidade do trabalho de Lee e Mautz e Sharaf. Ao que parece, o trabalho daquele é uma evolução do trabalho destes, adaptada ao contexto histórico em que se insere cada teoria.

Nesse contexto, embora outra abordagem sobre a auditoria possa se apresentar de maneira mais adequada ao momento vivido pela sociedade num mercado globalizado e que cada vez mais valoriza fatores sociais, para que este trabalho acadêmico tenha validade é

necessário considerar a matriz epistemológica que mais se identifique com o modelo adotado na pesquisa.

Desse modo, o direcionamento ao modelo adotado na pesquisa é iniciado no tópico seguinte, cabendo salientar que esse deriva predominantemente da abordagem exposta por Mautz e Sharaf, guardadas as devidas proporções que foram expostas nesse tópico da dissertação.

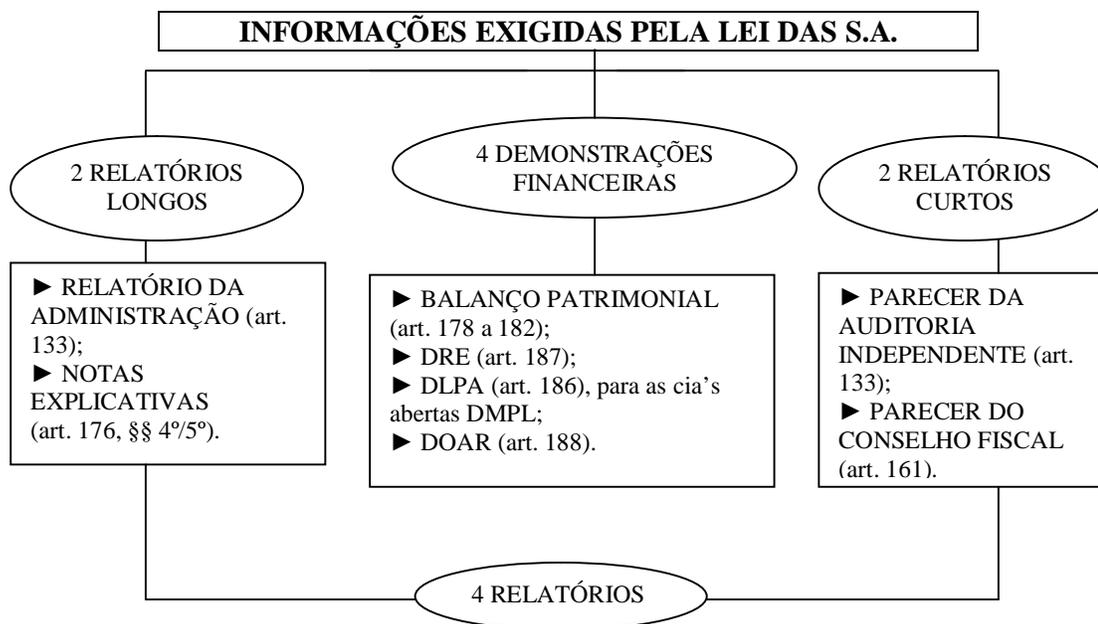
2.2 AUDITORIA INDEPENDENTE NO BRASIL

A auditoria foi implantada no Brasil com a chegada da Arthur Andersen (na época com a denominação de Mc-Auliffe Davis Vell & CO), em 1909, e da Price WaterHouse Coopers (na época, apenas Price Waterhouse), em 1915. Essas firmas de auditoria deram início à atividade no Brasil e isso influenciou fortemente a adoção de um modelo por elas trazido, o modelo norte-americano (SÁ, 1998).

Nesse contexto, este sub-capítulo tem como pretensão abordar o modelo atualmente adotado no Brasil por intermédio de uma visão relativamente pragmática da auditoria independente, posto que esse modelo não deriva diretamente de uma das teorias expostas anteriormente, mas sim de uma adaptação a partir do modelo norte-americano que, por sua vez, esse sim, assenta-se na teoria preconizada por Mautz e Sharaf, abordada no tópico anterior.

A contabilidade no Brasil, como instrumento de informação, possui dois enfoques distintos, quais sejam, um voltado para o usuário interno e outro para o usuário externo. Do ponto de vista acadêmico, em termos macro, no primeiro caso a designação utilizada para esse fim é contabilidade gerencial, e para o outro, a denominação utilizada é contabilidade financeira (outras denominações podem ser encontradas na literatura como, por exemplo, contabilidade geral. A esse respeito, recomenda-se: CONTABILIDADE (2000)).

O parecer do auditor independente, as demonstrações contábeis e demais informações contábeis exigidas pela legislação societária vigente formam a base do que o universo acadêmico costuma denominar de contabilidade financeira. Essas informações tomadas em conjunto noticiam aos seus usuários externos, dentre outras coisas, a situação econômico-financeira e patrimonial da entidade em determinado período.



Fonte: Elaborada pelo autor.

Figura 1: Informações exigidas pela Lei nº 6.404/76

Os usuários externos mais comumente enumerados são: os sócios (ou acionistas), as instituições fornecedoras de créditos, os fornecedores, os clientes, as entidades de classes, os sindicatos, o fisco, os investidores e especuladores, os analistas e economistas, entre outros.

A importância da informação com credibilidade para a tomada de decisão desses usuários é o ponto de fundamentação principal para a existência da auditoria independente no Brasil.

Em outras palavras, o auditor independente pode ser visto como um dos pilares da segurança e credibilidade do mercado de capitais brasileiro, ao lado das informações fidedignas sobre as entidades, bolsa/liquidez e orientações aos investidores (papel geralmente desempenhado pelos analistas). (SIQUEIRA, 2004).

Nessa perspectiva, o modelo de auditoria atualmente adotado no Brasil pressupõe que os usuários das demonstrações contábeis precisam, além de dispor de tais informações contábeis, valer-se de razoável certeza de que elas, bem como suas análises, são merecedoras de confiança e de credibilidade.

Para isso o modelo propõe como instrumento que oferece essa razoável certeza o relatório final da auditoria – o parecer dos auditores independentes (ou simplesmente o parecer).

Jund (2001, p. 09) expõe o tema da seguinte maneira:

Para que cumpram suas funções, é necessário que as demonstrações observem dois requisitos: informar aos usuários que critérios foram adotados em sua elaboração; e, apresentar parecer de terceiros, alheios à empresa, sobre a fidedignidade com que tais demonstrações refletem a situação do patrimônio e sua evolução durante o período a que se referem. Para atender ao primeiro requisito, adotou-se um conjunto de convenções – conhecidas como princípios e normas de contabilidade geralmente aceitas -, para a elaboração das demonstrações financeiras, que se referem basicamente à avaliação do patrimônio e à maneira de apresentar as informações nelas contidas. O segundo requisito é preenchido recorrendo-se a um profissional independente, ou seja, alheio à empresa – o Auditor Independente ou Externo.

Nesse contexto, a auditoria independente, da maneira que costuma ser vista no Brasil, pode ser definida como a auditoria contábil realizada por profissionais não ligados à empresa e que visa, sobretudo, expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, realizada, geralmente, para atender à exigência legal, que se baseia no interesse dos usuários externos à entidade auditada, os quais, por sua vez, não possuem acesso nem controle dos atos e fatos ocorridos na entidade gerados a partir de decisões tomadas pela administração, ou ainda pelo sócio majoritário (ATTIE, 1998).

Seguindo essa linha de raciocínio, ser auditoria contábil representa adotar um sistema de testes e procedimentos especializados, exercidos em uma entidade, que exigem do profissional responsável pela sua realização: conhecimento de leis, normas e práticas que regem a atividade; avaliação dos controles internos por meio de observação; exames nos registros contábeis e documentos de suas operações; verificação física dos bens e valores; confirmação de débitos e créditos com terceiros; e outros que visam a obtenção de evidências que lhe permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados à luz das práticas contábeis e se as demonstrações contábeis tomadas em conjunto refletem adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição econômico-financeira e patrimonial da entidade, bem como o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos, no período investigado (JUND, 2001).

Para Niyama, Silva e Piscitelli (2001, p. 351):

A auditoria chamada independente é a atividade que deve avaliar a eficiência e a eficácia dos sistemas de controle de toda entidade, considerando prioritariamente dados contábeis e financeiros, visando assegurar sua consistência, obrigando-se a emitir parecer que dará ciência do resultado de sua análise, inclusive de qualquer fato que possa vir a comprometer o cumprimento da missão da entidade.

Nessa definição, os autores levantam uma outra questão relativa ao modelo de auditoria independente adotado, em que se argumenta que, apesar de desenvolver seus exames

com o objetivo de atender primordialmente aos usuários externos, o auditor não deixa de atender também aos usuários internos no uso de suas atribuições.

Na verdade, ao passo que analisa e apresenta um *feedback* sob o ambiente de controle interno, a auditoria externa tende a auxiliar os usuários internos com suas sugestões e recomendações, realizadas a partir de um relatório mais detalhado sobre seu trabalho, o qual é denominado relatório circunstanciado.

Segundo Stickney e Weil (2001, p. 36), o papel da auditoria nas demonstrações contábeis envolve a avaliação da capacidade dos sistemas contábeis da empresa em adequadamente registrar, medir e resumir dados sobre transações da empresa, além da avaliação da eficácia operacional dos sistemas contábeis. Para essas avaliações, o auditor analisa os procedimentos e controles internos previstos pelos sistemas contábeis e examina uma amostra de transações específicas realizadas pela empresa.

De acordo com Jund (2001, p. 26), os itens básicos da auditoria são:

- Comprovação, pelo registro, de que são exatos os fatos patrimoniais;
- Demonstração dos erros e fraudes encontrados;
- Sugestão das providências cabíveis, visando à prevenção de erros e fraudes;
- Verificação de que a Contabilidade é satisfatória sob o aspecto sistemático e de organização;
- Verificação do funcionamento do controle interno;
- Proposição de medidas de previsão de fatos patrimoniais, com o propósito de manter a empresa dentro dos limites de organização e legalidade.

Ao assumir tais características, e até mesmo por questões de ordem jurídica derivada de um modelo cultural *code law* (esse modelo é discutido no tópico 2.4 da dissertação), a auditoria independente no Brasil é reconhecida por ser fundamentalmente baseada por regras pré-estabelecidas, desde sua obrigatoriedade até os procedimentos a ser aplicados em campo.

Dessa maneira, quanto à exigência legalmente estabelecida de auditoria independente, tem-se como exemplo mais comumente utilizado o parágrafo 3º do artigo 177 da Lei das S.A., que delibera que “as demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, e serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão”.

Embora seja essa a exigência predominante de auditoria independente no Brasil, outras entidades são obrigadas a possuir essa validação independentemente de serem ou não companhias abertas, das quais destacam-se: Bancos Comerciais e de Investimentos (órgão regulamentador, BACEN), Financeiras (BACEN), Distribuidoras de Títulos e Valores Mobiliários (BACEN), Administradoras e Grupos de Consórcios de Vendas (BACEN),

Corretoras de Câmbio e Valores Mobiliários (BACEN), Sociedades de Arrendamento Mercantil (BACEN), Sociedades de Créditos Imobiliários (BACEN), Entidades Fechadas de Previdência Privada (SPC/MPAS), Companhias e Sociedades Seguradoras (SUSEP), Empresas Estatais Federais enquadradas à luz do Decreto Regulamentar nº 3.735/2001, entre outras que se utilizam deste serviço por exigências indiretas, como, por exemplo, as entidades controladas, direta ou indiretamente, pelas as elencadas acima.

Como reflexo, o trabalho de auditoria independente pode, em determinados casos, abranger ainda as regulamentações específicas emanadas pelos órgãos mencionados reguladores da atividade econômica.

Apenas para lembrar, regulamentações específicas de cada setor fazem parte do que se considera práticas contábeis. Ou seja, no setor elétrico, por exemplo, existe uma regulamentação que institui um manual, o Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica. Esta norma (Resolução ANEEL nº 444 de 26/10/2001, publicada no D.O.U. de 29/10/2001), emitida pela Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, contempla o plano de contas do setor, o qual deverá ser observado na elaboração e divulgação das demonstrações contábeis.

Além de tais exigências, tem-se ainda a relativa ao próprio profissional auditor. Para exercer a atividade no Brasil, o auditor independente deve ser Contador devidamente registrado no Conselho Regional de Contabilidade, possuir registro junto à CVM e atender aos requisitos mínimos exigidos pela NBC P 1 e pela NBC P 5, sobretudo, àquele que se refere à independência.

Por conta disso, pela sua abrangência, a auditoria independente no Brasil constitui-se num serviço altamente regulamentado, em que o auditor que deseja evitar problemas relacionados com responsabilidade legal, deve seguir as normas do exercício da profissão na realização de seus trabalhos.

Isso inclui considerar um planejamento adequado, avaliação e exames completos das evidências encontradas, elaboração de papéis de trabalho organizados, supervisão ativa dos trabalhos, aplicação de procedimentos adequados, relatórios redigidos com absoluto cuidado e zelo, entre outras recomendações previstas pelas normas de auditoria, sobretudo a NBC T 11.

Diante de tal arcabouço regulamentar, ao formar sua opinião, espera-se que o auditor tenha obtido evidências suficientes e apropriadas para poder chegar à conclusão que deu base a seu julgamento. Na verdade, em auditoria das demonstrações contábeis, não é possível atingir a segurança absoluta, pois o trabalho do auditor é desenvolvido por meio de estudos e

de avaliação sistemáticas de transações, procedimentos, operações e das demonstrações contábeis resultantes, culminados na emissão final de seu parecer.

Da Cunha e Beuren (2006, p. 68) lembram que:

é inviável o exame de todos os registros, pelo volume de documentos necessários à apreciação do auditor. A complexidade das organizações, o fator tempo, o custo do trabalho de auditoria, a qualidade do trabalho prestado, reforçam tal dificuldade. Assim, o auditor opta pelo exame de amostras para concluir sobre o universo de transações examinadas e testadas.

É indispensável observar também que, de acordo com as próprias normas de auditoria brasileira, embora o parecer do auditor venha em prol da credibilidade das demonstrações contábeis, o usuário não deve presumir que o parecer seja uma segurança da viabilidade futura da entidade nem um atestado da eficiência ou eficácia com que a administração conduziu os negócios da entidade.

De maneira sucinta, pode-se dizer que o modelo brasileiro sustenta-se na crença de que a função de zelar pela credibilidade, qualidade e fidedignidade das demonstrações contábeis da entidade auditada é atingida com a emissão do parecer, e o resultado de sua adoção é a confiança dos investidores e do público em geral.

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

Não obstante à sua função primordial, as distorções da sistemática impositiva permitiram, no Brasil, a alguns segmentos de usuários, a interpretação equivocada acerca do papel da auditoria independente, reduzindo-o à condição de mera atestação de demonstrações contábeis (CARVALHO e PINHO, 2004).

Na realidade, o modelo de auditoria independente adotado no Brasil tem como resultado um parecer de natureza opinativa, e não de certificação. Atestar ou certificar significa afirmar que um conjunto de regras foi seguido ou não. Enquanto que opinar pressupõe que, observando esse conjunto de regras estabelecidas, alcança-se ou não o melhor resultado, sob o ponto de vista de um profissional independente com experiência no assunto. O modelo opinativo, portanto, permite que existam opiniões diversas entre auditores acerca do mesmo conjunto de demonstrações contábeis (CARVALHO, 1989).

Contudo, por intermédio das ponderações realizadas até esse momento no trabalho, pode-se admitir que o modelo adotado no Brasil necessite rever determinados conceitos e, se for o caso, reestruturar-se de acordo com as novas abordagens propostas.

Entretanto, como o objetivo do presente trabalho não é o de discutir o modelo atualmente adotado, a partir do tópico seguinte será dada seqüência com os temas relativos ao objeto de estudo da pesquisa dentro dessa perspectiva adotada. Nesse sentido, a seguir são expostas considerações sobre riscos de auditoria.

2.3 RISCOS DE AUDITORIA

O parecer da auditoria independente tem como pressuposto que o trabalho realizado pelo auditor para emitir sua opinião final foi desenvolvido sob a condição de uma razoável segurança de que não existem não-conformidades materiais nas demonstrações contábeis.

A compreensão de risco de auditoria é necessária à medida que essa segurança é tratada como razoável, portanto, não absoluta como seria o ideal. Ou seja, conceitualmente a segurança razoável não assegura exatidão das demonstrações contábeis.

Em outras palavras, o modelo de auditoria adotado atualmente no Brasil admite que possam existir algumas incorreções contidas nas demonstrações contábeis que o profissional da auditoria não tenha conseguido detectar no decorrer do seu trabalho.

Assim, a presente etapa da dissertação propõe-se a relatar questões básicas atreladas aos riscos de auditoria, com intento de esclarecer essa que é uma das questões centrais do trabalho realizado pelo auditor independente.

Risco de auditoria, conforme define a norma vigente, consiste na possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre as demonstrações contábeis significativamente incorretas.

A avaliação dos riscos em auditoria serve, assim, para identificar, medir (e até mesmo quantificar) e definir prioridades no tratamento dos riscos que expõem o negócio empresarial, ou de maneira mais localizada, as áreas dentro da entidade que oferecem o maior risco de a empresa não atingir suas metas e objetivo.

A avaliação dos riscos e o entendimento do sistema de controle interno permitem ao auditor: identificar os tipos de erros relevantes que poderiam ocorrer nos registros e nas demonstrações contábeis; considerar os fatores que afetam o risco de erros relevantes; e, projetar procedimentos de auditoria adequados (NIYAMA, SILVA e PISCITELLI, 2001).

Segundo Jund (2001, p. 241), a auditoria é um trabalho complexo, que envolve a aplicação de variados e sofisticados procedimentos para sua consecução. Em decorrência dessa complexidade e sofisticação, é inevitável que em todos os trabalhos de auditoria haja um certo grau de risco de que erros ou irregularidades existentes nos registros e nas demonstrações contábeis possam não ser detectados durante o procedimento auditorial.

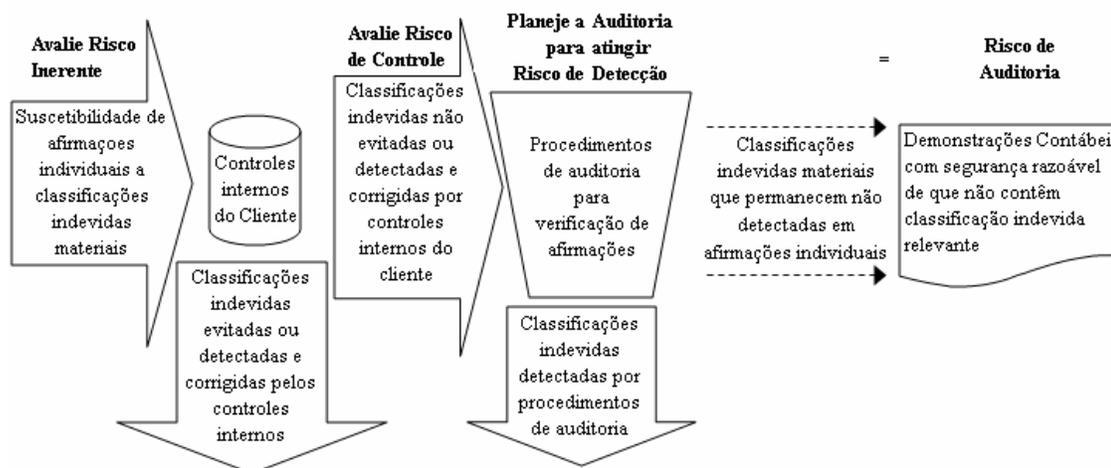
A importância de se conhecer os riscos para subsidiar a ação do auditor surge ante ao planejamento e ao direcionamento dos trabalhos. A própria norma de auditoria exige do auditor, por meio da Resolução CFC nº 936/03, que, na fase de planejamento, efetue a avaliação dos riscos de auditoria, para que os trabalhos sejam programados adequadamente, evitando a apresentação de informações errôneas nas demonstrações.

De acordo com Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 181), o “auditor deve considerar risco de auditoria não somente para cada saldo de conta e classe de transações, mas também para cada afirmação relevante para saldos materiais de contas ou classe de transações”. Os autores esclarecem ainda que o risco de auditoria é uma função de três componentes básicos: risco inerente, risco de controle e risco de detecção.

Para Jund (2001), esses três componentes podem se manifestar da seguinte maneira:

- quando a não-conformidade ocorre nos registros ou nas demonstrações contábeis, em função da suscetibilidade do saldo de uma conta ou classe de transações a uma distorção que pode ser relevante, individualmente ou quando considerada em conjunto com distorções em outros saldos ou classes, presumindo que não existam controles internos correlatos, dá-se origem ao chamado risco inerente ou implícito;
- quando a não-conformidade não for detectada pelo sistema de controle interno da entidade auditada, que deixou de prevenir ou detectar e corrigir em tempo hábil uma distorção no saldo de uma conta ou classe de transações que pode ser relevante individualmente ou quando considerada em conjunto, com distorções em outros saldos ou classes, surge o chamado risco de controle;
- quando, ao aplicar os procedimentos de auditoria, o auditor também não detecta uma distorção no saldo de uma conta ou classe de transações que pode ser relevante, individualmente ou quando considerada em conjunto, com distorções em outros saldos ou classes, advém daí o chamado risco de detecção.

A Figura 2 demonstra a relação existente entre esses riscos e sua inserção em um modelo de risco de auditoria.



Fonte: BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002, p. 182.

Figura 2: Resumo dos componentes do risco de auditoria

Com base na relação existente entre tais riscos (outros podem surgir com outra roupagem, mas, em geral, tendem a estar classificados dentro destes), o risco de auditoria pode ser determinado por meio de um ordenamento lógico, existindo para tal alguns modelos recomendados (para maiores esclarecimentos a respeito de matriz e modelos de risco de auditoria, vide BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002), e deve ser considerado como base do auditor para a tomada de suas decisões a cerca da extensão e dos procedimentos necessários para formação da sua opinião final.

Em resumo, a relação existente entre riscos de auditoria e evidências da auditoria torna possível verificar que quanto mais alto for o nível de risco de auditoria sinalizado, maior será o volume necessário de evidências para fundamentar o parecer do auditor.

Há que se notar, portanto, que, considerando que o modelo de auditoria adotado no Brasil sustenta-se em revisões parciais dos atos e fatos contabilizados definidas por amostragem (ou ainda pelo *feeling* do profissional - Da Cunha e Beuren (2006) realizaram pesquisa que evidenciou, em termos macro e dentro da amostra estudada, que as firmas de auditoria não costumam aplicar técnicas de amostragem estatísticas, sendo comum o uso da subjetividade na apuração da amostra ou do julgamento baseado na experiência do auditor) e não com base em um levantamento integral (*full investigation / due diligence*), o relatório final da auditoria independente resulta de um trabalho que envolve riscos (incertezas), sejam eles observados ou não (e mensurados ou não) na emissão desse documento.

Essa talvez seja, inclusive, a maior limitação desse relatório padrão atualmente utilizado - não permitir ao usuário conhecer o que foi considerado na realização dos seus trabalhos de auditoria que levou às conclusões finais.

A seguir, apresenta-se um tópico específico que aborda as questões relativas ao relatório padronizado da auditoria independente.

2.4 PARECER – UM RELATÓRIO PADRONIZADO/NORMATIZADO

A existência de um determinado padrão - um modelo de relatório definido por norma - para o relatório final da auditoria independente, exigido pela legislação profissional, possui argumentos favoráveis e desfavoráveis.

Nesse sentido, esta parte do trabalho apresenta um breve comentário acerca dessa exigência, de modo a caracterizar a adoção da matriz utilizada no estudo.

O primeiro argumento a se considerar é preconizado pela própria norma de auditoria vigente, a qual esclarece que é de maior utilidade para o usuário das informações, demonstrações contábeis acompanhadas de parecer sem ressalva do que aquelas que contenham erros contábeis ou fraudes, mesmo que o parecer que as acompanhe os discrimine e quantifique mediante ressalvas.

Ou seja, desde que o auditor consiga persuadir a administração da entidade em apresentar a melhor informação possível, em sentido amplo, não existe de fato uma justificativa para que esse relatório forneça inúmeras informações detalhadas sobre as demonstrações contábeis.

Dessa mesma forma, atende-se com maior presteza ao objetivo primordial do parecer da auditoria, qual seja o de desempenhar um papel de dar credibilidade às informações contábeis.

Atenuam-se, destarte, também, problemas que possam advir de litígios contra auditores por falta/excesso/erro de informações, já que tantas são as responsabilidades que recaem sobre o auditor na emissão do seu relatório final.

A esse respeito Nasi (1998, p. 09) lembra que, “a responsabilidade do auditor é cobrada permanentemente e, muitas vezes de forma abusiva, visto que é mais fácil processar o auditor do que processar o administrador que cometeu a fraude ou a manipulação das informações”. O autor faz tal afirmação com base nos números de litígios judiciais envolvendo de um lado investidores e de outros auditores, o que na cultura americana é mais comum de se perceber, não sendo algo tão freqüente ainda na realidade brasileira.

Existe ainda a questão ligada à uniformidade de informações requisitadas, de maneira que as informações consideradas como mínimas necessárias à sua compreensão estejam contempladas para todas as entidades auditadas sem discriminação, inclusive no que diz respeito à forma redacional. Supostamente, isso permite maior clareza e objetividade na opinião final do auditor.

Em síntese, a ausência de elementos fundamentais em um relatório, ou a sua disposição incorreta, contrária, em última hipótese, até mesmo o bom-senso. O cuidado na extensão e na qualidade das informações são importantes na comunicação, de modo que regras pré-definidas permitem um padrão desejado.

Em contrapartida, existem também argumentos desfavoráveis na adoção desse modelo fechado que é adotado atualmente no Brasil. As constatações feitas por Nasi, demonstradas no Quadro 3, permitem observar algumas dessas argumentações que repudiam esse relatório padronizado/normatizado.

CAUSA	EFEITO
O parecer do auditor é hermético, de difícil entendimento, com pouca comunicabilidade para o usuário, e recheado de termos técnicos	O usuário não sabe o que o auditor faz e não consegue delimitar a responsabilidade desse e do administrador, mesmo que tal seja mencionado no parecer
Os organismos profissionais pouco divulgam sobre o que é o trabalho do auditor, qual a responsabilidade assumida por este e quais as vantagens que os usuários têm em contratar tais serviços	Só os auditores independentes sabem o que fazem. Os usuários e a sociedade não têm a mínima idéia, confundindo-os, muitas vezes, como fiscais do governo
Os auditores independentes têm-se limitado a emitir uma opinião sobre as demonstrações contábeis, e não sobre a empresa em seu todo. O trabalho de auditoria precisa ser um serviço com valor agregado, com utilidade para os usuários	O trabalho do auditor vem sendo cada vez mais questionado e sua utilidade contestada pelos usuários. As normas de auditoria são emitidas e modificadas por pressão dos usuários, não tendo os organismos, geralmente, uma visão de futuro, antecedendo-se aos fatos
Os organismos profissionais têm emitido normas de auditorias, sem consultar preliminarmente os usuários dos trabalhos e discuti-los com eles	A visão dos usuários é a de que os auditores praticam um corporativismo exagerado, buscando instrumentos de defesa e de proteção muitas vezes acima das necessidades

Fonte: Adaptado de Nasi (1998 *apud* ALBERTON, 2002).

Quadro 3: Causas e efeitos do parecer da auditoria

Nesse contexto de discussões acerca da utilidade de um relatório padronizado/normatizado, Araújo (1997) realizou uma pesquisa *survey* (levantamento) em que verificou, por intermédio da aplicação de questionário, a posição de alguns importantes órgãos ligados ao mercado de capitais.

Mediante aos questionamentos formulados, o autor concluiu, em seu trabalho denominado de Grau de Compreensão dos Pareceres de Auditoria, que as evidências do

estudo apontam para aspectos do parecer que não se mostram bem compreendidos, para uma divulgação mais abrangente do significado da opinião do auditor.

De acordo com Araújo (1997, p. 212), “ao término dos trabalhos, observa-se que aspectos importantes do parecer de auditoria ainda não se mostram bem compreendidos pelos usuários externos das demonstrações contábeis”.

Embora tenha apresentado tal consideração final, no decorrer da apresentação de seu estudo algumas questões são conflitantes, das quais quer se chamar a atenção para três questões.

Na primeira delas mais da metade dos questionados responderam que a redação do parecer é clara. Na segunda, houve um equilíbrio nas respostas relativas à satisfação do usuário quanto ao modelo de parecer adotado; 43% responderam que não é satisfatório, 29% responderam que é, 14% responderam que é parcialmente satisfatório, e os demais não responderam. Na terceira questão, talvez a mais importante da pesquisa se considerada isoladamente, evidencia que todos os pesquisados que responderam o questionário consideram a opinião do auditor independente contida no parecer como fator que proporciona maior credibilidade às demonstrações contábeis divulgadas pelas empresas.

Conforme se pode observar, a respeito de se ter um relatório final padronizado/normatizado ou não, concordando com a afirmação de Koliver (2003, p. 78), é realmente difícil de se obter um quadro conclusivo sobre essa questão relativa à redação do parecer da auditoria independente.

Cabe lembrar apenas que o Brasil, por razões principalmente culturais, adota o sistema jurídico romano-cristão (*code law* ou *civil law*), isso quer dizer, em outras palavras, que está inserido na cultura do país (e a própria Constituição Federal prevê) a idéia de que “ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, se não em virtude de lei”. Logicamente, como disciplina ligada ao campo social, a contabilidade e a auditoria (por consequência) acabam sofrendo as mesmas influências (RICARDINO e CARVALHO, 2004).

Considerando esse fator cultural, adicionado à observação de Koliver, embora não obstante à recomendação feita por Wiesner (1987, p. 24) de que o auditor deve buscar conhecer ao máximo as prioridades específicas dos usuários a que direcionou seu parecer (o que, de maneira geral, poderia atenuar os maiores problemas apontados por Nasi), a presente pesquisa adota o modelo de parecer exigido atualmente pela norma como uma matriz teórica consistente, de modo que não pretende discutir sobre sua eficiência ou eficácia, mas apenas verificar sua observância na prática do dia-a-dia.

Nesse sentido, a seguir é apresentada a evolução histórica da norma de auditoria relativa ao parecer dos auditores independentes, no âmbito brasileiro.

2.5 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA NORMA RELATIVA AO PARECER

Conhecer a história permite que os erros cometidos anteriormente não sejam repetidos. Assim, nessa fase da fundamentação teórica descreve-se, de forma sucinta, a evolução normativa do parecer dos auditores independentes no âmbito nacional.

Trata-se de um breve comentário sobre a evolução da norma de auditoria relativa ao parecer, e não deve ser confundido com um histórico do parecer da auditoria no cenário nacional. A esse respeito, cabe lembrar que mesmo antes da adoção normativa já se constatava uma evolução do modelo do parecer (para maiores esclarecimentos recomenda-se CARDOSO (1987) e ARAÚJO (1997, p. 29 - 35)).

De acordo com Cardoso (1987, p. 21), o padrão de parecer utilizado no Brasil nada mais é do que uma réplica do modelo utilizado pelos norte-americanos. Sua redação é muito parecida com a redação do modelo adotado naquele país em 1948. O parecer atualmente em vigor no Brasil sofreu de fato algumas alterações, entretanto, na essência do que descreve, não difere muito do modelo americano.

Ao preconizar o modelo americano (essa importação de modelo, sem estudo de adaptação para a realidade nacional, é criticada por Carvalho (1989)) torna-se inevitável a adoção de um padrão para o relatório final da auditoria independente. Essa concepção de necessidade de normatização/padronização para o parecer do auditor independente, no Brasil, ganhou ênfase a partir de abril de 1972.

Até então, os auditores independentes utilizavam-se de diferentes modelos de parecer para divulgação de sua opinião, posto que não existia no Brasil nenhuma norma que o regulamentasse, muito embora grupos de trabalhos e pesquisadores já discutiam o assunto mesmo antes desse marco, cabendo destacar o trabalho do Prof. Ernesto Marra, publicado em 1962, e o trabalho do Prof. Stephen Kanitz, publicado em 1973 (RICARDINO e CARVALHO, 2004).

Nessa data, o Conselho Federal de Contabilidade resolveu instituir, por meio da Resolução CFC nº 321/72, um modelo padrão a ser adotado pelo auditor independente na divulgação de seu relatório final. Esse modelo passou a ser de uso obrigatório para o auditor e nada mais era do que uma réplica do modelo norte-americano.

Em junho de 1991, o Conselho Federal de Contabilidade promoveu mudanças no modelo adotado até então; através da Resolução CFC nº 700/91 estabeleceu um novo modelo de parecer padrão que, novamente, nada mais era do que a adequação ao novo modelo adotado pelos norte-americanos.

Em abril de 1997, através da Resolução CFC nº 820/97 (e também da Resolução CFC nº 821/97, que se refere ao profissional da auditoria independente), o Conselho Federal de Contabilidade reformulou significativamente as normas de auditoria no Brasil estabelecendo procedimentos de auditoria menos subjetivos, sem, contudo, alterar o modelo de parecer que havia sido instituído em 1991.

Apesar de não promover qualquer alteração no modelo padrão do parecer, essa norma produziu efeitos relevantes à atividade de auditoria e representa a norma brasileira de auditoria vigente relativamente à atividade auditoria independente das demonstrações contábeis, a NBC T 11 (norma brasileira de contabilidade técnica número 11).

Em dezembro de 1998 o Conselho edita enfim 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).

Em vigor, essa regra refere-se à interpretação técnica do parecer do auditor que prevê orientações a serem seguidas na redação do documento quando ocorram situações que promovam alterações ao modelo padrão definido pela Resolução CFC nº 820/97 (alterado posteriormente pela Resolução CFC nº 953/03).

Em janeiro de 2003, com a edição da Resolução CFC nº 953/03, o Conselho altera 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 de um pressuposto que esta expressão engloba os próprios Princípios Fundamentais de Contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade e as legislações pertinentes.

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 por meio do comunicado técnico CT IBRACON nº 01/03.

Diante do contexto apresentado, pode-se inferir que atualmente vigentes no Brasil as normas de auditoria relativas ao parecer referem-se às três últimas resoluções enumeradas, representadas como a NBC T 11 e NBC T 11 – IT 05.

Assim, na seqüência são expostas as principais questões normativas que necessitam elucidação para o entendimento da pesquisa realizada.

2.6 A NORMA VIGENTE

Na etapa que se inicia discorre-se sobre questões básicas relativas às exigências normativas para o parecer da auditoria independente no Brasil, visando dar condições à compreensão do que se pretende discutir na pesquisa propriamente dita.

A interação do leitor ao estudo realizado pende desse conhecimento básico e, com esse intento, o presente tópico é construído, tendo como base a norma de auditoria NBC T 11; mais especificamente o item 11.3 e a Interpretação Técnica (IT) nº 05.

Nesse contexto, pode-se definir o parecer como um relatório descritivo em que o auditor independente expressa, sucintamente, sua opinião sobre se as demonstrações contábeis estão ou não em conformidade com a situação econômico-financeira e patrimonial da entidade auditada.

As opções (natureza) de opinião formal que o auditor possui são:

- Parecer sem Ressalva;
- Parecer com Ressalva;
- Parecer Adverso; e,
- Parecer com Abstenção de Opinião.

No Parecer sem Ressalva o profissional expressa estar convencido de que as demonstrações contábeis apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, e de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, a posição patrimonial e econômico-financeira da entidade.

O Parecer sem Ressalva implica em afirmar que, em tendo havido alterações na observância das práticas contábeis, elas tiveram seus efeitos avaliados e aceitos, e estão devidamente revelados nas demonstrações.

O auditor não poderá emitir este tipo de parecer quando, diante de efeitos relevantes para as demonstrações contábeis, haja ocorrido, em sua opinião, discordância da administração da entidade quanto ao conteúdo e/ou da forma de apresentação destas informações, ou ainda, quando houver limitação na extensão do seu trabalho.

Dessa forma, quando estiver diante da primeira hipótese (discordância) deverá conduzir sua opinião com Ressalva em seu parecer ou manifestar-se de forma Adversa, considerando quanto relevante é a discordância, e esclarecendo-a para permitir ao leitor a correta interpretação das informações. Na segunda hipótese (limitação na extensão), considerando também a relevância, o parecer deve ser apresentado com Ressalva ou, até mesmo, com a Abstenção de sua Opinião.

O Parecer com Ressalva é emitido quando o auditor conclui que o efeito de qualquer divergência com a administração ou limitação na extensão de seu trabalho não seja de tal grandeza que requeira Parecer Adverso ou com Abstenção de Opinião.

De acordo com a NBC T 11, o Parecer com Ressalva deve obedecer ao modelo do Parecer sem Ressalva, com a utilização das expressões “exceto por”, “com exceção de” ou “exceto quanto”, referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva. A Interpretação Técnica nº 05, em aditamento à norma mencionada, delibera, em seu item 15, que não é aceitável nenhuma outra expressão na redação deste tipo de parecer.

O Parecer Adverso é aquele em que o auditor manifesta-se contrário à adequação da apresentação das demonstrações contábeis. Neste caso, o profissional concluiu que uma ressalva não basta para qualificar a magnitude da distorção das demonstrações, que ao seu ver estão incorretas ou incompletas.

O Parecer com Abstenção de Opinião é dado quando não foi possível do auditor, através de seus exames, obter evidências suficientes e apropriadas para emitir sua opinião formal. Mesmo assim, quando e caso seja necessário emití-lo, a responsabilidade de mencionar em seu parecer qualquer desvio que possa influenciar a decisão do usuário das demonstrações, permanece existindo para o auditor.

Neste sentido, em respeito às exigências normativas, o parecer na condição de relatório sintético, escrito e em forma curta, deve possuir os seguintes elementos básicos:

- título: Parecer dos Auditores Independentes;
- destinatário;
- parágrafos (estrutura padrão): 1º (parágrafo inicial, introdutório, ou de abertura), 2º (parágrafo de extensão, alcance ou intermediário) e 3º (parágrafo de opinião);
- local e data, sendo essa correspondente ao dia do encerramento dos trabalhos de auditoria realizados na entidade. (Datar no dia correspondente ao término da realização de seus trabalhos serve para que o leitor compreenda que foram considerados os efeitos de transações e eventos ocorridos entre a data de encerramento do período e a data do parecer. Caso ocorra algum acontecimento

que mereça destaque dentro do período que compreende a conclusão dos trabalhos de auditoria e a emissão efetiva do parecer, o auditor deve: estender os trabalhos até a data do novo evento, de modo a emitir o parecer com a data mais atual; ou, emitir parecer com data dupla, sendo uma para as demonstrações contábeis, e a outra para determinado assunto específico opinando quanto à sua adequada divulgação em nota explicativa);

- nome do auditor responsável técnico, assinatura e a identificação de Contador com o número de registro no Conselho Regional de Contabilidade - CRC;
- o nome da empresa de auditoria e o número de registro cadastral no CRC, caso o trabalho tenha sido realizado por uma empresa de auditoria.

No que se refere à estrutura padrão, os três parágrafos devem ser compostos, em essência, da seguinte maneira: i) no primeiro, deverá conter a identificação das demonstrações contábeis auditadas e a definição da responsabilidade da administração e do auditor; ii) no segundo, uma descrição concisa dos trabalhos executados, ou seja, os procedimentos de auditoria adotados na condução dos trabalhos; iii) no terceiro, a expressão da opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis.

Ademais, em relação a esta estrutura, o Parecer sem Ressalva pode conter ainda informações adicionais relevantes e/ou ênfase. O que difere um Parágrafo de Ênfase de um Parágrafo com informação relevante é que, no primeiro, está presente, necessariamente, a incerteza em relação ao fato relevante considerado pelo auditor, cujo desfecho pode ser significativo para a posição patrimonial e financeira da entidade; já no segundo, o que se pretende é dar destaque a uma informação que o auditor considera, da mesma forma, importante para o leitor (usuário), mas que não gera incerteza de sua parte. Nesse caso, o auditor emprega um parágrafo adicional mencionando o fato, de maneira a destacá-lo na adequada interpretação das demonstrações, ainda que divulgados pela entidade.

O entendimento dessa diferença é relevante para que não ocorram certas distorções. Note-se que o **Parágrafo de Ênfase só deve ser colocado em Parecer sem Ressalva**, e sempre após o parágrafo de opinião, conforme dispõe a norma. No caso do Parágrafo com informação relevante a utilização será de acordo com o entendimento do auditor.

Cabe destacar também que as situações mais comuns para a não emissão do parecer limpo (com os três parágrafos padrões) são: limite no escopo do exame; parte dos exames efetuados por outros auditores independentes; demonstrações financeiras em desacordo com práticas contábeis adotadas no Brasil; exposição informativa inadequada; falta de

uniformidade na aplicação dos princípios contábeis; incertezas quanto a efeitos futuros; e, destaque de informações relevantes (SILVA JR, 2000).

Há que se acrescentar ainda que o número de parágrafos não é representativo no que diz respeito ao grau de satisfação do auditor quanto às informações contidas nas demonstrações. É possível que um Parecer sem Ressalva contenha vários parágrafos, enquanto que um Parecer com Ressalva contenha apenas quatro parágrafos.

Outra condição a se ponderar é que um Parágrafo de Ênfase (contido em um Parecer sem Ressalva) pode trazer informações mais representativas do que determinadas ressalvas. Nesses casos, a essência da informação é que determina o grau de satisfação do auditor, em relação às informações contábeis.

Conforme destacado, outras questões podem ser encontradas nas normas de auditoria. Para isso ressalta-se que o CFC regulamenta esta atividade por meio da NBC T 11 (principalmente por meio do item 11.3), a qual estabelece o modelo para o parecer “padrão” ou “limpo” (Parecer sem Ressalva e sem nenhuma informação adicional), e também pela sua Interpretação Técnica nº 05 (NBC T 11 – IT 05) que explicita como se deve proceder quando de acontecimentos ocorridos que alterem a estrutura padrão.

Outro órgão fundamental a esta atividade e que merece ser destacado é o Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (IBRACON). Esta entidade realiza estudos técnicos no sentido de aprimorar a profissão no Brasil, visando um maior respaldo técnico-profissional aos auditores independentes.

As normas do IBRACON, relativas ao parecer, atualmente em vigor são: NPA 1 – Parecer dos Auditores Independentes, NPA 2 – Parecer dos Auditores Independentes de Instituições Financeiras e Entidades Equiparadas e NPA 9 – Incertezas (aborda tipos mais comuns de incertezas que o auditor poderá deparar-se e qual o tratamento a ser dispensado, nessas circunstâncias, no seu parecer). Além dessas normas, o instituto emite ainda os Comunicados Técnicos (CT) que visam esclarecer situações específicas.

Embora seja o IBRACON um ente fundamental na atuação do profissional, é necessário lembrar 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 da norma do CFC.

Ademais, há que se considerar também as observações da própria CVM a respeito dos pareceres emitidos para as companhias abertas. Tratam-se de pareceres de orientações (PO) e ofícios circulares (OC) que levantam questões fundamentais sobre pareceres das auditorias independentes, que estão disponíveis na *homepage* da CVM.

2.7 AÇÕES QUE VISAM O FORTALECIMENTO DA AUDITORIA INDEPENDENTE NO BRASIL

Como muito se fala em evolução da auditoria e do perfil adequado do profissional que a exerce, esse tópico tem como objetivo discorrer sobre as principais ações implantadas para fortalecer o exercício da auditoria independente no Brasil.

A atividade de auditoria independente exige do Contador inúmeras qualidades para exercer a função. Dessa vasta gama de exigências surge a necessidade de se ter um profissional constantemente atualizado e aprimorado tecnicamente. Por outro lado, urge também a necessidade de se excluir dessa atividade, profissionais que possam denegrir a imagem da profissão, seja pelo despreparo profissional ou pela falta de ética no exercício da função.

Nesse contexto, os órgãos ligados à atividade no Brasil têm implantado medidas que promovam ações sob esses aspectos, buscando dar condições sustentáveis ao exercício da profissão para realização de trabalhos com o maior grau de nível técnico possível. Por outro lado, na condição de exigências normativas, essas ações podem ser vistas também como contributos à sociedade, ao passo que a protege de profissionais despreparados no mercado.

Com destaque para a atuação do CFC e do IBRACON, as principais ações que cabem lembrar são: Educação Profissional Continuada (NBC P 4); Exame de Qualificação Técnica (NBC P 5); Supervisão e Controle de Qualidade (NBC T 11.8); e, Revisão pelos Pares (NBC T 14).

A Educação Profissional Continuada, como o próprio nome já denota, é uma atividade programada, formal e reconhecida que o Contador, na função de auditor independente, e os demais Contadores que compõem o quadro funcional técnico das equipes de auditoria devem cumprir, com o objetivo de manter, atualizar e expandir os seus conhecimentos profissionais. Esse passo foi dado pelo CFC no sentido de exigir do profissional constante atualização e aprimoramento técnico.

O Exame de Qualificação Técnica, por sua vez, completa o processo anteriormente descrito. Além do registro no CRC e na CVM, o Contador profissional de auditoria independente necessita passar também por um exame de qualificação técnica para obter o seu registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do CFC. Desse modo, não basta apenas realizar cursos, mas é necessário demonstrar ter o nível de conhecimento e a competência técnico-profissional requerido para a atuação como auditor.

A Supervisão e Controle de Qualidade tem como sentido amplo permitir fiscalizar a qualidade do serviço prestado. Nesse sentido, as auditorias devem criar regras e procedimentos relacionados ao controle de qualidade interno de seus serviços, formalmente documentados, que visem promover a qualidade dos trabalhos de auditoria executados. Em outras palavras, trata-se de se ter uma espécie de “cartilha” a ser seguida visando manter um padrão de qualidade na execução dos serviços, definido internamente, mas que serão postos à disposição do CFC para acompanhamento e fiscalização, e até mesmo dos clientes e dos organismos reguladores de atividades do mercado, como afirmação de transparência.

A Revisão Externa de Qualidade pelos Pares (ou apenas Revisão pelos Pares) trata-se de um processo educacional de acompanhamento e de fiscalização que visa alcançar desempenho profissional da mais alta qualidade. O objetivo da revisão é a avaliação dos procedimentos adotados pelos auditores de modo a assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos. O entendimento que se tem é de que para alcançar o objetivo proposto – a qualidade – é necessário o completo atendimento das normas técnicas e profissionais de auditoria.

Segundo Diniz (2005, p. 04),

a revisão pelos pares faz parte de um amplo programa de auto-regulação do setor que inclui normas de controle interno, educação continuada obrigatória e um exame de qualificação no CFC para auditores. Portanto, a revisão, em um primeiro momento, não foi instituída como um processo de punição, e sim como um processo educacional, que visa, antes de tudo, a educação continuada, e a excelência na qualidade.

De maneira geral, tem-se um auditor (ou firma de auditoria) fiscalizando o trabalho do outro, de forma que o primeiro (revisor) emite um relatório a respeito da revisão que fez sobre os trabalhos realizados em campo pelo segundo (revisado).

Como resultado dessa revisão, os auditores revisores emitem sua opinião sobre se, durante o período coberto pela revisão, houve atendimento às normas profissionais estabelecidas e se os procedimentos de controle de qualidade definidos foram efetivamente adotados.

A respeito desse trabalho de Revisão pelos Pares é importante destacar algumas questões que têm relação direta com a presente pesquisa. Os resultados divulgados relativamente aos períodos de 2002, 2003 e 2004 não apresentam informações abertas a respeito das inobservâncias constatadas; somente evidenciam as opiniões emitidas pelos revisores.

De acordo com Diniz (2005), com o passar dos anos o trabalho vem demonstrando resultados, ao passo que a diminuição no número de ressalvas e o desaparecimento, no último ano, de negativas de opinião e de opiniões adversas denotam uma preocupação crescente com a qualidade dos serviços prestados. Isso sem contar o fato de que em 2002 foram baixados do cadastro da CVM 14,4% dos registros profissionais, em 2003 mais 13% e em 2004 mais 7%.

Embora sejam evidentes os resultados apresentados pelos trabalhos de Revisão pelos Pares, por não se ter informações dispostas acerca das constatações em que foram evidenciadas as inobservâncias às normas de auditoria, mais especificamente às questões relativas ao parecer dos auditores independentes, torna-se ainda mais visível a importância do caráter investigativo desta dissertação, no sentido de reforçar essa ação considerada fundamental para a evolução e aprimoramento do serviço de auditoria independente no âmbito nacional.

2.8 O SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO – BREVE RETROSPECTO

Nesta parte da dissertação pretende-se abordar brevemente o setor elétrico brasileiro, de modo a apresentar algumas de suas principais características. Isso porque trata-se do segmento econômico das empresas envolvidas no estudo.

Com o avanço desenfreado das grandes metrópoles e o crescimento demográfico, adicionados à evolução dos processos de industrialização, a energia tornou-se fator determinante para o desenvolvimento das nações.

Num mercado altamente competitivo, exposto aos efeitos da globalização, a energia passou a ser tratada como uma variável estratégica de desenvolvimento sobre a qual os planejadores podem e devem atuar no sentido de moldar o estilo de crescimento pretendido (BORENSTEIN e CAMARGO, 1997, p. 21).

A estratégia adotada para o setor elétrico de uma determinada nação influenciará diretamente na estratégia e funcionamento de outros setores fundamentais da economia, como a agricultura, os transportes, as indústrias, a informática, entre outros, e vice-versa; ou seja, ao traçar metas de crescimento nesses setores, automaticamente, estará se desenhando a necessidade de disponibilidade e fornecimento de energia elétrica de um dado país.

No caso brasileiro, a partir do início dos anos 80, a dificuldade de financiar novos empreendimentos de grande porte da geração e transmissão de energia elétrica, entre outros fatores, culminou com a queda brusca de qualidade no suprimento de energia elétrica.

Naquela época, as características do setor incorporavam, dentre outros aspectos, empresas que possuíam excessivo grau de alavancagem financeira e que, não obstante a essa situação, necessitavam de grandes investimentos em ativos de nova geração e distribuição, que eram resultantes do aumento da demanda de energia elétrica ainda não suprida com investimentos adequados, devido, justamente, à falta de financiamentos em nível apropriado. Não bastasse tal situação, incorporava-se a essas características o fato de que o retorno dos investimentos no setor elétrico eram, em geral, realizados financeiramente (isso quando realizados!) em um prazo excessivamente prolongado (FERREIRA, 2000).

Diante desse contexto, a solução apresentada, após um período superior a uma década de degradação do setor, foi a desestatização. Acreditava-se que a privatização atenuaria o problema da falta de investimentos no setor, além de permitir ao Governo canalizar seus esforços e recursos nos direitos básicos previstos na Constituição Federal (saúde, educação, segurança, justiça e cidadania). (PINHEIRO e FUKASAKU, 2002).

Segundo Borenstein e Camargo (1997, p. 26),

a necessidade de capital para expansão dos sistemas de energia elétrica gera pressões sobre os governos e sobre o sistema financeiro internacional. Majorar a capacidade elétrica instalada nos mercados emergentes e nos países em desenvolvimentos irá requerer investimentos que excedem às possibilidades de financiamento dos órgãos de fomento no âmbito mundial, mesmo porque a energia elétrica não é o único setor da infra-estrutura a demandar recursos. (...) Nesse sentido, onde antes se consagrava o uso das estatais como instrumento de política social, hoje se fala em eficiência.

A partir de 1995 teve início então o processo de desestatização do setor elétrico brasileiro com a privatização da Escelsa (seguida, já em 1996, pela Light) (embora, ambas já tivessem sido inclusas no Programa Nacional de Desestatização através da proposta de privatização feita em junho de 1992). Posteriormente, o Governo contratou uma equipe de consultores liderada pela Coopers & Lybrand (empresa da Grã-bretanha especializada em reestruturação e economia do setor elétrico que se fundiu à Price Waterhouse em 1998. Com a fusão, passou a existir uma única entidade denominada Price Waterhouse Coopers), para elaborar o denominado Projeto de Reestruturação do Setor Elétrico Brasileiro.

Essa reestruturação, além de desverticalizar o setor (através da ramificação das atividades em: geração, transmissão, distribuição e comercialização), criou novos órgãos públicos para garantir a continuidade do serviço de utilidade pública (ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica, do MAE – Mercado Atacadista de Energia e do ONS – Operador Nacional do Sistema Elétrico).

A nova estrutura visava à privatização das companhias após o saneamento das empresas. Após essa reestruturação, ainda durante o governo Fernando Henrique Cardoso, foram privatizadas mais vinte e uma companhias do setor elétrico, o que foi concluído com a alienação da Saelpa, no final do ano de 2000.

Segundo dados do BNDES (2002), a gestão em que os serviços públicos (financeiro, concessões de transporte, rodovias, portos, energia elétrica e telecomunicações) foram transferidos ao setor privado, obteve aproximadamente 89% (US\$ 93,4 bilhões) do total acumulado obtido com as privatizações. Desse total (um resultado acumulado de US\$ 105,3 bilhões), o setor elétrico contribuiu diretamente com aproximadamente 28% (US\$ 29,7 bilhões), dos quais 21% (US\$ 22,2 bilhões) com receita da venda das companhias e 7% (US\$ 7,5 bilhões) por meio de transferências de dívidas.

O setor elétrico que até meados dos anos 90 era predominantemente formado por estatais passou então, durante o governo Fernando Henrique Cardoso, por profundas mudanças no seu arcabouço institucional. Esse setor, extremamente relevante não só para o mercado de capitais brasileiro, mas principalmente para a economia nacional, passa a ser dominado por investimentos privados, muito dos quais oriundos de capital estrangeiro.

Apesar da Eletrobrás ainda ser o grande grupo de energia no Brasil, existem agora outros grupos com grandes investimentos no setor elétrico brasileiro como a AES e a CPFL Energia, por exemplo.

No aspecto quantitativo, o setor elétrico possui números indiscutivelmente relevantes, montados sob um ativo total estimado em mais de R\$ 320 bilhões, uma receita líquida de quase R\$ 97 bilhões e ainda um *Ebtida* superior a R\$ 29 bilhões (GAZETA MERCANTIL, 2005). Números esses que comprovam sua relevância para a economia nacional.

Dessa forma, cabe destacar que, como resultado de todas estas mudanças ocorridas no setor e face à sua representatividade na economia nacional, esse segmento tornou-se um dos mais regulamentados e fiscalizados da economia nacional (pela ANEEL), com normas específicas para operacionalização de suas atividades, para a parte de finanças e, sobretudo, para as questões que tangem às informações contábeis.

2.9 A PESQUISA REALIZADA EM 2003

A pesquisa realizada em 2003 por Dutra e Borba é o único estudo que se tem conhecimento no âmbito acadêmico em relação ao tema da presente pesquisa. Nesse sentido,

o presente tópico apresenta uma síntese dessa pesquisa, de maneira a relacionar com o trabalho descrito nesta dissertação.

Com o objetivo de analisar o cumprimento das normas de auditoria estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, no que tange ao parecer dos auditores independentes, o estudo realizado pelos autores preocupou-se somente com a aderência à norma no período relativo a 2003.

O artigo discutiu os pontos críticos considerados mais relevantes visando contribuir para melhoria do processo de elaboração do relatório e evidenciou, em termos gerais, o que alguns artigos não científicos já vinham chamando a atenção - a norma de auditoria pode não estar sendo aplicada em toda a sua extensão.

Todas as evidências desse estudo foram realizadas por intermédio da abordagem qualitativa, o que permitiu o entendimento de cada ponto discutido. Apesar das restrições à técnica de análise dos dados – identificada como análise documental e de conteúdo, mas sem nenhuma explicação clara e objetiva a respeito de sua concepção e aplicação – por meio da análise de vinte pareceres a pesquisa constatou algumas inobservâncias frente às exigências constantes da norma de auditoria que necessitam uma maior atenção por parte dos auditores independentes.

Apesar de possuir algumas restrições metodológicas, esse estudo tornou possível a visualização de fatos que não haviam sido evidenciados ainda da maneira objetiva e clara que foram pelos autores citados. A análise de cada ponto crítico permitiu que problemas existentes fossem expostos, levando a novos questionamentos a respeito do tema.

A partir das dúvidas geradas pelo estudo desses autores surgiu a presente pesquisa que tem como pretensão uma abordagem mais ampla do tema, mais objetiva e, sobretudo, com um maior rigor metodológico para a investigação. Desse modo, o capítulo seguinte desta dissertação descreve a pesquisa realizada.

3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

O presente capítulo trata de relatar a pesquisa efetuada. No primeiro tópico é realizada a descrição dos dados da pesquisa, bem como algumas considerações ligadas a essa apresentação inicial dos dados estudados.

O tópico seguinte exhibe a análise quantitativa da pesquisa, em que são identificadas e quantificadas as aderências e não-aderências à norma de auditoria relativa ao parecer do auditor.

Na seqüência apresenta-se a análise qualitativa das não-aderências identificadas no tópico precedente, no intuito de se discutir o que foi considerado pelo autor da pesquisa como pontos não observados nos relatórios de auditoria independente, à luz das exigências normativas vigentes.

O quarto tópico evidencia circunstâncias observadas no estudo que não se configuram explicitamente como aderência ou não-aderência, mas que merecem, segundo o entendimento do autor, um tratamento específico a ser ponderado.

Para encerrar o capítulo, é efetuada uma análise final aos resultados obtidos na pesquisa. Assim, a seguir é dado início ao relato do estudo realizado com o tópico que descreve os dados da pesquisa.

3.1 DESCRIÇÃO DOS DADOS DA PESQUISA

O objetivo desta parte da dissertação é descrever os dados da pesquisa, além de tecer algumas outras considerações ligadas a essa apresentação inicial dos dados estudados.

Dessa forma, conforme descrito anteriormente neste trabalho, por intermédio de amostragem não probabilística foram identificadas 138 demonstrativos, dos quais se extraíram 136 pareceres de auditoria independentes a serem investigados na pesquisa.

As duas companhias que não participaram da base em que se extraiu a documentação do estudo (CBEE e CIEN, relativo ao período de 2005) não foram consideradas por não ter sido possível obter os pareceres da auditoria independente.

No caso da CBEE, o parecer de auditoria daquele período foi emitido pela auditoria interna e não obedece aos padrões da norma em questão, apesar de o auditor interno ter 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 do grupo.

Assim, os quadros apresentados adiante elencam as empresas, as firmas de auditoria e natureza dos pareceres emitidos pelos auditores independentes, de acordo com a seleção supracitada, respeitando o critério estabelecido por período investigativo.

Os dados foram coletados e analisados da maneira descrita no tópico relativo à metodologia da pesquisa e a interpretação dos dados contidos nesses relatórios, sempre que se considerou necessário, encontram-se descritos nos tópicos seguintes desse capítulo.

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 (discutida na parte teórica desta dissertação) e a segunda à Resolução ANEEL nº 444/01, que 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 contábeis 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 da referida norma, qual seja o uso de “Práticas Contábeis Adotadas no Brasil”.

Cabe lembrar ainda que, em razão da principal norma em vigor ter passado a produzir efeitos nos pareceres emitidos a partir de 1999, optou-se por iniciar a pesquisa por esse período.

Dessa maneira, a seguir apresenta-se o Quadro 4, o qual elenca as empresas, as firmas de auditoria e natureza dos pareceres emitidos no ano de 1999.

Empresa, firma de auditoria e natureza do parecer emitido no ano de 1999			
	Cia Auditada	Natureza do Parecer Emitido	Firma de Auditoria
1	Eletropaulo – SP	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
2	Furnas – RJ	Parecer com ressalva	Price Waterhouse Coopers
3	Cesp – SP	Parecer sem ressalva	Arthur Andersen
4	Cemig – MG	Parecer sem ressalva	Arthur Andersen
5	Light – RJ	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
6	CPFL – SP	Parecer sem ressalva	Arthur Andersen
7	Chesf – PE	Parecer sem ressalva	Price Waterhouse Coopers
8	Copel – PR	Parecer sem ressalva	Arthur Andersen
9	Eletrosul – SC	Parecer sem ressalva	Valério Matos
10	CEEE – RS	Parecer com ressalva	Trevisan
11	Eletronorte – DF	Parecer sem ressalva	Tufani, Reis & Soares

Fonte: Dados extraídos e adaptados a partir da revista Balanço Anual (GAZETA MERCANTIL, 1998).

Quadro 4. Empresa, firma de auditoria e natureza do parecer emitido no ano de 1999

O Quadro 4 enumera os onze relatórios selecionados relativo ao ano de 1999, e isso representa pouco mais de 8% da amostra da pesquisa. Desses onze relatórios, nove foram emitidos sem conter ressalvas e dois contendo ressalvas.

Na seqüência é demonstrado o Quadro 5, que apresenta as empresas, as firmas de auditoria e natureza dos pareceres emitidos no ano de 2000.

Empresa, firma de auditoria e natureza do parecer emitido no ano de 2000			
	Cia Auditada	Natureza do Parecer Emitido	Firma de Auditoria
1	Furnas – RJ	Parecer com ressalva	Price Waterhouse Coopers
2	Cesp – SP	Parecer sem ressalva	Arthur Andersen
3	Eletropaulo – SP	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
4	Cemig – MG	Parecer sem ressalva	Arthur Andersen
5	Light – RJ	Parecer com ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
6	Bandeirante – SP	Parecer sem ressalva	Arthur Andersen
7	CPFL – SP	Parecer sem ressalva	Arthur Andersen
8	Chesf – PE	Parecer sem ressalva	Price Waterhouse Coopers
9	Copel – PR	Parecer sem ressalva	Arthur Andersen

Fonte: Dados extraídos e adaptados a partir da revista Balanço Anual (GAZETA MERCANTIL, 1999).

Quadro 5. Empresa, firma de auditoria e natureza do parecer emitido no ano de 2000

No Quadro 5 são apresentados nove relatórios, dos quais dois continham ressalva. Esses documentos selecionados referem-se ao período relativo a 2000, representando, destarte, quase 7% da amostra da pesquisa.

Por conseguinte, apresenta-se o Quadro 6 que demonstra as empresas, as firmas de auditoria e natureza dos pareceres emitidos no ano de 2001.

Empresa, firma de auditoria e natureza do parecer emitido no ano de 2001			
	Cia Auditada	Natureza do Parecer Emitido	Firma de Auditoria
1	Furnas – RJ	Parecer com ressalva	Price Waterhouse Coopers
2	Eletropaulo – SP	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
3	Cemig – MG	Parecer sem ressalva	Arthur Andersen
4	Light – RJ	Parecer com ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
5	CPFL – SP	Parecer sem ressalva	Arthur Andersen
6	Bandeirante – SP	Parecer sem ressalva	Price Waterhouse Coopers
7	Copel – PR	Parecer sem ressalva	Arthur Andersen
8	Chesf – PE	Parecer sem ressalva	Price Waterhouse Coopers
9	Cesp – SP	Parecer sem ressalva	Arthur Andersen
10	Eletronorte – DF	Parecer sem ressalva	HLB Audilink

Fonte: Dados extraídos e adaptados a partir da revista Balanço Anual (GAZETA MERCANTIL, 2000).

Quadro 6. Empresa, firma de auditoria e natureza do parecer emitido no ano de 2001

Os relatórios selecionados para o ano de 2001 são apresentados no Quadro 6, totalizando dez pareceres de auditoria. Isso representa pouco mais de 7% da amostra do estudo. Dos dez pareceres, oito foram emitidos sem ressalvas e dois com ressalvas.

Dando seqüência, é ilustrado o Quadro 7, que enumera as empresas, as firmas de auditoria e natureza dos pareceres emitidos no ano de 2002.

Empresa, firma de auditoria e natureza do parecer emitido no ano de 2002			
	Cia Auditada	Natureza do Parecer Emitido	Firma de Auditoria
1	Furnas – RJ	Parecer com ressalva	Price Waterhouse Coopers
2	Eletropaulo – SP	Parecer com ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
3	Cemig – MG	Parecer sem ressalva	Arthur Andersen
4	Light – RJ	Parecer com ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
5	CPFL – SP	Parecer com ressalva	Arthur Andersen
6	Bandeirante – SP	Parecer sem ressalva	Price Waterhouse Coopers
7	Chesf – PE	Parecer sem ressalva	Price Waterhouse Coopers
8	Copel – PR	Parecer sem ressalva	Arthur Andersen
9	Cesp – SP	Parecer sem ressalva	Arthur Andersen
10	Celesc – SC	Parecer com ressalva	Ernst & Young
11	Elektro – SP	Parecer com ressalva	Price Waterhouse Coopers
12	Coelba – BA	Parecer sem ressalva	Arthur Andersen
13	Gerasul (Tractebel) – SC	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
14	Cerj – RJ	Parecer com ressalva	Arthur Andersen

Fonte: Dados extraídos e adaptados a partir da revista Balanço Anual (GAZETA MERCANTIL, 2001).

Quadro 7. Empresa, firma de auditoria e natureza do parecer emitido no ano de 2002

O Quadro 7 elenca quatorze relatórios referentes ao ano de 2002, o que representa pouco mais de 10% da amostra envolvida na pesquisa. Desses quatorze pareceres, sete foram emitidos com ressalvas, ou seja, 50% dos pareceres de auditoria desse período foram ressalvados.

Na seqüência é demonstrado o Quadro 8, que apresenta as empresas, as firmas de auditoria e natureza dos pareceres emitidos no ano de 2003.

Empresa, firma de auditoria e natureza do parecer emitido no ano de 2003			
	Cia Auditada	Natureza do Parecer Emitido	Firma de Auditoria
1	Furnas – RJ	Parecer com ressalva	Price Waterhouse Coopers
2	Eletropaulo – SP	Parecer com ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
3	Cemig – MG	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
4	Light – RJ	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
5	CPFL – SP	Parecer com ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
6	Chesf – PE	Parecer sem ressalva	Trevisan
7	Bandeirante – SP	Parecer sem ressalva	Price Waterhouse Coopers
8	Copel – PR	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
9	Cesp – SP	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
10	Tractebel – SC	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
11	Eletronorte – DF	Parecer com ressalva	Price Waterhouse Coopers
12	Elektro – SP	Parecer com ressalva	Price Waterhouse Coopers
13	Coelba – BA	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
14	Celesc – SC	Parecer com ressalva	Boucinhas & Campos
15	Cerj – RJ	Parecer com ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
16	Eletrosul – SC	Parecer sem ressalva	Tufani, Reis & Soares
17	AES Sul – RS	Parecer com ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
18	CEEE – RS	Parecer sem ressalva	Trevisan
19	Celg – GO	Parecer sem ressalva	Horwath & Associados
20	Celpe – PE	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu

Fonte: Dados extraídos e adaptados a partir da revista Balanço Anual (GAZETA MERCANTIL, 2002).

Quadro 8. Empresa, firma de auditoria e natureza do parecer emitido no ano de 2003

São verificados oito pareceres com ressalvas e doze pareceres sem ressalvas no Quadro 8, totalizando vinte relatórios. Em outras palavras, dos documentos selecionados para o ano de 2003, 40% continham ressalva.

Nesse período, em que se apresenta quase 15% da amostra do estudo, pode-se perceber que a firma de auditoria Arthur Andersen deixa de aparecer e, em contrapartida, a Deloitte Touche Tohmatsu passa a ser responsável por uma parte dos relatórios selecionados, 55% do total (onze pareceres).

Na realidade, todas as companhias apresentadas no Quadro 7 que tinham sido auditadas pela Arthur Andersen, passaram a ser auditada pela Deloitte Touche Tohmatsu em 2003, conforme se pode notar no Quadro 8.

A seguir, o Quadro 9 enumera as empresas, as firmas de auditoria e natureza dos pareceres emitidos no ano de 2004.

Empresa, firma de auditoria e natureza do parecer emitido no ano de 2004			
	Cia Auditada	Natureza do Parecer Emitido	Firma de Auditoria
1	Furnas – RJ	Parecer sem ressalva	Price Waterhouse Coopers
2	Eletropaulo – SP	Parecer com ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
3	Cemig – MG	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
4	Light – RJ	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
5	Copel – PR	Parecer sem ressalva	Price Waterhouse Coopers
6	CPFL – SP	Parecer com ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
7	Chesf – PE	Parecer sem ressalva	Trevisan
8	Eletronorte – DF	Parecer com ressalva	Price Waterhouse Coopers
9	Cesp – SP	Parecer com ressalva	Price Waterhouse Coopers
10	Celesc – SC	Parecer com ressalva	Boucintas & Campos
11	Eletrosul – SC	Parecer sem ressalva	Tufani, Reis & Soares
12	Bandeirante – SP	Parecer sem ressalva	Price Waterhouse Coopers
13	CPFL Piratininga – SP	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
14	Elektro – SP	Parecer com ressalva	Price Waterhouse Coopers
15	Coelba – BA	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
16	Tractebel – SC	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
17	Cerj – RJ	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
18	CEEE – RS	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
19	AES Sul – RS	Parecer com ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu

Fonte: Dados extraídos e adaptados a partir da revista Balanço Anual (GAZETA MERCANTIL, 2003).

Quadro 9. Empresa, firma de auditoria e natureza do parecer emitido no ano de 2004

No Quadro 9 são enumerados dezenove pareceres de auditoria relativos ao ano de 2004, o que se configura em aproximadamente 14% da amostra do estudo. Desses, sete pareceres foram emitidos com ressalva e doze sem ressalva.

Em relação ao Quadro 8, o Quadro 9 apresenta pouca variação em termos de empresas envolvidas na amostra e igualmente em termos de firmas de auditoria. Por consequência, dos sete pareceres com ressalva emitidos para o ano de 2004, seis deles replicam o que já havia sido observado no período anterior, ou seja, seis empresas que tinham tido parecer com ressalva em 2003, voltaram a ter em 2004.

Note-se, também, que a firma de auditoria Deloitte Touche Tohmatsu, assim como no Quadro anterior, é responsável por mais de 50% do total da amostra obtida (dez pareceres de auditoria), dos quais três continham ressalva.

Outro ponto a se observar é que a firma de auditoria Price Waterhouse Coopers representa, da mesma forma, uma parcela relevante dos relatórios obtidos nesse período, seis pareceres de auditoria, dos quais a metade com ressalva.

Na seqüência o Quadro 10 destaca as empresas, as firmas de auditoria e natureza dos pareceres emitidos no ano de 2005.

Empresa, firma de auditoria e natureza do parecer emitido no ano de 2005			
	Cia Auditada	Natureza do Parecer Emitido	Firma de Auditoria
1	Itaipu Binacional – DF/PR	Parecer sem ressalva	Price Waterhouse Coopers
2	Eletropaulo – SP	Parecer com ressalva	Ernst & Young
3	Cemig – MG	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
4	Furnas – RJ	Parecer sem ressalva	Price Waterhouse Coopers
5	Copel – PR	Parecer sem ressalva	Price Waterhouse Coopers
6	Light – RJ	Parecer sem ressalva	Mazars & Guérard
7	CPFL – SP	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
8	Chesf – PE	Parecer sem ressalva	Trevisan
9	Eletronorte – DF	Parecer com ressalva	Price Waterhouse Coopers
10	Celesc – SC	Parecer sem ressalva	Boucinhas & Campos
11	Elektro – SP	Parecer com ressalva	Price Waterhouse Coopers
12	Tractebel – SC	Parecer sem ressalva	Trevisan
13	Coelba – BA	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
14	Cesp – SP	Parecer com ressalva	Price Waterhouse Coopers
15	Bandeirante – SP	Parecer sem ressalva	Price Waterhouse Coopers
16	CPFL Piratininga – SP	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
17	CBEE – RJ	Parecer não analisado	Parecer não analisado
18	Cerj – RJ	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
19	CEEE – RS	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
20	Manaus Energia – AM	Parecer sem ressalva	Boucinhas & Campos
21	Celpe – PE	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
22	RGE – RS	Parecer com ressalva	Price Waterhouse Coopers
23	Celg – GO	Parecer sem ressalva	Horwath & Associados
24	Cien – RJ	Parecer não analisado	Parecer não analisado
25	AES Sul – RS	Parecer com ressalva	Ernst & Young
26	Coelce – CE	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu

Fonte: Dados extraídos e adaptados a partir da revista Balanço Anual (GAZETA MERCANTIL, 2004).

Quadro 10. Empresa, firma de auditoria e natureza do parecer emitido no ano de 2005

No Quadro relativo ao ano de 2005 são elencadas vinte e seis companhias do setor elétrico, entretanto são selecionados vinte e quatro relatórios de auditoria pelo motivo expresso no início desse tópico.

Os vinte e quatro relatórios selecionados para o ano de 2005 representam aproximadamente 18% da amostra envolvida no estudo. Desse total, seis pareceres contiveram ressalva e dezoito não foram ressalvados.

Dos pareceres com ressalva, todos repetem situação já acontecida no ano anterior, embora o Quadro 9, por conta da amostra realizada, só apresente cinco dos seis que são retratados no Quadro 10.

O Quadro 11, apresentado a seguir, enumera as empresas, as firmas de auditoria e natureza dos pareceres emitidos no ano de 2006.

Empresa, firma de auditoria e natureza do parecer emitido no ano de 2006			
	Cia Auditada	Natureza do Parecer Emitido	Firma de Auditoria
1	Eletropaulo – SP	Parecer sem ressalva	Ernst & Young
2	Cemig – MG	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
3	Itaipú Binacional – DF/PR	Parecer sem ressalva	Trevisan / BDO R&G (Consórcio)
4	Copel – PR	Parecer sem ressalva	Price Waterhouse Coopers
5	Furnas – RJ	Parecer sem ressalva	HLB Audilink
6	Light – RJ	Parecer sem ressalva	Mazars & Guérard
7	CPFL – SP	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
8	Chesf – PE	Parecer sem ressalva	Trevisan (BDO Trevisan)
9	Eletronorte – DF	Parecer sem ressalva	Trevisan (BDO Trevisan)
10	Celesc – SC	Parecer sem ressalva	Boucinhas & Campos
11	Tractebel – SC	Parecer sem ressalva	Trevisan (BDO Trevisan)
12	CBEE – RJ	Parecer sem ressalva	Horwath Tufani, Reis & Soares
13	Coelba – BA	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
14	Elektro – SP	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
15	Cesp – SP	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
16	Bandeirante – SP	Parecer sem ressalva	KPMG
17	Cerj – RJ	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
18	CPFL Piratininga – SP	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
19	CEEE – RS	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
20	Manaus Energia – AM	Parecer sem ressalva	Boucinhas & Campos
21	Celg – GO	Parecer sem ressalva	Horwath & Associados
22	Celpe – PE	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
23	RGE – RS	Parecer com ressalva	Price Waterhouse Coopers
24	Coelce – CE	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
25	AES Sul – RS	Parecer sem ressalva	Ernst & Young
26	CTEEP – SP	Parecer sem ressalva	Deloitte Touche Tohmatsu
27	Cemat – MT	Parecer sem ressalva	Trevisan (BDO Trevisan)
28	Celpa – PA	Parecer sem ressalva	Trevisan (BDO Trevisan)
29	Escelsa – ES	Parecer sem ressalva	KPMG

Fonte: Dados extraídos e adaptados a partir da revista Balanço Anual (GAZETA MERCANTIL, 2005).

Quadro 11. Empresa, firma de auditoria e natureza do parecer emitido no ano de 2006

Esse último quadro enumera vinte e nove pareceres da auditoria independente selecionados relativamente para o ano de 2006, o que representa aproximadamente 21% da amostra da pesquisa. Nesse período, apenas um parecer conteve ressalva.

O Quadro 11 permite observar uma crescente variedade de firmas de auditoria, apesar de prevalecer ainda a Deloitte Touche Tohmatsu como maior nesse mercado. Essa tendência pode ser resultante da abertura de mercado do setor elétrico brasileiro.

A soma de todos esses Quadros monta 136 relatórios de auditoria independente que formam a base de verificação do estudo. Ou seja, por intermédio da análise das informações apresentadas nos Quadros 4 a 11, pretende-se responder o seguinte problema: Qual a

aderência dos pareceres da auditoria independente emitidos para as companhias do setor elétrico brasileiro, em relação ao cumprimento das exigências normativas?

A análise e interpretação desses dados são apresentadas a seguir, divididas em análise quantitativa e análise qualitativa, sendo assim desmembradas por questões atreladas à técnica de pesquisa empregada na análise dos dados, conforme descrito na parte metodológica dessa dissertação.

Essa segregação visa, sobretudo, responder da melhor maneira possível o problema disposto no estudo. Desse modo, na seqüência apresenta-se a análise quantitativa das evidências encontradas no estudo.

3.2 ANÁLISE QUANTITATIVA DAS EVIDÊNCIAS ENCONTRADAS

A análise quantitativa apresentada neste item da dissertação tem como objetivo, primordial, quantificar a freqüência das aderências e das não-aderências, por período investigativo (anualmente), aos pontos normativos referentes aos pareceres de auditoria selecionados.

Os pontos enumerados nessa 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). Esses tópicos normativos formam a base das discussões propostas nesse trabalho.

A seguir são apresentadas duas tabelas resultantes da análise quantitativa realizada nos documentos pesquisados, em que as freqüências são evidências constatadas a partir dos parágrafos constantes destes documentos.

Na Tabela 1 apresentam-se as freqüências das aderências aos pontos normativos enumerados, por período investigativo (anualmente). Nessa Tabela são expostos os itens dos pareceres que estão de acordo com as exigências normativas. Cabe salientar que alguns parágrafos dos pareceres foram deixados de fora por não possuir enquadramento em nenhum desses pontos normativos, constituindo-se em informações adicionais prestadas pelo auditor de acordo com a necessidade caracterizada em seu julgamento.

Tabela 1. Frequência de itens aderentes à norma

PONTOS NORMATIVOS	FREQUÊNCIA POR PERÍODO								
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	
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	9	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 DESSA NATUREZA								
7. Parecer com Abstenção de Opinião, por Limitação na Extensão	NÃO FORAM EVIDENCIADOS CASOS DESSA NATUREZA								
8. Parecer com Abstenção de Opinião, por Incerteza	NÃO FORAM EVIDENCIADOS CASOS DESSA NATUREZA								
9/10/11. Menção às Práticas Contábeis Adotadas (inclusive ressalvadas)	1	2	1	7	9	8	7	3	
12. Discordância quanto à adequação das divulgações	NÃO FORAM EVIDENCIADOS CASOS DESSA 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 pelo autor.

A Tabela 2 demonstra as frequências das não-aderências aos pontos normativos enumerados, por período investigativo (anualmente). Nessa tabela são exibidos os itens do parecer que não estão de acordo com as exigências normativas. A análise quantitativa apresentada na tabela a seguir é discutida no tópico 3.3.

Tabela 2. Frequência de itens não-aderentes à norma

PONTOS NORMATIVOS	FREQUÊNCIA POR PERÍODO								
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	
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 DESSA NATUREZA								
7. Parecer com Abstenção de Opinião, por Limitação na Extensão	NÃO FORAM EVIDENCIADOS CASOS DESSA NATUREZA								
8. Parecer com Abstenção de Opinião, por Incerteza	NÃO FORAM EVIDENCIADOS CASOS DESSA 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 DESSA 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 pelo autor.

Mediante a quantificação realizada pode-se observar 797 frequências de pontos aderentes às exigências previstas pela norma de auditoria vigente. Em contrapartida, são percebidas 139 frequências de não-aderências às mesmas exigências normativas.

Sob esse total de 936 frequências constatadas na pesquisa, estatisticamente pode-se inferir que 85,1% do total das informações levantadas são aderentes à norma de auditoria e, por consequência, 14,9% não estão aderentes a essas regras.

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 também não se pode deixar de destacar 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 essa discussão, no âmbito qualitativo.

3.3 ANÁLISE QUALITATIVA DAS NÃO-ADERÊNCIAS EVIDENCIADAS

No sub-capítulo anterior foram constatados pontos de aderência e de não-aderência às exigências normativas previstas para o parecer do auditor independente. Mediante aos resultados demonstrados faz-se necessário alguns comentários que denotam 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, cada uma delas discutidas de maneira isolada e respeitando a ordem cronológica utilizada nas tabelas expostas na análise quantitativa.

3.3.1 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”. Contraditoriamente a essa exigência, foram constatadas diversas formas distintas de apresentar o critério que o auditor considerou para a adequação das demonstrações contábeis. Menções 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 à época pela norma de auditoria.

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 também situação parecida. Nesse caso ainda pior, pois a Resolução CFC nº 953/03 já havia passado a adotar a exigência da classe já apresentada pelo próprio 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 tópicos 2.4 e 2.5 desta dissertação), apenas se quer evidenciar que a exigência normativa não foi obedecida.

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

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. Embora possa se pressupor que, possivelmente, o arquivo base do relatório tenha sido duplicado e esse dado ficou como havia sido apresentado anteriormente, isso não justifica tal inobservância.

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.

Cabe 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.

3.3.3 Quanto às menções das 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 nesse estudo como informações relevantes para os pareceres emitidos até 2002.

Apesar de que tais informações não constem das exigências normativas daquela época, caso o auditor emitisse um parecer com ressalva para as demonstrações contábeis exigidas pela Lei das S.A. necessariamente deveria ressaltar, também, as demais demonstrações contábeis apresentadas, pois as ressalvas às demonstrações básicas também afetam as demonstrações suplementares.

Dessa forma, nos casos em que não foram ressaltadas essas demonstrações suplementares (DFC e DVA, principalmente) pelo mesmo motivo que estavam sendo ressaltadas as demais demonstrações contábeis, considerou-se um erro de julgamento, contemplado como não-aderência à norma na parte de informações relevantes (ponto 16 da análise quantitativa).

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

Este ponto é de crucial importância de se comentar, 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 à que está sujeita a entidade auditada.

Aliás, não só a norma profissional do auditor independente (NBC P 1), mas também a própria norma da execução dos trabalhos de auditoria (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**” (grifos 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**” (grifos nosso). (NBC T 11, item 11.1.1.1).

Por sua vez, o órgão regulador do setor elétrico - a ANEEL - exige adicionalmente, dentre outras coisas, a elaboração e publicação da demonstração do fluxo de caixa (DFC) e da demonstração do valor adicionado (DVA) (e ainda a Demonstração do Resultado por Atividade), desde 2002, por meio da Resolução ANEEL nº 444/01.

As evidências encontradas a esse respeito demonstraram-se, em relação a uma parcela significativa dos pareceres analisados, não-aderentes às exigências normativas. O tratamento dado pelos profissionais responsáveis para esses relatórios, em relação a tal fato, diverge da norma sob os seguintes aspectos:

- não foi mencionado que a elaboração e publicação destas demonstrações são **obrigatórias** para empresas do setor elétrico, sendo que em alguns casos foi cometido um grave equívoco em dizer que as práticas contábeis adotadas no Brasil não requerem a elaboração e publicação destas. Na verdade, conforme transcrito, práticas contábeis adotadas no Brasil incluem, dentre outros aspectos, a legislação pertinente a cada empresa;
- o auditor referiu-se a apenas uma destas demonstrações e em alguns casos a nenhuma das duas. Nessas situações, caso a empresa não tenha apresentado tais informações, o auditor deixou de mencionar este **descumprimento** à legislação específica, quando deveria inclusive ressaltar este 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 ressaltadas às demonstrações básicas também afetam às 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 cuidadosamente tratado.

O cuidado com o cumprimento à legislação específica se constitui em fator fundamental no setor elétrico, amplamente fiscalizado e bastante regulado, sobretudo no que concerne à Contabilidade.

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

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

3.3.5.1 Quando da menção do auditor em relação às demonstrações contábeis comparativas

Em relação a esse ponto, a norma de auditoria estabelece que seja feita a opção por uma das seguintes alternativas:

- publicar o parecer relativo ao atual exercício e o relativo ao exercício anterior (NBC T 11 – IT - 05, item 53); ou,
- “o auditor deve mencionar nele (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**” (grifos nosso). (NBC T 11 – IT - 05, item 54).

O estudo demonstrou que os profissionais da auditoria costumam fazer uso da segunda hipótese. Diante dessa opção, 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.

Contraditoriamente, 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 mencionada).

Outra constatação foi que ocorreram casos em que, apesar de ter sido feita a menção ao tipo de parecer, não haviam sido demonstrados os efeitos e possíveis reflexos dos pontos ressaltados (ou ainda não expressavam com clareza tais efeitos) no exercício atual.

Noutras palavras, a certificação dada pelos auditores nos casos referendados não contemplam o contexto, ao passo que se omitem informações representativas em relação a este ano comparativo.

O parágrafo do parecer que visa destacar que o exercício anterior contido nas demonstrações contábeis (de fins comparativos) foi examinado por outros auditores é de indispensável aplicação caso o parecer da auditoria do ano anterior não seja publicado juntamente com as informações relativas ao exercício atual.

3.3.5.2 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.

Nesse caso, **para 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 anteriormente nos tópicos 3.3.5.1 e 3.3.5.2, além de se tratar de descumprimento normativo explícito, o efeito de tais omissões pode resultar na dificuldade de compreensão por parte do usuário em relação às informações tomadas em conjunto.

Do ponto de vista da informação útil pode ser questionada a utilidade de se ter um ano analisado se o ano anterior não for considerado, de maneira que 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, o que se pode dizer que num total de 66 parágrafos que mencionavam as demonstrações contábeis comparativas 12% não continham informações suficientes sobre tais informações, ou ainda, sequer continha alguma informação a esse respeito.

Outras constatações sobre os dados levantados na pesquisa merecem ser retratadas, mas como esse tópico discutiu somente as não-aderências, não contemplaram-se aqui essas questões. Para tanto, a seguir se expõe tais questões num tópico a parte.

3.4 CONSIDERAÇÕES SOBRE DEMAIS DADOS PESQUISADOS

Nessa parte da pesquisa são apresentados assuntos relativos às questões observadas na pesquisa que não constituem não-aderência normativa, mas que merecem uma discussão acerca de suas informações, na busca de esclarecer situações típicas que podem suscitar dúvidas.

Inicialmente vale destacar uma situação observada em um dos pareceres analisado que chamou atenção devido ao fato de que a empresa tinha prazo determinado para encerrar suas atividades – descontinuidade prevista. Geralmente, nessa situação o tratamento requerido pelas práticas contábeis adotadas no Brasil são distintas daquelas que são utilizadas em situações de continuidade normal.

Entende-se que, caso tenha ocorrido mudança nesse sentido, o auditor deveria ter se manifestado a respeito da alteração nas práticas contábeis utilizadas, ou então, caso não tenha ocorrido mudança alguma, deveria ter manifestado a justificativa para que em tal situação não tivesse feito o uso do tratamento exigido pelas práticas contábeis adotadas no Brasil. Contudo, no caso descrito, o auditor responsável não apresentou nenhuma manifestação a respeito do assunto.

Outrossim, outra constatação que merece ser evidenciada diz respeito às demonstrações contábeis comparativas quando da troca de firma de auditoria ou ainda de auditores responsáveis pelo parecer.

Quanto à troca de firma de auditoria e de profissionais responsáveis pelo parecer pode-se observar que com a saída da Arthur Andersen do mercado em 2002, a Deloitte Touche Tohmatsu foi a grande beneficiada. Nessa época, dentre as companhias analisadas no estudo, seis delas eram auditadas pela Arthur Andersen e todas passaram a ser auditadas, em 2002 (pareceres emitidos em 2003), pela Deloitte Touche Tohmatsu.

Há que se destacar que três destas empresas permaneceram com o mesmo auditor responsável, apesar de terem mudado de firma de auditoria. Isso permite inferir que tais companhias estavam mais atreladas ao auditor pessoa física do que à firma de auditoria, e que, com a migração dos profissionais para a outra firma de auditoria, as carteiras de clientes foram transferidas juntamente.

Aliás, outros dois profissionais responsáveis por pareceres analisados também mudaram da Arthur Andersen para a Deloitte Touche Tohmatsu, embora esses não tenham levado consigo nenhuma companhia envolvida no estudo.

Em todos os três casos em que ocorreram mudanças de firma de auditoria (permanecendo o auditor responsável), o auditor referendou em parágrafo adicional (relativo às demonstrações contábeis comparativas) que outro auditor independente havia auditado o exercício comparativo (considerando, para isso, a pessoa jurídica – firma de auditoria), o que não se constitui em uma verdade. Nessa situação, o que efetivamente foi alterado foi a firma de auditoria e não o auditor independente responsável pelo parecer.

No que se refere ao parágrafo das demonstrações contábeis comparativas quando da troca de auditor responsável (permanecendo a mesma firma de auditoria) dois tratamentos foram evidenciados. Em ambos os casos o auditor responsável (considerou a pessoa jurídica – firma de auditoria) tratou como se ele tivesse realizado o exame também nas demonstrações contábeis do exercício comparativo, mas no primeiro caso apresentou tal informação em um parágrafo à parte (5 casos evidenciados), enquanto que no segundo não deu nenhum tratamento adicional, deixando tal informação subentendida no parágrafo introdutório do parecer (12 casos evidenciados). Em tais situações a manifestação do auditor também não expressa o que verdadeiramente ocorreu.

Em outra constatação do estudo, quanto ao tratamento dispensado ao parágrafo de Ênfase, ao que parece evidenciar os dados apresentados, existem duas questões complexas de se decifrar. A primeira diz respeito ao uso do parágrafo de Ênfase em parecer com ressalva. A segunda, à diferença existente entre parágrafo de Ênfase e parágrafo que contenha informação relevante.

Em relação ao primeiro ponto alguns dos pareceres analisados apresentaram casos em que o auditor que examinou o exercício atual, ao relatar o parecer com ressalva emitido pelo auditor que examinou o exercício anterior (comparativo), descreveu que tal relatório continha **ressalva e Ênfase**. Ou seja, da maneira que estava descrito no relatório, os dizeres são os seguintes:

“emitiu um parecer com ressalva (...) e continha os seguintes parágrafos de ênfase (...)”.

À primeira vista, essa afirmação contraria o que estabelece a norma. A NBC T 11, em seu item 11.3.7.2, explicita que na hipótese do emprego de parágrafo de Ênfase, o parecer permanece na condição de parecer sem ressalva. Se não veja-se:

“Na hipótese do emprego de parágrafo de ênfase o parecer permanece na condição de parecer sem ressalva” (NBC T 11, item 11.3.7.2).

Muito embora possa se admitir que na leitura *ipsis-litteris* desse texto o entendimento é de que o auditor não tenha observado à norma quando faz tal afirmação, é importante imaginar qual seria o tratamento correto, antes de se realizar qualquer julgamento. Como não se consegue ver uma saída para essa contraditória situação, optou-se por demonstrar essa constatação nesse tópico, visando apresentar esse conflito disposto na norma.

Em relação ao segundo ponto, o estudo evidenciou que os auditores tratam o parágrafo de Ênfase como se fosse a mesma coisa que um parágrafo que contenha informação relevante, posto que em quase todos os parágrafos em que foram feitas menções dessa natureza, relativamente à referencia dos auditores do exercício atual em relação ao parecer dos auditores do exercício anterior, o tratamento dado a informação adicional (que não às ressalvas), era a menção a um parágrafo de Ênfase.

Em outras palavras, a verificação dos pareceres dos anos anteriores (demonstrações comparativas) evidenciaram, em vários casos, que informações relatadas pelos auditores atuais como se fosse Ênfase, na verdade, nada mais eram do que informações relevantes que os auditores consideravam importantes no contexto das informações fornecidas, sem que, em momento algum, ficasse explícita alguma referência à incerteza do auditor quanto a fato relevante (que é o que caracteriza a Ênfase).

Conforme se discutiu na parte teórica desta dissertação, a Ênfase diz respeito a uma situação de incerteza considerada pelo auditor quanto a um fato relevante. Isso denota uma contradição que mereceu ser destacada na pesquisa.

Embora seja provável que as situações expostas neste ponto não tragam nenhum prejuízo relevante para o usuário em termos de informação, é importante destacar tais ocorrências para que se perceba que esses fatos podem ser decorrentes da dificuldade de se compreender esse ponto da norma pertinente e, dessa forma, merece uma atenção especial do órgão regulador (o CFC), especialmente ao que se refere ao primeiro ponto (item 11.3.7.2 da norma NBC T 11).

Uma última observação é importante de se realizar. É salutar destacar a análise das informações contidas nos pareceres, tomadas em conjunto (consistência de informações). Essa análise não se refere ao cumprimento (ou descumprimento) normativo, mas sim ao todo apresentado, do ponto de vista da informação útil e uniforme.

Por meio de uma análise conjunta dos pareceres selecionados na pesquisa pôde-se perceber a existência de inconsistências no tratamento de algumas informações. Alguns

assuntos foram tratados por auditores como Ênfase (ou mesmo como comentários), já outros auditores não fizeram qualquer indicação em relação ao mesmo fato.

Como exemplo pode ser destacado questões legais da legislação específica do setor elétrico que afetavam, na época, todas as empresas do setor. Alguns auditores destacaram essa informação, enquanto outros omitiram. Teve caso em que se tratava da mesma firma de auditoria, embora com auditores independentes responsáveis pelo parecer distintos. Alguns dos auditores que optaram por fazer menção à lei, apresentaram também os possíveis efeitos que a sua vigência poderia causar à entidade. Outros não fizeram qualquer menção. Outros ainda referiram-se à questão sem enfatizar que tal procedimento tinha exigibilidade legal, sendo que sua aderência não era facultativa.

O tratamento de critérios contábeis específicos, como o ativo diferido (diferimento da variação cambial), o crédito fiscal (ativo fiscal diferido), contingências, entre outros, que ora eram evidenciados como ressalvas e ora evidenciados como Ênfase.

Além dessas, outras informações poderiam ser destacadas, mas não é necessário fazê-lo para que se possa afirmar que os pareceres da auditoria independente não podem conter inconsistências de informações em tão larga escala.

Não se pode admitir que, em um mercado aberto, uma empresa evidencie um maior número de informações do que outra. Aliás, um dos sentidos da auditoria independente é justamente dar credibilidade e confiança na consistência e comparabilidade de tais informações entre as diversas entidades que compõem esse mercado.

Isso sem falar da contradição que é a questão da padronização/uniformização (por meio da harmonização das normas contábeis e até mesmo da própria Revisão pelos Pares) das informações, tão pleiteada por esses mesmos profissionais.

3.5 ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

Sobre o estudo realizado algumas considerações contextuais podem ser feitas. Nesse sentido, essa última parte do terceiro capítulo da dissertação tem a intenção de efetuar uma análise final aos resultados obtidos na pesquisa.

Para tanto, uma das principais considerações apresentadas na pesquisa foi relativa ao uso da Ênfase. Conforme se pôde observar, o parágrafo de Ênfase, caracterizado pela existência de incerteza quanto a fato relevante, depende exclusivamente da interpretação e redação do auditor responsável pelo parecer na redação da informação prestada. Assim, somente se ele demonstrar uma situação de incerteza é que irá existir de fato esse parágrafo.

Se não for configurada a incerteza, a informação contida no parágrafo perde as características de Ênfase, tratando-se então de uma informação relevante, ou ainda um mero comentário adicional.

Essa condição de expressar uma incerteza quanto a fato relevante é importante de existir para que o usuário saiba quais os fatos que deixaram o auditor com dúvidas a respeito das informações prestadas.

Na prática, muitas vezes torna-se confuso identificar a incerteza quando não está formalmente expressa, tanto que até mesmo no decorrer desta pesquisa surgiram dúvidas quanto à classificação de tais informações (pontos 15 e 16 da análise quantitativa).

Sob esse aspecto, é importante enfatizar que o auditor deve procurar expressar formalmente sua incerteza, sempre que possível, visando deixar clara a existência da sua dúvida em relação à informação prestada.

A questão da ênfase confunde também os próprios profissionais, como se pode perceber pelos conflitos gerados acerca do item 11.3.7.2 da norma NBC T 11. Esse item parece não ter fundamentação técnica adequada, merecendo ser discutido e, quiçá, modificado pelo órgão regulador.

Enquanto isso não ocorre, recomenda-se que os profissionais da auditoria refiram-se a informações de exercícios comparativos como “comentários”. O uso de tal expressão inibe o erro de classificar uma informação relevante, que não gera incerteza por parte do auditor, como uma informação com Ênfase (parágrafo de Ênfase).

A esse respeito também pode-se concluir que a evolução da frequência de informações relevantes e de parágrafos de Ênfases evidenciada permite inferir a existência de um aumento considerável a partir do ano de 2002 (pontos 15 e 16 da análise quantitativa). Da mesma forma, a menção às práticas contábeis adotadas (pontos 9/10/11 da análise quantitativa) também passaram a ser mais frequentes. Paralelamente, a frequência de emissão de pareceres “limpos” passou, praticamente, a ser inexistente (ponto 4.1 da análise quantitativa).

Essas questões parecem possuir uma explicação única. Nesses casos o grande fator determinante para tais situações foi o crescente número de exigências normativas específicas do setor elétrico.

Isso justifica inclusive grande parte das não-aderências evidenciadas a partir de 2003 (exceto as do ponto 14 da análise quantitativa), de modo que é recomendável aos profissionais da auditoria estar cada vez mais atentos à legislação específica do setor elétrico, sobretudo ao que concerne às exigências contábeis.

Aliás, no que se refere a atentar para novas exigências normativas é importante lembrar das exigências contidas na NBC T 15. Essa norma exige que, a partir de 2006, as informações de natureza social e ambiental, relativamente a sua parte contábil, passem a figurar como objeto de revisão por parte da auditoria independente, sendo publicada com o relatório deste profissional quando a entidade for submetida a esse procedimento.

Essa situação merece ser apreciada, pois, na pesquisa foram poucos os destaques observados a esse respeito, de modo que se deve estar atento para tal exigência a partir do próximo exercício.

Tal ponderação remete a outro ponto relevante da pesquisa. Algumas observações da pesquisa apontaram para um nível considerado de inconsistência nas informações adicionalmente prestadas pelo auditor em seu relatório final. Situações como essa devem ser evitadas, principalmente quando se tratar de um segmento com legislação específica, o que, em geral, possibilita uma maior facilidade de apresentar dados consistentes.

Quanto às não-aderências constatadas até o período de 2002 (exceto as enumeradas nos pontos 3 e 16 da análise quantitativa), percebe-se que o estudo reitera o que foi observado no estudo do IBRACON, mencionado no decorrer desta dissertação. Embora essas situações tenham gerado pontos específicos de não-aderência à norma, nos últimos anos essa situação deixou de ser evidenciada.

A respeito da frequência de parágrafos que se referiam a demonstrações contábeis comparativas permite-se observar que houve um aumento considerável a partir do ano de 2003. Esse aumento pode ter decorrido principalmente de duas situações: a primeira deve-se ao fato da saída da Arthur Andersen do mercado, que resultou na mudança de firma de auditoria em seis das companhias analisadas; a segunda é atribuída ao rodízio de auditores.

No que se refere a essa última, de acordo com os dados pesquisados pode-se concluir que pelo menos cinco das empresas analisadas apresentaram mudanças nas firmas de auditoria no período em que essa exigência passou a produzir efeitos (BANDEIRANTE, ELEKTRO, ELETROPAULO, FURNAS e LIGHT), conforme previsto na Instrução CVM nº 308/99.

Isso sem considerar as mudanças da primeira questão elencada (de Arthur Andersen para a Deloitte Touche Tohmatsu), em que a firma de auditoria foi modificada, mas o auditor responsável permaneceu o mesmo.

Contudo, 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.

Os pontos não-aderentes às exigências normativas, discutidos no tópico 3.3, são apresentados de maneira sucinta no Quadro 12.

TÓPICO DA DISSERTAÇÃO	FREQÜÊNCIA	RESUMO DO CONTEÚDO ANALISADO
3.3.1 – 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”.
3.3.2 – Quanto à data de emissão do parecer	01	Erro da data informada no Parecer da CEMIG emitido para o ano de 2001.
3.3.3 – Quanto às menções das 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 às demais informações apresentadas.
3.3.4 – Quanto às menções das 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 surge 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 passivas de manifestação da auditoria independente; e, quando uma ressalva atinge às demonstrações contábeis básicas, em geral, o reflexo estende-se às demonstrações contábeis complementares também.
3.3.5 – Quanto à informação relativa às demonstrações contábeis comparativas	08	Demonstrações Contábeis Comparativas são informações prestadas conjuntamente 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 emissão de um parecer sem ressalva é necessário que o exercício comparativo tenha sido auditado.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Quadro 12. Resumo das “não-aderências” observadas na pesquisa

Diante das constatações realizadas nesse capítulo, torna-se, por fim, necessário apresentar as conclusões do trabalho, bem como as recomendações. Nesse sentido, o capítulo a seguir exprime tais considerações.

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo são apresentadas as conclusões obtidas nesse trabalho, bem como algumas recomendações para futuras pesquisas, que são frutos das observações realizadas no decorrer deste estudo.

4.1 CONCLUSÕES

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

Nesse intento, o presente trabalho expôs, no capítulo 2, itens 2.1 e 2.2, as principais abordagens teóricas existentes acerca da auditoria, em que se destacou o modelo adotado no Brasil, que se configura na matriz epistemológica que foi assumida pela pesquisa. Nessa etapa ficou caracterizada a abordagem teórica predominante referente à auditoria independente.

Na seqüência foram abordados temas relevantes a serem considerados dentro da matriz predominante, os quais possuem relação direta com o objeto estudado, o parecer da auditoria independente. Essa fase buscou descrever a evolução histórica, o cenário atual e as questões relevantes da norma brasileira relativa ao parecer da auditoria independente, conforme foi apresentado nos itens 2.3 a 2.6.

No terceiro capítulo da dissertação foi demonstrada a pesquisa realizada, em que se quantificou a freqüência das aderências e não-aderências aos pontos normativos referentes aos pareceres de auditoria selecionados por período investigativo (anualmente), bem como se discutiu as não-aderências dos pareceres de auditoria selecionados em relação à norma vigente.

Essa seqüência desenvolvida teve como intuito verificar a aderência às exigências normativas para o parecer da auditoria independente que fazem desse documento um relatório padrão, de acordo com o modelo adotado atualmente pelas normas de auditoria do Brasil.

As evidências extraídas do estudo, com destaque para o fato de que, das 936 unidades de análise registradas, 139 freqüências (14,9%) são relativas a pontos não-aderentes às mesmas exigências normativas, levam à conclusão de 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 às 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.

Nesse sentido, torna-se necessário que o auditor observe todas as exigências intrínsecas e extrínsecas contidas nas normas de auditoria, inclusive ao que tange ao atendimento à legislação específica da entidade auditada.

Do contrário cria-se um grande paradoxo – existir um profissional que opina sobre a adequação de uma estrutura quanto a quesitos padronizados (legais), enquanto ele próprio não atende na plenitude os padrões mínimos requeridos pelas normas que padronizam o seu trabalho.

No momento, cabe ao trabalho da Revisão pelos Pares verificar tais situações e buscar o pleno atendimento às normas de auditoria, sinalizando e punindo, caso necessário, os profissionais que não observem, em toda sua plenitude, as exigências para o exercício dessa nobre profissão.

As ações implantadas que visam o fortalecimento da auditoria independente no Brasil, sobretudo a Revisão pelos Pares, criam esperança de que, aos poucos, os trabalhos executados venham sendo cada vez mais elaborados e, como reflexo, os pareceres dos auditores independentes passarão a ser mais confiáveis e fidedignos, e certamente convergentes com o que estabelecem às exigências normativas.

A evolução e a crescente importância dessa atividade, por si só, passará a exigir a atualização e o aprimoramento das normas de auditoria, bem como o cumprimento integral dessas exigências.

4.2 RECOMENDAÇÕES PARA FUTURAS PESQUISAS

Embora levantadas na pesquisa, outras questões não foram apreciadas, além é claro das que surgiram no decorrer da pesquisa e de outras que por ventura não tenham sido consideradas. Tais questões merecem de fato um tratamento mais apurado e direcionado acerca dos maiores problemas que cercam o parecer da auditoria independente no Brasil.

Futuras pesquisas poderiam então evidenciar com maior riqueza de detalhes tais questões. Muito embora outras pudessem ser recomendadas, são duas as principais indicações que se faz para futuras pesquisas relacionadas ao tema da presente dissertação.

Primeiro, no que diz respeito às discussões apresentadas na parte teórica desse trabalho, entende-se que o modelo adotado atualmente no Brasil talvez necessite ser rediscutido, 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).

Por segundo, recomendam-se estudos comparativos com outras realidades, de outros países, no sentido de verificar se as exigências normativas para o parecer em outros países são cumpridas, e, até mesmo, no sentido de levantar se em outras culturas existe punição para os casos em que são verificados o não cumprimento normativo (*audit disclaimer*).

Por se tratar de um tema extremamente relevante 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

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

ALMEIDA, Bruno José Machado de. Auditoria e Sociedade: o diálogo necessário. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, v. 1, nº 34, p. 80-96, jan/abr. 2004.

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

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

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

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

BNDES – BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL. **Privatização no Brasil: 1990 – 1994 e 1995 – 2002**. São Paulo: BNDES, 2002. Disponível em: www.bndes.gov.br/conhecimento/publicacoes/catalogo/ocde.asp. Acessado em outubro de 2004.

BORENSTEIN, Carlos Raul; CAMARGO, C. Celso de Brasil. **O setor elétrico no Brasil: dos desafios do passado às alternativas do futuro**. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 1997.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Lei das Sociedades por ações.

BRASIL. Decreto nº 3.735, de 24 de janeiro de 2001. Estabelece diretrizes aplicáveis às empresas estatais federais e dá outras disposições.

BRASIL. Resolução ANEEL nº 444, de 26 de outubro de 2001. Institui o Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica - MCSPEE, englobando o Plano de Contas revisado, a ser utilizado obrigatoriamente pelas concessionárias e permissionárias do serviço público de energia elétrica e produtores independente e autorizados. Disponível em: <http://www.aneel.gov.br/biblioteca.cfm?target=indexbas>. Acesso em: 15 abr. 2006.

BRASIL. Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

BRASIL. 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 dá outras providências.

BRASIL. Resolução CFC nº 821, de 17 de dezembro de 1997. Aprova a NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditoria Independente, com alterações e dá outras providências.

BRASIL. 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.

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

BRASIL. Resolução CFC nº 936, de 24 de maio de 2002. Aprova a NBC T 11 – IT 07 – Planejamento de Auditoria.

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

BRASIL. Resolução CFC nº 1.003, de 19 de agosto de 2004. Aprova a NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental.

BRASIL. Resolução CFC nº 1.036, de 26 de agosto de 2005. Aprova a NBC T 11.8 – Supervisão e controle de qualidade.

BRASIL. Resolução CFC nº 1.060, de 09 de dezembro de 2005. Aprova a NBC P 4 – Norma para a educação profissional continuada.

BRASIL. Resolução CFC nº 1.069, de 17 de fevereiro de 2006. Dá nova redação à NBC P 5 – Norma sobre o exame de qualificação técnica para registro no cadastro nacional de auditores independentes (CNAI) do CFC.

BRASIL. Instrução CVM nº 308, de 14 de maio de 1999. Dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de Auditoria Independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, e dá outras providências.

BRASIL. Comunicado Técnico IBRACON nº 02/00, de 20 de julho de 2000. Parecer - Recomendação de texto sobre normas de auditoria e práticas contábeis adotadas.

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

BRASIL. Comunicado Técnico IBRACON nº 03/04, de 24 de junho de 2004. Estrutura Contábil Aplicada no Brasil.

BRASIL. Projeto de Lei nº 3741 de 2000. Propõe alterar e revogar dispositivos da lei nº 6404/76 - Lei das Sociedades por ações e dá outras providências.

CARDOSO, Julio Sergio S. **Relatórios e pareceres de auditoria**. São Paulo: Atlas, 1987.

CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de. **Parecer dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis no Brasil**: estudo das limitações no seu poder de comunicação. 1989. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Curso de Pós-Graduação em Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989.

_____; PINHO, Ruth Carvalho de Santana. Auditoria: Independência, estratégias mercadológicas e satisfação do cliente – Um estudo exploratório sobre a região nordeste. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo, v. 1, nº 34, p. 23 – 33, jan/abr 2004.

CARVALHO, José Luiz de. O desafio da auditoria. **KPMG Business Magazine (revista on line)**. Jul/Ago – 2002. Disponível em: <http://www.kpmg.com.br>. Acesso em: 15 de maio de 2003.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

CONTABILIDADE Geral ou Financeira. **Boletim IOB – Pasta Temática Contábil e Balanços**, São Paulo, ano XXXIV, nº 32, p. 08 e 09, agosto 2000.

CVM - COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Orientações**. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/port/snc/pareceres.asp>. Acesso em: 20 de novembro de 2005.

DA CUNHA, Paulo Roberto; BEUREN, Ilse Maria. Técnicas de amostragem utilizadas nas empresas de auditoria independente estabelecidas em Santa Catarina. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo, nº 40, p. 67 – 86, jan/abr 2006.

DINIZ, Ellen Cristina. **Revisão pelos Pares das auditorias independentes**: uma nova ferramenta no controle da qualidade. 2005. Disponível em: http://www.universia.com.br/html/materia/materia_ijed.html. Acesso em: 28 mar. 2006.

DUTRA, Marcelo Haendchen; BORBA, José Alonso. Demonstrações contábeis publicadas em 2003 pelas empresas do setor elétrico: uma análise do parecer dos auditores independentes. In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 3., 2003, São Paulo. **Anais**. São Paulo: EAC/FEA/USP, 2003. CD-ROM.

FERREIRA, Carlos K. L. **Privatização do setor elétrico no Brasil**. São Paulo: BNDES, 2000. Disponível em: www.bndes.gov.br/conhecimento/publicacoes/catalogo/priv_gov.pdf. Acesso em: 24 jun. 2005.

FLINT, David. **Philosophy and principles of auditing** – an introduction. London: Macmillan, 1988.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GAZETA MERCANTIL. **Balanco Anual 1998**. São Paulo, ano XXII, nº 22, p. 314, junho, 1998.

_____. **Balanco Anual 1999**. São Paulo, ano XXIII, nº 23, p. 346-348, junho, 1999.

_____. **Balanco Anual 2000**. São Paulo, ano XXIV, nº 24, p. 290-292, julho, 2000.

_____. **Balanco Anual 2001**. São Paulo, ano XXV, nº 25, p. 434-436, julho, 2001.

_____. **Balanco Anual 2002**. São Paulo, ano XXVI, nº 26, p. 258-260, junho, 2002.

_____. **Balanco Anual 2003**. São Paulo, ano XXVII, nº 27, p. 204-207, setembro, 2003.

_____. **Balanco Anual 2004**. São Paulo, ano XXVIII, nº 28, p. 212-214, agosto, 2004.

_____. **Balanco Anual 2005**. São Paulo, ano XXIX, nº 29, p. 266-272, agosto, 2005.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

IBRACON - INSTITUTO BRASILEIRO DE AUDITORES INDEPENDENTES. **Cadastro geral**. Disponível em: <http://www.ibracon.com.br>. Acessado em abril e maio de 2003.

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

KOLIVER, Olívio. A alteração do modelo do parecer de auditoria pela Resolução CFC nº 953-03. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**. Porto Alegre, n.º 113, p. 75-82, julho de 2003.

LAVILLE, C.; DIONNE, J. **A construção do saber**. Belo Horizonte: UFMG, 1999. 340 p.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

LEE, Tom. **Corporate audit theory**. London: Chapman & Hall, 1996.

MARTINS, Eliseu. Sobre Enron, auditoria e contabilidade. **Boletim IOB – Pasta Temática Contábil e Balanços**. São Paulo, ano XXXVI, boletim nº 20, p. 01 e 02, maio 2002.

MARTINS, Gilberto de Andrade; LINTZ, Alexandre. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. São Paulo: Atlas, 2000.

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

NASI, Antonio Carlos. Risco, qualidade, ética e responsabilidade social do auditor externo. **Relação de artigos**. Mérida, 1998. Disponível em: <http://www.nardonasi.com.br/arti%20frameset.html>. Acesso em: 01 out. 2005.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto T.; PISCITELLI, Roberto Bocaccio (Org.). **Exame de suficiência em contabilidade**: livro-texto e exercícios adaptado às exigências do CFC. São Paulo: Atlas, 2001.

PINHEIRO, Armando C.; FUKASAKU, K. A privatização no Brasil: O caso dos serviços de utilidade pública. **Relação de artigos**. São Paulo: BNDES, 2000. Disponível em: www.bndes.gov.br/conhecimento/publicacoes/catalogo/priv_gov.pdf. Acesso em: 19 out. 2004.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

RICARDINO, Álvaro; CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de. 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, Roberto Jarry. **Pesquisa social**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ, Antonio Lopes de. **Curso de auditoria**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

SILVA JR, José Barbosa da (Coord.). **Demonstrações financeiras**: elaboração e temas diversos. Coleção seminários CRC-SP/IBRACON. São Paulo: Atlas, 2000.

SIQUEIRA, Eloi. **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. 2004. 184 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Atuariais. Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2004.

STICKNEY, Clyde P.; WEIL, Roman L. **Contabilidade financeira**: uma introdução aos conceitos, métodos e usos. Tradução de José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

VÁRELLA, Marcio. Contabilidade brasileira discute novas regras para evitar fraudes e corrupção. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, ano XXXI, nº 137, p. 15-20, setembro/outubro 2002.

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

BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

ALMEIDA, José Joaquim Marques de. A auditoria legal na União Européia: enquadramento, debate actual e perspectivas futuras. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, v. 1, nº 28, p. 29-38, jan/abr. 2002.

ARENS, Alvin A.; LOEBBECKE, James K. **Auditing – an integrated Approach**. 8. ed. New Jersey: Prentice Hall, 2001.

- BESSELL, Max; ANANDARAJAN, Asokan; UMAR, Ahson. Information content, audit reports and going-concern: an Australian study. **Accounting and Finance**, 2003, v. 43, p. 261 – 282. Disponível em: <http://www.periodicos.capes.gov.br>. Acesso em: 20 dez. 2005.
- BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.
- CARDOSO, Julio Sergio S. O papel do auditor na sociedade ou o que a sociedade espera do auditor. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**. Porto Alegre, n. 56, p. 44-52, julho de 1989.
- CAVALCANTI, Paulo Roberto Nóbrega. **Uma contribuição ao estudo das responsabilidades dos auditores independentes no Brasil**. 1994. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Curso de Pós-Graduação em Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, 1994.
- CLARKSON, Peter M.; FERGUSON, Colin; HALL, Jason. Auditor conservatism and voluntary disclosure: Evidence from Year 2000 systems issue. **Accounting and Finance**, v. 43, 2003, 21 – 40. Disponível em: <http://www.periodicos.capes.gov.br>. Acesso em: 10 out. 2005.
- COLLINS, Stephen. Who audits the auditors? **Management Accounting**, n. 12, p. 24-27, New York, Jun. 1985.
- COOK, John W.; WINKLE, Gary M. **Auditoria: filosofia e técnica**. São Paulo: Saraiva, 1983.
- FLESHER, Dale L.; PREVITS, Gary J.; SAMSON, William D. **Auditing in the United States: a historical perspective**. Abacus, Vol. 41, nº 1, p. 21 – 39, 2005.
- FURTADO, Fábio Eduardo Paes. **Auditoria independente: fatores que contribuem para validade do trabalho do Auditor Independente nas companhias industriais de capital aberto**. 2002. 260 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Atuariais. Pontifícia Universidade Católica. São Paulo, 2002.
- HODGE, Frank D. Investor's Perceptions of Earnings Quality, Auditor Independence, and the Usefulness of Audited Financial Information. **Accounting Horizons**. Supplement, p 37 – 48, 2003. Disponível em: <http://www.periodicos.capes.gov.br>. Acesso em: 15 jan. 2006.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- JOHNSON, Orace. Business Judgment vs. Auditing Judgements. Why the Legal distinction. **Accounting, Organizations and Society**. Vol. 17, 3/4. 1992.
- LICCIARDI JR, Roberto José. **“Casos polêmicos de pareceres de auditoria das demonstrações contábeis”**. 2003. 323 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Atuariais. Pontifícia Universidade Católica. São Paulo, 2003.
- LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Fundamentos da auditoria governamental e empresarial: com modelos de documentos e pareceres utilizados**. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARCANTONIO, A.; SANTOS, M.; LEHFELD, N. **Elaboração e divulgação do trabalho científico**. São Paulo: Atlas, 1993.
- MONG, Steven; ROEBUCK, Peter. Effect of audit report disclosure on auditor litigation risk. **Accounting and Finance**, v. 45, p. 145 – 169, 2005. Disponível em: <http://www.periodicos.capes.gov.br>. Acesso em: 18 jan. 2006.

NIERO, Nelson. Auditorias analisam trabalhos de seus pares. **IBRACON na mídia**. Disponível em: <http://www.ibracon.com.br>. Acesso em: 01 jun. 2003.

ORFÃO, Eduardo Vieira. **Responsabilidade e importância do parecer dos auditores independentes**: análise de conflito de interesses. 2002. 82 f. Dissertação (Mestrado em Administração). Curso de Pós-Graduação em Administração de Empresas. Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado. São Paulo, 2002.

PONTE, Vera Maria Rodrigues; OLIVEIRA, Marcelle Colares. A prática da evidenciação de informações avançadas e não obrigatórias nas demonstrações contábeis das empresas brasileiras. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo, v. 4, nº 36, p. 07 – 20, set/dez. 2004.

RIBEIRO, Alice de Sena. **A questão da ressalva no parecer dos auditores independentes**: aspectos que dão margem às controvérsias entre auditores e auditados. 2003. 184 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Curso de Pós-Graduação em Contabilidade. Fundação Visconde de Cairu. Salvador, 2003.

SÁ, Antonio Lopes de. **Dicionário de contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

SANCHEZ, Ernesto I. M. **O efeito do parecer de uma firma de auditoria de uma casa matriz quando tem que avaliar o trabalho executado por outras firmas de auditoria nas subsidiárias**. 1994. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Curso de Pós-Graduação em Contabilidade. Fundação Getúlio Vargas (ISEC). Rio de Janeiro, 1994.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**: orientação de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, Paulo R. **Controle de qualidade dos serviços de auditoria**: atitudes frente aos estudos acadêmicos – um estudo de caso. (Pesquisa Docente). Niterói: Departamento de Contabilidade da Universidade Federal Fluminense, 1996.

_____. Usuários da contabilidade: uma reflexão. **Revista Brasileira de Mercado de Capitais**. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais, n. 44, v. 16, p. 7-16, jan/jun. 1992.

_____. O significado da auditoria e a televisão. **Revista Enfoque: Reflexão Contábil**. Maringá: Departamento de Contabilidade da Universidade Estadual de Maringá, n. 3, p. 21-22, jul/dez. 1991.

THOMAS, C. Willian; HENKE, Emerson O. **Auditing**: theory and practice. Boston: Kent Publishing, 1983.

TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

VIEIRA, Sérgio dos Santos. **O controle de qualidade nas empresas de auditoria no Brasil**. 1992. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Escola de Pós-Graduação em Economia. Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 1992.