

EVIDENCIAÇÃO VOLUNTÁRIA DAS ATIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA NO SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO

VOLUNTARY DISCLOSURE OF INTERNAL AUDIT ACTIVITIES IN THE BRAZILIAN ELECTRICITY SECTOR

DANIEL LUIZ IGREJAS ANDRADE JÚNIOR

Universidade de São Paulo/RP

THAIS AZZOLINI PIVA

Universidade Federal do Rio de Janeiro/UFRJ

Recebido em 25/03/19

Avaliado pelo sistema *double blind review*

Aceito para publicação pelo Editor Chefe Dr. Leonardo José Seixas Pinto em 10/07/19 e publicado em 29/07/19

RESUMO

O artigo tem por objetivo analisar as atividades de auditoria interna, evidenciadas nos relatórios divulgados no ano de 2014 das empresas do setor elétrico brasileiro, com a finalidade de avaliar se as atividades desempenhadas refletem a visão moderna do conceito de auditoria interna, que compreende a realização tanto de atividades de controle quanto consultivas, de forma a proteger o negócio e gerar valor para a organização. Quanto aos procedimentos metodológicos utilizados, esta é uma pesquisa descritiva, com abordagem de dados qualitativa, operacionalizada por meio de um estudo bibliográfico e documental. Do total de 64 empresas listadas no setor elétrico pela BM&FBovespa, apenas 20 (31%) evidenciaram informações sobre auditoria interna em seus relatórios no ano de 2014, compondo a amostra da pesquisa. Em relação à análise das atividades de auditoria interna evidenciadas, 16 empresas divulgaram atividades desempenhadas abrangendo tanto funções de controle quanto de consultoria. Entretanto, 4 empresas divulgaram atividades apenas de controle, não estando alinhadas a visão moderna de auditoria interna. Ressalta-se que a quantidade de atividades evidenciadas de controle é três vezes maior que as atividades de consultoria, indicando que as empresas estudadas ainda podem evoluir nas funções de auditoria interna, buscando um maior equilíbrio entre essas atividades, e permitindo assim que a empresa usufrua de todos os benefícios que a área pode proporcionar.

Palavras-chave: Auditoria Interna; Evidenciação Voluntária; Setor Elétrico.

ABSTRACT

This paper examines the internal audit activities, evidenced in the reports published in 2014 of the companies of the Brazilian electric sector. We assess if the activities performed reflect the modern view of the concept of internal audit, both control and consulting activities, in order to protect the business and generate value for the organization. As for the methodological procedures used, this is a descriptive research, with qualitative data approach, operationalized through a bibliographic and documentary study. Of the total of 64 companies listed in the electric sector by BM&FBovespa, only 20 (31%) showed information on internal auditing in their reports in 2014, composing the study sample. Regarding the analysis of the internal audit activities evidenced, 16 companies reported activities performed covering both control and consulting functions. However, 4 companies reported only control activities, and the modern view of internal auditing was not aligned. It should be emphasized that the amount of activities evidenced by control is three times higher than the consulting activities, indicating that the companies studied can still evolve in the internal audit functions, seeking a better balance between these activities, and thus allowing the company to enjoy of all the benefits that the area can provide.

Keywords: Internal Audit; Voluntary Disclosure; Electric Sector.

1. INTRODUÇÃO

Atualmente, o Brasil enfrenta um cenário de crise econômica, com queda do produto interno bruto, redução do consumo, retração da indústria e comércio e aumento da taxa de desemprego. Diante dessas dificuldades, possuir uma boa gestão e aumentar o controle de custos é fundamental para desenvolver um negócio e torná-lo competitivo (CRC RJ, 2015).

Nesse contexto, o setor elétrico foi um dos mais atingidos pela crise. Conforme reportagem publicada no jornal Estadão (2015), entre 2013 a 2015, a crise energética gerou um custo de aproximadamente R\$ 116 bilhões para o país, considerando empréstimos bancários para socorrer distribuidoras, pagamentos de subsídios, encargos, dentre outros. Estima-se ainda um aumento para o custo da energia em 2015 de 42% em relação ao ano anterior.

Dentro desse cenário de incertezas e crescimento dos níveis de custos, segundo Moraes (2008), as organizações necessitam obter ganhos de produtividade e aperfeiçoamento de sua gestão, e a auditoria interna assume um papel cada vez mais relevante como função de apoio à gestão, com atribuições e responsabilidades mais amplas.

Essa área passou por algumas mudanças em relação ao seu escopo ao longo dos anos. Inicialmente, seu enfoque era na observação e na contabilização. A partir da década de quarenta, seu enfoque consistia nos sistemas de controles internos. E, atualmente, seu desafio é o alinhamento da visão dos processos aos riscos do negócio, tornando-se assim mais eficaz (CASTANHEIRA, 2007).

O Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA Brasil), entidade civil sem fins econômicos, que tem como objetivo proporcionar informações que agreguem valor à atividade de auditoria interna considera a área um valioso recurso para os gestores pela capacidade de reforçar o controle interno, os processos de gestão de riscos, além de avaliar a eficácia do desempenho, auxiliando o atingimento dos objetivos do negócio (IIA BRASIL, 2013).

Diante da relevância desta área, apresenta-se a questão que esta pesquisa busca responder: **Quais são as atividades da auditoria interna evidenciadas nos relatórios das empresas do setor elétrico brasileiro?**

O objetivo geral do presente trabalho é analisar as atividades da auditoria interna evidenciadas nos relatórios das empresas do setor elétrico brasileiro no ano de 2014, com a finalidade de avaliar se estas refletem as propostas pelo IIA Brasil, que atualmente englobam tanto funções de controle e proteção ao negócio quanto de assessoria e consultoria, que visam agregar valor para a organização.

Este estudo se utiliza de informações evidenciadas de forma voluntária pelas empresas, que segundo Piacentini (2004, p. 51) “são meios utilizados pelos investidores para analisar as estratégias e os fatores críticos de sucesso da companhia, tanto no ambiente em que as mesmas estão inseridas, como sob o aspecto competitivo do cenário econômico”.

Portanto, verifica-se que a divulgação de atividades de auditoria interna pode se constituir em um diferencial competitivo para as empresas, na medida em que pode oferecer maior segurança ao investidor sobre as estratégias utilizadas e o desempenho esperado.

Para o alcance do objetivo geral foram estabelecidos como objetivos específicos: a) Descrever o conceito de auditoria interna e sua recente evolução; b) Mapear as atividades da auditoria interna evidenciadas pelas empresas estudadas e identificar a fonte documental utilizada para evidenciação (foram analisadas diversas fontes documentais, tais como demonstrações contábeis, relatórios de administração, relatórios de sustentabilidade e formulários de referência); e c) Comparar as atividades divulgadas com as propostas pelo IIA Brasil, com o objetivo de verificar se as atividades evidenciadas compreendem apenas funções de controle, ou se seu escopo foi estendido para funções de assessoria e consultoria, conforme visão moderna da auditoria interna.

Esse estudo se justifica pela crise econômica e política atual no Brasil, que impacta diretamente o andamento das organizações. Nesse contexto, uma utilização adequada da auditoria interna pode contribuir para o bom desempenho das empresas, controlando os custos e processos e avaliando a eficiência das operações.

A escolha do setor elétrico se deve a sua relevância econômica e a interdependência entre a economia e o setor elétrico, tendo em vista que esse setor utiliza insumo de vários outros setores produtivos e, ao mesmo tempo, se mostra insumo para outros diversos tipos de atividades econômicas (SILVA; MACEDO; MARQUES, 2013).

O trabalho está estruturado em cinco seções. Na primeira seção, são apresentadas as considerações iniciais sobre o tema, o problema de pesquisa, os objetivos gerais e específicos, a metodologia utilizada, a justificativa do trabalho e a organização do estudo. A segunda seção aborda a fundamentação teórica, apresentando o conceito de auditoria interna, suas principais atividades, o papel do auditor interno nesse processo e um tópico destinado à evidenciação de informações voluntárias. Na terceira, é apresentada a metodologia utilizada. Na quarta, são expostos os resultados da pesquisa, referentes às atividades de auditoria interna identificadas nos relatórios das empresas pesquisadas, e uma análise comparativa entre essas divulgações e as funções recomendadas pelo IIA Brasil. Finalmente, na conclusão são expostos os resultados finais da pesquisa empreendida.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Atividades de Auditoria Interna e o Papel do Auditor Interno

A auditoria interna surge da necessidade de os gestores darem maior ênfase às normas e procedimentos internos das empresas, pois com o crescimento dos negócios, o administrador já não podia mais supervisionar pessoalmente as atividades dos empregados (ALMEIDA, 2003).

Mendes (1996) destaca qual deveria ser o papel da auditoria interna nas organizações: (a) Controle ou Fiscalizadora, interessada apenas na detecção de fraudes e fiscalização de documentos; ou (b) Assessoria ou Consultoria, unidade comprometida com os resultados, capaz de fornecer uma visão sistemática de sua organização. Na visão do autor supracitado, a postura moderna da auditoria interna é a de que ela deve apresentar tanto funções de controle quanto de uma assessoria, altamente qualificada.

Entretanto, muitos autores ainda consideram a atividade com características exclusivamente fiscalizadoras, como Motta (1988), que define que o objetivo da auditoria interna consiste em verificar a adequação dos controles internos de forma a poder prevenir ou ter percepção de fraudes ou perdas dos ativos da empresa.

Essa percepção da auditoria interna se restringindo a atividades de fiscalização não permite que a empresa usufrua de todos os benefícios que a área pode proporcionar. Atualmente, o papel da auditoria interna é mais abrangente, incorporando fatores que realmente contribuam para a execução da estratégia empresarial, como verificar se os riscos existentes estão sendo mitigados, além da realização de atividades consultivas (LÉLIS; MARIO, 2009).

De acordo com Boynton, Johnson e Kell(2002), um dos principais objetivos da Auditoria Interna é ajudar a administração a cumprir com eficácia suas responsabilidades. Jund (2001) corrobora com essa afirmação, afirmando que a Auditoria Interna não é mais simplesmente um instrumento de controle criado pela administração, mas sim um meio indispensável de confirmação de que os procedimentos estão de acordo com o planejado, assegurando maior tranquilidade para a administração e demais *stakeholders*.

Salinas (2001) considera a auditoria interna como um dos fatores críticos de sucesso da organização, em que residem as grandes oportunidades para fazer a diferença e criar valor. Seu foco deve estar no nível organizacional, devendo suas atividades centrar-se no esforço de ajudar a organização a alcançar seus objetivos.

O IIA Brasil (2013) define a auditoria interna em sua visão moderna, como uma atividade independente e objetiva de avaliação (*assurance*) e consultoria, que adiciona valor e melhora as operações de uma organização, ajudando-a a atingir seus objetivos por meio de uma abordagem sistemática e disciplinada de avaliação e melhoria da eficácia dos processos de governança e da gestão de riscos e controles.

Esse novo conceito é a tradução da evolução e modificação do papel desempenhado pela auditoria interna durante a última década, gerando uma mudança de paradigma que deixou de lado a tradicional função de controle financeiro da auditoria, passando a desenvolver atribuições mais amplas, atuando na identificação de todos os riscos inerentes às diversas atividades da organização, procurando dessa forma, que os objetivos da mesma sejam atingidos da forma mais eficiente e eficaz (LAJOSO, 2005).

Para que seja possível que a auditoria interna alcance os objetivos de proteção do negócio e geração de valor para a companhia, um estudo da PwC (2014) elenca as atividades que devem ser desenvolvidas pela área de auditoria interna:

- **Qualidade e inovação:** Avaliar regularmente a qualidade para identificar oportunidades de melhoria, e incentivar e recompensar de modo consistente a inovação na cultura da auditoria interna.
- **Alinhamento de negócios:** Formular expectativas claras, definir missão e visão da área e estabelecer métricas para medir o progresso rumo à missão e visão definidas.
- **Foco em risco:** Estabelecer tempo e esforços apropriados para avaliar os principais riscos da empresa, inclusive riscos corporativos e emergentes, além de atualizar o plano de auditoria continuamente para responder a mudanças na empresa e no ambiente de negócios externo.
- **Modelo de talento:** Contratar um *mix* apropriado de especialistas em auditoria interna e em temas específicos para atender as expectativas exigidas, e estabelecer ambiente contínuo de aprendizado e desenvolvimento para aperfeiçoar conhecimentos, sempre fornecendo *feedback* sobre o desempenho da equipe para facilitar o crescimento.
- **Gestão de *stakeholders*:** Coordenar com a unidade auditada as expectativas sobre o trabalho, estabelecer prazo e apresentar escopo da auditoria, buscando regularmente um *feedback* específico sobre seu trabalho.
- **Eficiência de custos:** Medir produtividade e gerenciá-la de modo ativo para assegurar a prestação de serviços mais eficientes em termos de custos.
- **Tecnologia:** Empregar análise dos dados, automação de atividades e usar técnicas de auditoria contínuas para ampliar a cobertura da auditoria.
- **Cultura de serviço:** Fornecer equilíbrio entre objetividade e valor, e avaliar métricas de satisfação do cliente com base nas expectativas dos *stakeholders*.

Diante do exposto, é possível inferir que a visão moderna de auditoria interna assume um caráter estratégico, tendo em vista que as atividades desempenhadas pela área devem buscar garantir que a organização alcance seus planos de negócio e objetivos estratégicos. Sendo assim, a figura do profissional que desempenha a função, o auditor interno, é essencial para obtenção dos resultados planejados.

Teixeira (1992), em análise da auditoria interna de oito empresas industriais na cidade do Rio de Janeiro, verificou que no processo de recrutamento dos funcionários para atuarem na área, as empresas preferem especificamente contratar profissionais que já atuam em firmas de auditoria externa, preferencialmente os juniores, formados nas áreas de ciências contábeis, administração e economia, como também em cursos específicos de tecnologia, em função da complexidade dos trabalhos a serem desenvolvidos, como no caso característico de determinadas empresas que apresentam engenheiros, biólogos, físicos e químicos em seu quadro de auditores. O autor destacou também os profissionais das empresas pesquisadas participaram de três programas de treinamento em três anos, com duração mínima de quarenta horas cada curso.

Segundo Carmona, Pereira e Santos (2010), a evolução da atuação do auditor interno relaciona-se às necessidades das organizações em suprir indagações de fragilidades detectadas pelos órgãos reguladores, tanto nas demonstrações financeiras, quanto nos controles, processos e sistemas, dentre outros. Em seu estudo, os autores apontaram as competências requeridas do auditor interno atuante no mercado de seguros, divididas em dois grupos: domínio de conhecimentos técnicos (princípios contábeis, governança corporativa, legislação, metodologia de auditoria, aplicativos específicos e domínio da língua inglesa) e habilidades pessoais e de comunicação

(mobilização de recursos, engajamento, comprometimento, boa comunicação com funcionários e administradores, flexibilidade, capacidade de se relacionar, e liderança).

O IIA Brasil oferece a possibilidade de os auditores internos realizarem o processo de certificação *Certified Internal Auditor* (CIA), que busca representar um diferencial competitivo em suas carreiras, bem como desenvolver seu conhecimento técnico. É interessante observar o extenso conteúdo do exame, que abrange diversos tópicos, tais como: controles internos, análise e interpretação dos dados, planejamento, fraudes, gerenciamento de riscos, processos de negócio, gestão estratégica, comportamento organizacional, comunicação, tecnologia da informação, contabilidade e ambiente econômico.

Dessa forma, constata-se que a visão moderna de auditoria interna exige a contratação de profissionais com habilidades técnicas multidisciplinares, de forma a se atingir o objetivo da atividade de criar valor para a organização. Entretanto, as habilidades pessoais e de comunicação são de fundamental importância para o sucesso da auditoria. Mendes (1996) defende que a mudança verificada nos objetivos da auditoria interna fez surgir novas exigências sobre a profissão, não relacionadas com o padrão técnico, mas sim com aquelas que afetam o envolvimento da auditoria com o resto da organização. Essas exigências são expostas abaixo:

1. Conhecimento da organização: seu trabalho deve estar alinhado com os objetivos da organização, não se interessando apenas em inspecionar registros ou demonstrações contábeis, mas sendo capaz de contribuir com ideias que permitam que a organização opere de forma mais eficiente;

2. Pensar como administradores: Ao estabelecer alguma recomendação, o auditor interno deve saber avaliar e priorizar corretamente, considerando em sua análise fatores como extensão, quantidade e custo.

3. Desenvolver, comunicar e vender ideias: Espera-se criatividade e que suas ideias sejam explicativas e apropriadas.

4. Coordenadores de boas práticas operacionais: Deve avaliar se a organização está utilizando as melhores técnicas disponíveis, prestando serviços de consultoria às divisões.

5. Sensibilidade e diplomacia: Deve ser simpático para obter informações e tornar sua análise operacional produtiva.

6. Objetividade: Conhecimento sobre a área a ser auditada é fundamental para se conseguir uma análise objetiva.

7. Valorização própria: Deve ter capacidade de mensurar e valorizar o seu trabalho.

Dos Santos e Vier (2014) concluem que a profissão de auditor interno necessita de pessoas especializadas, treinadas e capacitadas para desenvolver seus trabalhos, além da capacidade de avaliação e medição de resultados, bem como a habilidade de projetar o futuro.

2.2 Evidenciação Voluntária

Para Gomes (2006), o termo evidenciação pode ser definido como o processo de divulgação de informações de caráter qualitativo ou quantitativo, elaborada de forma compulsória ou voluntária, a fim de informar ao mercado tópicos relevantes.

Dessa forma, a evidenciação obrigatória contempla obrigações regulamentares expedidas por órgãos governamentais, enquanto que a voluntária envolve informações de natureza tanto qualitativa quanto quantitativa que visam aumentar a transparência e reduzir a assimetria informacional (SOUSA *et al*, 2014).

Segundo Boff (2007) a divulgação voluntária é feita pelas organizações com o intuito de demonstrar aos investidores seu compromisso ético e moral. Já Di Domenico *et al* (2013) destacam que as empresas divulgam além do requerido para agregar valor social e promover uma imagem que denote comprometimento com a transparência informacional.

Gray, Kouhy e Lavers (1995) elencam as duas principais motivações que levam uma empresa a divulgar informações voluntárias: a primeira relaciona-se a exigência de controle

administrativo, com enfoque gerencial; e a segunda corresponde à responsabilidade de atender aos anseios da sociedade.

A legitimação do seu processo operacional, o possível aumento no preço das ações, a vantagem perante seus concorrentes e redução de custo de monitoramento são outros motivos a serem associados à divulgação voluntária (GRAY; BEBBINGTON, 2001).

Dentre os benefícios obtidos a partir da divulgação de informações voluntárias, Santana *et al* (2015) apontam o ganho de imagem corporativa, a redução de riscos de negócios, impacto positivo no preço das ações e vantagem competitiva

Destacam-se, ainda, alguns dos principais motivos para a pelas empresas: legitimar suas atividades, distrair as atenções de outras áreas, desenvolver a imagem corporativa, antecipar-se a ações regulatórias, redução de riscos, benefícios políticos e vantagem competitiva. Sendo assim, a divulgação de informações voluntárias permite que as empresas que a praticam se diferenciem perante ao mercado (LANZANA, 2004).

3. METODOLOGIA

A pesquisa, quanto aos fins, classifica-se como descritiva, pois visa expor características de determinada população ou fenômeno. Quanto aos meios de investigação, o estudo é bibliográfico, sistematizado com base em material disponível ao público, e documental, realizada a partir da análise de diversos tipos de documentos relativos ao objeto de estudo (VERGARA, 2004).

No caso do presente estudo, a pesquisa relaciona-se à evidencição voluntária, ou seja, não existe obrigatoriedade de divulgação, constituindo-se uma escolha da empresa decidir se e aonde serão evidenciadas informações sobre sua respectiva auditoria interna. Dessa forma, foram analisadas diversas fontes documentais do ano de 2014, tais como demonstrações contábeis, relatórios de administração, relatórios de sustentabilidade, formulários de referência e documentos contidos nos *websites* das empresas, com o objetivo de identificar informações relativas à auditoria interna.

A abordagem do estudo é qualitativa que, conforme Dey (1993) centra-se nos processos relacionados à descrição dos fenômenos, classificando-os e vendo sua interconexão. O método utilizado foi à análise de conteúdo, que é definido por Patton (1990) como o processo de identificação, codificação e categorização de dados primários em informações.

Assim, após o processo de identificação das informações evidenciadas pela empresa em relação à sua auditoria interna, as mesmas serão categorizadas e comparadas com a visão moderna de auditoria interna proposta pelo IIA Brasil apresentada na revisão de literatura. Uma empresa será considerada alinhada com a visão moderna quando evidenciar tanto atividades de controle (proteção ao negócio) quanto de consultoria (gerar valor para organização).

A população da pesquisa é composta pelas sociedades anônimas de capital aberto do setor elétrico listadas na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo (BM&FBovespa). O tipo de amostragem utilizado é o não probabilístico. O critério utilizado para composição da amostra foi por conveniência, pois as empresas incluídas no estudo foram as que apresentaram as informações necessárias para a análise. Os dados foram coletados por meio dos sites das respectivas empresas, e em alguns sites, no site da Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

Do total de 64 empresas listadas no setor elétrico pela BM&FBovespa, sendo que apenas 20 (31%) evidenciaram informações sobre auditoria interna em seus relatórios no ano de 2014.

Dessa forma, as 20 empresas que fizeram parte do estudo foram: AES Elpa S.A (AES Elpa); AES Sul Distribuidora Gaúcha de Energia S.A (AES Sul); AES Tietê S.A (AES Tietê); Companhia Brasileira de Energia (Brasileira); Companhia Estadual de Distribuição de Energia Elétrica (CEEE-D); Companhia Estadual de Geração e Transmissão de Energia Elétrica (CEEE-GT); Companhia Energética de Minas Gerais (Cemig); Companhia Energética de São Paulo (Cesp); Companhia Energética do Ceará (Coelce); Companhia Paranaense de Energia (Copel); Afluente Transmissão de Energia Elétrica S.A (Afluente T); Companhia Energética de Pernambuco (Celpe); Companhia Energética do Rio Grande do Norte (Cosern); Neoenergia S.A (Neoenergia); Afluente

Geração de Energia Elétrica S.A (Afluentes-G); EDP - Energias do Brasil S.A (EDP); Centrais Elétricas Brasileiras S.A (Eletrobras); Eletropaulo Metropolitana Eletricidade de São Paulo S.A (Eletropaulo); Tractebel Energia S.A (Tractebel) e Companhia de Eletricidade do Estado da Bahia (Coelba).

Para efeito de dimensionamento financeiro, as empresas que compõem a amostra do estudo apresentaram, no ano de 2014, uma receita operacional bruta de aproximadamente R\$ 220 bilhões, o que demonstra o grande montante financeiro gerado por essas empresas.

Em relação às limitações do estudo, foram considerados somente os relatórios de um ano (2014), podendo vir a existir alterações em outros anos por possuir situação diferente do ano analisado. Além disso, apenas um único setor econômico foi pesquisado. Com isso, os resultados obtidos ficam restritos as empresas pesquisadas, no setor elétrico, no período definido para o estudo, que compreende o ano de 2014, não podendo ser generalizados. Adicionalmente, quanto à coleta de dados, deve-se considerar a confiabilidade dos dados obtidos.

Outra limitação importante presente nos estudos de evidência diz respeito ao julgamento do pesquisador que, por mais objetivo que seja, podem existir problemas ou diferentes interpretações na avaliação sobre a divulgação.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Em relação as 20 empresas que compõem o presente estudo, é interessante em um primeiro momento analisar o relatório no qual são divulgadas informações sobre o departamento de auditoria interna, conforme o gráfico 1.

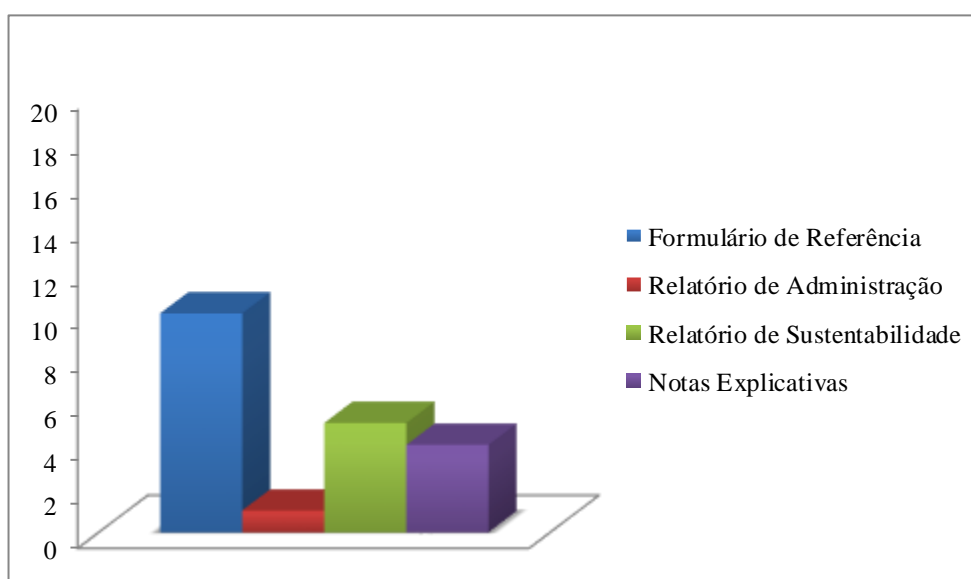


Gráfico 1 – Relatório utilizado para divulgar informações sobre a auditoria interna

Fonte: elaborado pelos próprios autores.

É possível verificar que o relatório mais utilizado, com 50%, é o formulário de referência, exigido por meio da instrução CVM 480/2009 como mais uma forma de divulgação contábil baseada majoritariamente por textos narrativos e informações descritivas. Segundo Dias (2009), esse formulário faz com que as companhias divulguem de forma mais qualitativa suas políticas, regras internas e práticas em relação às matérias mais sensíveis na condução dos negócios.

Apenas uma empresa informa sobre sua auditoria interna por meio do relatório de administração. Conforme Fipecafi (2000), este deve ser um instrumento de comunicação entre a entidade e demais *stakeholders*, possui linguagem menos técnica e representa um complemento as demonstrações contábeis.

Nos relatórios de sustentabilidade, cinco empresas divulgam suas práticas de auditoria interna apesar do objetivo de o relatório ser mais voltado para ações de responsabilidade socioambiental.

Já as notas explicativas foram utilizadas por quatro empresas. É interessante destacar que estas compreendem o conjunto completo de demonstrações contábeis exigidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis 26 (CPC 26). As notas explicativas devem apresentar informações sobre a base de elaboração das demonstrações contábeis, as políticas contábeis utilizadas, além de prover informação adicional que seja relevante para sua compreensão (CPC, 2011).

Dessa forma, em relação aos relatórios utilizados, observa-se uma maior utilização do formulário de referência, o que faz sentido já que se trata de um documento mais abrangente, com divulgações mais qualitativas sobre as políticas de negócio. Os relatórios de administração e de sustentabilidade possuem um escopo mais reduzido, visando à comunicação com o mercado, o que pode indicar informações para promover a empresa, com um viés de marketing. Por último, destaca-se positivamente a inclusão de informações sobre auditoria interna nas notas explicativas, o que sinaliza que essas empresas consideram essa informação relevante para a compreensão do usuário sobre as demonstrações contábeis.

Em relação às atividades de auditoria evidenciadas nos relatórios pesquisados, a tabela 2 mostra a quantidade total, subdividida nas funções de controle e consultoria.

Tabela 2 – Quantidade de atividades de auditoria interna evidenciadas no ano de 2014 subdividida nas categorias de controle e consultoria

EMPRESAS	QUANTIDADE DE ATIVIDADES EVIDENCIADAS		
	CONTROLE	CONSULTORIA	TOTAL
Afluentes T	4	1	5
Celpe	4	1	5
Cosern	4	1	5
Neoenergia	4	1	5
Afluentes-G	4	1	5
AES Elpa	3	1	4
AES Sul	3	1	4
AES Tietê	3	1	4
Brasília	3	1	4
Cesp	3	1	4
Eletropaulo	3	1	4
Cemig	3	0	3
Copel	2	1	3
Tractebel	2	1	3
CEEE-D	1	1	2
CEEE-GT	1	1	2
Coelce	2	0	2
EDP	1	1	2
Eletrobras	2	0	2
Coelba	1	0	1
TOTAL	53	16	69

Fonte: elaborada pelos próprios autores.

As descrições das atividades evidenciadas são expostas a seguir:

As empresas Afluentes G, Afluentes T, Celpe, Cosern e Neoenergia evidenciaram três atividades de controle (avaliar a confiabilidade das informações geradas pelos sistemas da empresa, verificar o cumprimento das políticas, normas, procedimentos e leis e validar implantação das recomendações dos trabalhos de auditoria interna e externa) e atividade de consultoria de avaliar práticas de governança corporativa, buscando as melhores práticas.

Assim como o grupo anterior, as empresas AES Elpa, AES Sul, AES Tietê, Brasília e Eletropaulo evidenciaram três atividades de controle (avaliar demonstrações contábeis, avaliar

controles de segurança da informação e investigar possíveis fraudes e irregularidades) e atividade de consultoria de avaliar processos ligados à operação das empresas.

A Cesp também teve um total de quatro evidenciações, sendo três de controle (avaliar a eficácia dos sistemas de controle, a exatidão das operações e a legitimidade dos atos praticados) e a de consultoria de avaliar qualidade do desempenho em relação a políticas, planos e objetivos definidos.

A Cemig evidenciou apenas atividades de controle: monitorar sistema de controle interno, assegurar cumprimento das leis, normas, padrões e procedimentos internos e avaliar requisitos mínimos de adequação ambiental.

A Copel evidenciou duas atividades de controle (avaliar manifestações recebidas pelo Canal de Comunicação Confidencial e monitorar sistema de controle interno) e uma de consultoria, referente a avaliar a eficácia dos processos.

A Tractebel também apresentou duas atividades de controle (monitorar sistema de controle interno e coordenar as atividades do comitê de ética) e uma de consultoria, referente a analisar as atividades da companhia e suas relações empresariais.

As empresas CEEE-D e CEEE-GT evidenciaram como atividades investigar possíveis fraudes e irregularidades (controle) e auxiliar a administração a atingir as metas a que se propõe (consultoria).

A Coelce evidenciou apenas duas atividades de controle (garantir o cumprimento das normas e procedimentos estabelecidos pela Companhia e auditar os sistemas de controle interno, a fim de combater erros e fraudes), assim como a Eletrobrás (monitorar sistema de controle interno e avaliar cumprimento de planos, metas, objetivos e políticas definidos pela Eletrobrás).

A EDP apresentou uma atividade de controle, monitorar o sistema de controle interno e uma de consultoria, de avaliar e buscar melhorias na eficácia dos processos. A Coelba, por fim, apresentou apenas uma atividade de controle, referente a realizar controles contábeis.

Diante dessas descrições, constata-se que 100% das empresas estudadas evidenciaram atividades de controle, o que está relacionado ao conceito de proteção ao negócio proposto pelo IIA Brasil. Em relação a atividades de consultoria, no entanto, quatro empresas (20%) não evidenciam informações. Dessa forma, essas empresas não estão alinhadas com a visão moderna de auditoria interna, que utiliza a área tanto para controle quanto para geração de valor para a organização.

Outro aspecto a ser destacado é que a quantidade de atividades de controle evidenciadas (48) é três vezes maior que as atividades de consultoria (16). Nesse sentido, as empresas estudadas ainda podem evoluir nas funções de auditoria interna, buscando um maior equilíbrio entre essas atividades e aproveitando melhor todos os benefícios que a área pode proporcionar.

Esse resultado corrobora a pesquisa feita pela PwC (2014), que contou com a participação de mais de 1.900 diretores de auditoria, gerentes de auditoria interna, membros da alta administração, representantes de 37 países e 24 setores de negócio, que avaliaram que com os recursos adequados, a auditoria interna pode aumentar seu valor e contribuição para o negócio. Contudo, apenas 49% da alta administração e 64% dos membros do conselho acreditam que a auditoria interna está tendo um bom desempenho em relação a seus atributos essenciais e às expectativas associadas. Até mesmo os diretores de auditoria são críticos em relação ao desempenho de suas áreas, já que apenas 65% acreditam que ela apresente bom desempenho, ou seja, uma boa parcela dos entrevistados considera que as empresas podem aproveitar melhor os benefícios potenciais gerados pela auditoria interna.

O presente estudo também se encontra em conformidade com a pesquisa de Lélis e Mário (2009) que utilizaram a metodologia do estudo de caso para avaliar o grau de aderência da auditoria interna da Cemig aos padrões definidos pelo IIA e seus resultados apontam uma boa aderência do departamento de auditoria interna pesquisado às normas do IIA, à exceção da formalização das atividades de consultoria.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve por objetivo analisar as atividades da auditoria interna evidenciadas nos relatórios das empresas do setor elétrico brasileiro no ano de 2014, com a finalidade de avaliar se estas refletem as propostas pelo IIA Brasil, que atualmente englobam tanto funções de controle e proteção ao negócio quanto de assessoria e consultoria, que visam agregar valor para a organização. Do total de 64 empresas listadas no setor elétrico pela BM&FBovespa, apenas 20 (31%) evidenciaram informações sobre auditoria interna em seus relatórios no ano de 2014, compondo a amostra da pesquisa. O formulário de referência foi o relatório mais utilizado para evidenciar as informações sobre auditoria interna, sendo usado por 10 empresas.

Em estudo realizado por De Luca *et al* (2010), de 162 empresas analisadas, apenas 24 (14,8%) indicaram a existência de auditoria interna, podendo-se inferir que houve uma evolução percentual em relação as empresas que realizam evidenciação voluntária sobre as atividades de auditoria interna.

Em relação à análise das atividades evidenciadas, verificou-se que 16 empresas divulgaram atividades desempenhadas abrangendo tanto funções de controle quanto de consultoria, se encontrando assim em conformidade com as propostas do IIA Brasil. Entretanto, 4 empresas divulgaram apenas atividades de controle, não estando alinhadas a visão moderna de auditoria interna. Ressalta-se que a quantidade de atividades evidenciadas de controle é três vezes maior que as atividades de consultoria, indicando que as empresas estudadas ainda podem evoluir nas funções de auditoria interna, buscando um maior equilíbrio entre essas atividades e aproveitando melhor todos os benefícios que a área pode proporcionar.

Neste sentido, espera-se que a auditoria interna seja principalmente uma ferramenta de apoio a gestão, contribuindo para o alcance dos objetivos organizacionais, prestando assessoria e consultoria na identificação dos riscos e propondo possíveis estratégias de ação que permitam à instituição melhor desempenho dentro do setor econômico (MORAIS, 2008).

Segundo Dos Santos e Vier (2014), no atual cenário econômico, a auditoria interna tornou-se um importante componente de controle das organizações na busca de uma melhor alocação dos seus recursos, pela sua preocupação com os processos e redução sustentável dos custos, além de ajudar a identificar corretamente as oportunidades de economia, otimização de receitas, evitando não apenas o desperdício e a negligência, mas também e principalmente antecipando-se a essas ocorrências.

Ressalta-se também a necessidade de profissionais capacitados e com excelente visão de negócios para a realização dessas atividades. Sawyer (1988) defende que a função do auditor interno é fazer aquilo que a direção gostaria de fazer se tivesse tempo para fazer e soubesse como fazê-lo.

Como sugestão para trabalhos futuros, recomenda-se a ampliação da amostra, incorporando, por exemplo, empresas não listadas na Bovespa. Além disso, o estudo pode ser estendido a outros setores. Outra alternativa seria utilização da metodologia do estudo de caso, de forma a se aprofundar melhor na realidade das atividades efetivamente utilizadas e praticadas pela empresa.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- BM&FBovespa. **Empresas listadas**. Disponível em: <http://www.bmfbovespa.com.br>. Acesso em: 29 de outubro de 2017.
- BOFF, M. L. **Estratégias de legitimidade organizacional de Lindblom na evidenciação ambiental e social em relatórios da administração de empresas familiares**. 2007. 160 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2007.
- BOYNTON, William C; JOHNSON, Raymond N; KELL, Walter G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

- CARMONA, E.; PEREIRA, A.C.; SANTOS, M.R. A lei Sarbanes-Oxley e a percepção dos gestores sobre as competências do auditor interno. **Gestão & Regionalidade**, v. 26, n. 76, p. 63-74, jan./abr. 2010.
- CASTANHEIRA, Nuno. **Auditoria interna baseada no risco**. 147f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Auditoria) – Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho, Portugal, 2007.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1): apresentação das demonstrações contábeis**. Brasília, 2011. Disponível em: http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2008.pdf. Acesso em: 20 outubro de 2015.
- CONSELHO REGIONAL DO RIO DE JANEIRO. **A importância do controle interno**. Disponível em: http://www.crc.org.br/jornal/Revista_CRCRJ_36.pdf. Acesso em: 29 de outubro de 2015.
- DE LUCA, M. M. M.; MARTINS, L. C., MAIA, A. B. G. R. & COELHO A. C. D. Os mecanismos de auditoria evidenciados pelas empresas listadas nos níveis diferenciados de governança corporativa e no novo mercado da Bovespa. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 21, n. 1, p. 101-130, jan./mar. 2010.
- Dey I. **Qualitative Data Analysis**. A User-Friendly Guide for Social Scientists. Routledge: London, 1993.
- DI DOMENICO, Daniela; MAZZIONI, Sady; LAVARDA, Carlos Eduardo Facin; SILVA, Marcia Zanievicz. Análise de Indicadores de Desempenho em Empresas com Publicação do GRI em Comparação às demais Empresas Listadas na B3. **Anais do Encontro de Administração da Informação**, v. 4, 2013.
- DIAS, L. **Muito além dos números**. Revista Capital Aberto, p. 54-56, 2009.
- DOS SANTOS, Marcos Vinícius; VIER, Ailson José. A importância da auditoria interna na contribuição da gestão dos negócios. **Revista Eletrônica do Curso de Ciências Contábeis**, n. 4, 2014.
- ESTADÃO. **Crise do setor elétrico provocará alta na tarifa de energia até 2020**. Disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/negocios>. Crise-do-setor-eletrico-provocara-alta-na-tarifa-de-energia-ate-2020,1632983. Acesso em: 10 de novembro de 2015.
- FIPECAFI - Fundação Instituto de pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- GOMES, Elisabeth Alves. **Estudos sobre os níveis de disclosure adotados pelas empresas brasileiras e custo de capital**. 2006. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2006.
- GRAY, R.; BEBBINGTON, J. **Accounting for the environment**. 2. ed. London: Sage, 2001.
- GRAY, R.; KOUHY, R.; LAVERS, S. Corporate social and environmental reporting: a review of the literature and a longitudinal study of UK Disclosure. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 8, n. 2, 1995.
- IIA BRASIL. **O valor da auditoria interna para as partes interessadas**. Disponível em: <http://www.iiabrasil.org.br/new/valordaauditoria/Valor2013.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2015.
- IIA BRASIL. **Normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna**. Disponível em http://www.iiabrasil.org.br/new/2015/downs/IPPF_standards2013_portuguese.pdf. Acesso em: 01 novembro de 2017.
- LAJOSO, P. Guilherme. A importância da Auditoria Interna para a Gestão de Topo. **Revista de Auditoria Interna**, n. 19, p. 10-12 jan./mar. 2005.
- LANZANA, Ana Paula. **Relação entre Disclosure e Governança Corporativa das Empresas Brasileiras**. 2004. 165 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

- LÉLIS, Débora Lage Martins; MARIO, Poueri do Carmo. Auditoria interna com foco em governança, gestão de riscos e Controle interno: análise da auditoria interna de uma empresa do setor energético. **Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, 9. São Paulo, 2009.
- MENDES, João Batista. A importância da auditoria interna nas organizações. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 7, n. 1, p. 9-11, jun. 1996.
- MORAIS, M. G. C. T. A importância da auditoria interna para a gestão: caso das empresas portuguesas. **Anais do Congresso Brasileiro de Contabilidade**, 18, Gramado, 2008.
- MOTTA, J. M. **Auditoria: princípios e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1988.
- PIACENTINI, N. **Evidenciação contábil voluntária: uma análise da prática adotada por companhias abertas brasileiras**. 2004. 132 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade do vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2004.
- PATTON, M. Q. **Qualitative evaluation and research methods**. Thousand Oaks: Sage, 1990.
- PRICEWATERHOUSECOOPERS. **Estudo sobre a situação da Profissão de Auditoria Interna em 2014**. Disponível em: <https://www.pwc.com.br/pt/publicacoes/servicos/assets/auditoria/estudo-situacao-profissao-auditoria-interna-14e.pdf>. Acesso em: 02 de novembro de 2015.
- SALINAS, José Luís. **Impactos da aprendizagem organizacional nas práticas de auditoria interna: um estudo no Banco do Brasil**. 2001. 261f. Tese (Doutorado em Administração) – Programa de Pós- Graduação em Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre: UFRGS.
- SANTANA, L.; GÓIS, A.; LUCA, M.; VASCONCELOS, A. Relação entre Disclosure Socioambiental, Práticas de Governança Corporativa e Desempenho Empresarial. **Revista Organizações em Contexto**, v. 11, n. 21, p. 49-72, jan-jun. 2015.
- SAWYER, Lawrence B. **Sawyer Internal Auditing**. Florida, The Institute of Internal Auditors, 1988.
- SILVA, A.; MACEDO, M. A. S.; MARQUES, J. A. V. C. Análise da Relevância da Informação Contábil no Setor Brasileiro de Energia Elétrica no período de 2005 a 2009: um estudo comparativo entre as informações de lucro e de caixa. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 24, n. 2, p. 63-90, abr./jun. 2013.
- SOUSA, Claudinéia Boaventura de; SILVA, Aldy Fernandes da; RIBEIRO, Maísa de Souza; WEFFORT, Elionor Farah Jreige. Valor de Mercado e Disclosure Voluntário: Estudo Empírico em Companhias Listadas na Bm&fbovespa. **Revista Ambiente Contábil**, v. 6. n. 2, p. 94 – 115, jul./dez. 2014.
- TEIXEIRA, Ivandi Silva. Uma análise da auditoria interna em empresas de transformação. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 4, n. 2, p. 48-53, ago. 1992.
- VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SOBRE OS AUTORES

DANIEL LUIZ IGREJAS ANDRADE JÚNIOR é doutorando em Ciências Contábeis/USP-RP, mestre em Ciências Contábeis/UFRJ, graduado em Ciências Contábeis/IBMEC-RJ e graduado em Administração/UFRRJ.

E-mail: daniel_igrejas@hotmail.com.

THAIS AZZOLINI PIVA é doutoranda em Ciências Contábeis/UFRJ, mestre em Administração/UFRRJ, graduada em Administração/UFRRJ e graduada em Ciências Contábeis/IBMEC-RJ.

E-mail: thaispiva03@hotmail.com.