

Universidade Federal do Rio de Janeiro
Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas
Faculdade de Administração e Ciências Contábeis

Victória da Silva

**ANÁLISE DAS RESSALVAS NO RELATÓRIO DOS AUDITORES
INDEPENDENTES DAS EMPRESAS BRASILEIRAS DO SETOR DE ENERGIA**

Rio de Janeiro

2021

Universidade Federal do Rio de Janeiro
Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas
Faculdade de Administração e Ciências Contábeis

Victória da Silva

**ANÁLISE DAS RESSALVAS NO RELATÓRIO DOS AUDITORES
INDEPENDENTES DAS EMPRESAS BRASILEIRAS DO SETOR DE ENERGIA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como parte dos requisitos necessários à obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Marcelo Alvaro da Silva Macedo

“Não é a força mas a constância dos bons resultados que conduz os homens à felicidade.”

Friedrich Nietzsche

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por permitir que todo esforço empenhado nessa trajetória seja recompensado da melhor maneira.

Aos meus pais, Marilene da Silva e José Cláudio, e meu irmão, Victor Hugo, por terem sempre dado todo suporte necessário ao meu desenvolvimento. Sem vocês nada disso seria possível.

Aos meus avós, tios e primos, que de alguma forma também me apoiaram.

Ao meu afilhado, Pedro Luca, que me mostrou a beleza da vida na simplicidade de um sorriso de criança.

Ao meu namorado, Gabriel Amaral, por todo o companheirismo, apoio, carinho e amor. Obrigada pelos incentivos e pela parceria ao meu lado.

As minhas amigas, Agatha Carezzato, Giulia Cascardo, Jade Martins, Luisa Rodrigues, Mônica Forino, Thacilla Carolinne e Thais Morais, por toda parceria ao longo de tantos anos de amizade.

Aos meus amigos, Beatriz Souza, Filipe Mureb, Hugo Cantadori, Julliana Jardim, Leonardo Baptista, Luis Chudo, Phelipe Soriano e Raphael Stephano, por terem dividido essa etapa da vida comigo e por terem tornado essa jornada mais leve, agradável e proveitosa.

Por fim, aos professores dessa Instituição que tanto me ensinaram, em particular o Prof. Marcelo Alvaro da Silva Macedo que foi fundamental para a realização desse trabalho. Obrigada por toda contribuição.

RESUMO

Atualmente, os usuários dos relatórios contábeis buscam cada vez mais transparência e confiabilidade das informações contidas nesses documentos. Dessa forma, a auditoria emite o relatório dos auditores independentes com sua opinião a respeito das demonstrações, garantindo assim, a veracidade dos fatos ali apresentados. Nesse aspecto, a presente pesquisa tem como objetivo analisar as particularidades das ressalvas no relatório dos auditores independentes das empresas brasileiras do setor de energia. Para isso, foram coletadas as demonstrações contábeis das empresas do setor. As demonstrações foram analisadas e tabeladas de acordo com a classificação de cada relatório dos auditores independentes. Os resultados permitiram concluir que a grande maioria das empresas brasileiras de energia atende corretamente às práticas contábeis adotadas no Brasil e, portanto, não apresentaram nenhuma ressalva em seus relatórios de auditoria. Enquanto as empresas que apresentaram ressalva possuíam divergência entre os registros auxiliares e os registros contábeis e ausência de revisão de vida útil do ativo intangível e, por isso, pode-se concluir que essas empresas necessitam de melhoras na transparência das informações e no cumprimento das práticas contábeis.

Palavras-chave: Relatório dos auditores independentes; Ressalva; Demonstrações.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Modelo Relatório dos auditores independentes.....	19
Figura 2 - Relatório dos auditores independentes da empresa DEMEI.....	28
Figura 3 – Relatório dos auditores independentes da empresa MSGÁS.....	30
Figura 4 – Relatório dos auditores independentes da empresa Petrobras.....	31

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Listagem das empresas que compõem a amostra.....	24
Tabela 2 – Classificação dos relatórios dos auditores independentes.....	25
Tabela 3 – Resultado da classificação da amostra.....	27

LISTA DE SIGLAS

BACEN	Banco Central do Brasil
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DEMEI	Departamento Municipal de Energia Elétrica de Ijuí
IASB	International Accounting Standards Board
IBRACON	Institutos dos Auditores Independentes do Brasil
IFAC	International Federation of Accountants
MSGÁS	Companhia de Gás de Mato Grosso do Sul
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NPA	Normas de Procedimentos de Auditoria
NRA	Novo Relatório do Auditor Independente
SUSEP	Superintendência de Seguros Privados

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	11
2.1 AUDITORIA	11
2.2 RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES	15
2.3 RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES COM RESSALVA	19
3 METODOLOGIA	21
3.1 ASPECTOS TEÓRICO-METODOLÓGICOS	21
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	21
3.3 PROCEDIMENTOS DE PESQUISA	22
4 ANÁLISE DE DADOS.....	24
5 CONCLUSÃO	31
REFERÊNCIAS.....	32

1 INTRODUÇÃO

Dado o processo de globalização e as crescentes trocas e difusões de informações entre os diversos países, bem como entre as diversas organizações, é importante que haja mecanismos de gestão da informação.

De acordo com Martins e Brasil (2008) com a globalização e expansão dos mercados as organizações passam a ter a constante necessidade de apresentar ao mundo suas informações com mais clareza e de uma forma que possa ser interpretada corretamente em qualquer lugar do mundo. Para Cunha; Beuren; Pereira (2009),

O contexto atual das organizações passou a exigir-lhes maior transparência e confiabilidade em seus atos. Independente do seu porte ou setor, os stakeholders (fornecedores, clientes, instituições financeiras, governo) procuram obter informações fidedignas sobre a entidade com quem pretendem se relacionar ou já se relacionam, a fim de obter maior segurança em suas tomadas de decisões. (CUNHA; BEUREN; PEREIRA, 2009, p. 45)

A auditoria surge, portanto, diante da necessidade de confirmação da veracidade dos registros contábeis. O trabalho dos auditores consiste em um conjunto de procedimentos técnicos para a análise das demonstrações contábeis. Essas devem representar a posição patrimonial e financeira, assim como o resultado das operações e as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada, de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação específica no que for relevante. (IBRACON, 1991)

É através do relatório dos auditores independentes que o auditor expressa sua opinião sobre as demonstrações contábeis da empresa auditada (CFC, 1997). Dessa forma, o relatório funciona como uma garantia de fidedignidade aos usuários contábeis das informações sobre a situação financeira e resultados da entidade.

Entretanto, há momentos em que a auditoria nem sempre se depara com as demonstrações financeiras de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos. Há situações em que as companhias auditadas se recusam a fazer as alterações sugeridas pelos auditores para atender a esses princípios, impossibilitando a emissão de um relatório sem ressalva. (WIESNER, 1987)

Dessa forma, a auditoria emite um relatório com ressalva, objeto de estudo desta pesquisa, que tem como propósito descrever de forma clara e objetiva a natureza da ressalva e o efeito da mesma sobre a posição financeira da empresa, desde que o efeito seja mensurável (SANTOS; PEREIRA, 2004). Com isso, o presente

trabalho tem o objetivo de analisar as particularidades das ressalvas no relatório dos auditores independentes das empresas brasileiras do setor de energia no quarto trimestre de 2020.

Nos últimos anos aconteceram e ainda acontecem diversas mudanças relevantes na contabilidade e, além disso, o ambiente corporativo está cada vez mais complexo. Dessa forma, surgem sempre dúvidas e incertezas sobre a posição financeira divulgada pelas empresas.

Sendo assim, pode-se concluir a importância da auditoria, atuando na garantia dos registros contábeis e das informações divulgadas pelas empresas auditadas, já que as demonstrações contábeis possuem grande importância na tomada de decisão de todos os tipos de usuários (SIQUEIRA, 2004 apud CUNHA; BEUREN; PEREIRA, 2009).

Além disso, o parecer de auditoria com ressalva também é significativo. Nele é demonstrado que a organização auditada não seguiu corretamente os princípios contábeis geralmente aceitos, ocasionando em uma distorção ou falta de comprovação da correta posição e situação financeira da empresa em questão (IBRACON, 1991).

Este trabalho está dividido em cinco seções, incluindo esta introdução. Na seção seguinte apresenta-se o referencial teórico, que trata sobre a auditoria e os tipos existentes do relatório dos auditores independentes. Posteriormente, na terceira seção, aborda-se a metodologia utilizada nesta pesquisa para o tratamento dos dados analisados e obtenção dos resultados. Na quarta seção, é apresentado o resultado encontrado das análises feitas na seção anterior, seguindo da última seção de conclusão.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para auxiliar na compreensão dos dados são apresentados e desenvolvidos conceitos que dão suporte aos objetivos propostos neste estudo.

2.1 AUDITORIA

Desenvolvimento econômico, expansão de empresas, crescimento das atividades produtivas e evolução do mercado de capitais. Esses são alguns dos efeitos decorrentes do avanço da economia e que, por consequência, acabaram impactando também na complexidade da gestão e atividades financeiras das organizações.

Diante desse contexto, era necessário a inserção de um mecanismo que fosse capaz de assegurar a qualidade dos registros contábeis e da real situação econômica e financeira das empresas analisadas, principalmente aos usuários da informação. Surge, portanto, a auditoria: ente responsável, de forma independente, por garantir a veracidade das informações contábeis (CUNHA; BEUREN; PEREIRA, 2009). O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) define o conceito de auditoria das demonstrações contábeis como:

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. (CFC, 1997)

Brittez de *et al.* (2016, p.2) complementa o conceito de auditoria, afirmando ser “uma especialização contábil utilizada para testar a eficiência e a eficácia do controle patrimonial com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado.”.

Nesse caso, a auditoria pode ser interpretada como um procedimento que contém a análise das informações contidas nas demonstrações contábeis, transações, registros e operações provenientes de determinada organização. Tudo isso com o objetivo de apresentar uma opinião a respeito dessas avaliações efetuadas, promovendo assim, uma maior credibilidade às demonstrações financeiras. (BRITTEZ de *et al.*, 2006)

Pacheco, Oliveira e Gamba (2007) afirmam o firmamento da auditoria ter ocorrido principalmente a partir do ano de 1976 com a criação da Comissão de Valores

Mobiliários (CVM), com a responsabilidade de normatizar os procedimentos contábeis e os trabalhos de auditoria das empresas de capital aberto, e com a instituição da lei 6.404, a qual obriga as companhias abertas listadas na Bolsa de Valores serem auditadas, de forma independente, por profissionais registrados na CVM.

Além da CVM, responsável pelo registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, de acordo com Santos; Schidt; Gomes (apud MENDES; MARTINS, 2014) as normas brasileiras de auditoria também são regulamentadas por outros órgãos. O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), defensor dos interesses dos auditores e contadores frente aos órgãos públicos; o CFC, com a finalidade de orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil por intermédio do Conselho Regional de Contabilidade (CRC); o Banco Central do Brasil (BACEN) com a função de gerir a política econômica; e a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), responsável pela autorização, controle e fiscalização dos mercados de seguros no Brasil.

Há também, outras entidades que estão relacionadas com as normas de contábeis e de auditoria no Brasil. O CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) tem como objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza (CFC, 2005). Os auditores independentes usam as normas para conduzir seus trabalhos sobre as demonstrações contábeis.

As Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) estabelecem regras de conduta profissional e procedimentos técnicos os quais devem ser observados para a realização dos trabalhos contábeis (CFC, 2009). As NBC se dividem em profissionais (conhecidas como NBC P), que regulamentam todo o exercício da profissão, e técnicas (conhecidas como NBC T). Referente à auditoria, as NBC podem ser classificadas em NBC PG - Geral, aplicada a todos os profissionais de contabilidade; NBC PA - Auditor Independente, aplicada especificamente aos contadores que atuam como auditores independentes; NBC PI – Auditor Interno, aplicada especificamente aos contadores que atuam como auditores internos; NBC TG – Geral, que são as NBC convergentes com as normas internacionais emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB); NBC TA – Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica, que são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Auditoria convergentes com as Normas Internacionais de Auditoria Independente emitidas pela

International Federation of Accountants (IFAC); NBC TI – Auditoria Interna, NBCs aplicáveis aos trabalhos de Auditoria Interna (CFC, 2009).

Teixeira (2006) afirma que essas normas de auditoria funcionam como requisitos e esses devem ser seguidos pelos auditores ao exercerem suas atividades. Porém, é importante ressaltar que não existem regras absolutas e passíveis de serem aplicadas a todas as situações enfrentadas pelos auditores. Além disso, essas normas não podem regulamentar todas as atividades do auditor, já que esse realiza um juízo pessoal. Portanto, o estabelecimento dessas normas tem a função apenas de uniformização profissional e delimitação das responsabilidades do auditor.

Atualmente, existem diversos tipos de auditoria. Dentre várias, destacam-se a auditoria jurídica, auditoria empresarial, auditoria trabalhista, auditoria de sistemas, auditoria fiscal e tributária, auditoria ambiental, auditoria operacional e auditoria contábil (JUND, 2004 apud BRITTEZ de *et al.*, 2016). Todas essas se complementam e são essenciais para uma boa gestão de qualquer empresa.

No que tange a auditoria contábil, quando se trata da relação entre o profissional auditor e a organização auditada, essa pode ser dividida em auditoria interna e auditoria externa (TEIXEIRA, 2006).

A auditoria interna é executada pela própria organização e é destinada ao exame dos próprios processos, ou seja, é focada nos controles internos. Analisa se os procedimentos, as políticas e as normas estabelecidas estão sendo seguidos, ajuda na prevenção e detecção de fraudes e acompanha se os objetivos da empresa estão sendo alcançados (ROSÁRIO, 2010). Os erros encontrados são apontados à administração da empresa através de relatórios que contém recomendações para a resolução desses problemas. Conforme Teixeira (2006):

a auditoria interna auxilia os gestores na detecção dos pontos fracos do controlo na empresa, recomendando as devidas alterações a fim de que os objectivos da empresa não sejam prejudicados. O objectivo principal da função de auditoria funciona como um “sócio estratégico da gestão”, que lhe permita servir de assessor e consultor da mesma na identificação dos riscos e propor possíveis estratégias de acção que permitam à instituição melhor desempenho dentro do sector económico. (TEIXEIRA, 2006, p.29)

A auditoria externa, por sua vez, é realizada por profissionais independentes, ou seja, sem ligação com a empresa auditada. É destinada à análise da demonstração contábil e se essa representa fidedignamente a situação patrimonial e o resultado da organização e se esses estão de acordo com as normas brasileiras de contabilidade.

É através do parecer de auditoria que o auditor independente expõe sua opinião sobre as análises efetuadas. Para Rosário (2010):

a auditoria externa preocupa-se com a forma como as demonstrações contábeis são apresentadas aos usuários externos, ou seja, se elas estão de acordo com as normas, leis, resoluções e instrumentos legais que regulamentam tais procedimentos. Para isso, ela emite um documento chamado parecer de auditoria com sua opinião a respeito das demonstrações contábeis. (ROSÁRIO, 2010, p.20)

Portanto, as principais diferenças entre as auditorias interna e externa são os seus objetivos, metodologias utilizadas, a frequência com que são executadas e os receptores da informação. Mas apesar dessas divergências, Pacheco; Oliveira; Gamba (2007) ressaltam que essas auditorias se complementam possibilitando, assim, a execução de um trabalho confiável na visão dos investidores e gestores de determinada empresa.

Independentemente do tipo de auditoria, todos os auditores devem seguir certos procedimentos para a elaboração e formulação de sua opinião a respeito das demonstrações contábeis analisadas. Segundo a NBC T 11, em seu item 11.1.2.1, “Os procedimentos de Auditoria Contábil são o conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas”. (CFC, 1997).

Esses procedimentos são divididos em testes de observância e testes substantivos. O primeiro, também conhecido como testes de aderência ou testes de controle, é caracterizado pela fiscalização dos controles internos. Segundo o item 11.1.2.2 da NBC T 11 “os testes de observância visam à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento.” (CFC, 1997)

Cunha e Hein (2005) ressaltam que:

Os testes de observância são realizados nas áreas que necessitam de maior controle, porque estão mais expostos a um risco proporcionalmente maior, em termos de distorções nos saldos das demonstrações contábeis. Para tanto, o auditor verifica as áreas da empresa que apresentam maior risco e que necessitam de controle mais intensivo para então efetuar os testes necessários à avaliação. (CUNHA; HEIN, 2005, p.3).

Os testes substantivos, por sua vez, são caracterizados por verificar a veracidade das transações ou saldos contábeis registrados. Para o item 11.1.2.3 da NBC T 11 “os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência,

exatidão e validade dos dados produzidos pelo sistema contábil da entidade” (CFC, 1997). Além disso, esse teste divide-se em testes de transações e saldos e procedimentos de revisão analítica.

Por fim, a conclusão dos trabalhos de análise da auditoria tem como resultado a emissão de um parecer, visto em detalhes e com mais profundidade a seguir.

2.2 RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES

De acordo com o item 11.3.1.1 da NBC T 11, “O “Parecer dos Auditores Independentes”, ou “Parecer do Auditor Independente”, é o documento mediante o qual o auditor expressa sua opinião, de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações contábeis nele indicadas.” (CFC, 1997)

Cordeiro (2013) afirma que o parecer é o processo final elaborado pelo auditor após a aplicação de todas as técnicas, normas, e de ter organizado a auditoria através de papéis de trabalho. Para Santos e Pereira (2004), a emissão do parecer representa, resumidamente, o entendimento do auditor a respeito dos dados examinados, fazendo com que os usuários da informação tenham uma noção do que foi feito e o que foi concluído.

A principal finalidade atribuída à emissão de um parecer é a de informação. A sua emissão faz com que haja uma comunicação entre a auditoria e os usuários das informações contábeis a respeito dos resultados, trabalhos desenvolvidos e toda a evolução ocorrida no ano da empresa auditada. Por essa razão o auditor procura sempre garantir a veracidade e o valimento das informações fornecidas aos usuários das mesmas.

O relatório dos auditores independentes tem a sua elaboração normatizada pelo CFC por meio das Resoluções nº. 820/97, nº. 830/98 e nº 953/03 (NUNES, 2009). A primeira resolução aprova a NBC T 11 a qual se refere às normas de auditoria independente das demonstrações contábeis; a segunda aprova a interpretação técnica referente a NBC T 11; e a terceira aprova a alteração do modelo do parecer.

Existe também um pronunciamento emitido pelo IBRACON, NPA 01 (Normas de Procedimento de Auditoria), o qual tem o objetivo de orientar os auditores independentes quanto à forma e o conteúdo do seu relatório.

Basicamente, o relatório é estruturado em três parágrafos:

- a. Parágrafo referente à identificação das demonstrações contábeis e à definição das responsabilidades da administração e dos auditores.
- b. Parágrafo referente à extensão dos trabalhos.
- c. Parágrafo referente à opinião sobre as demonstrações contábeis. (IBRACON, 1991)

No primeiro parágrafo, conhecido como parágrafo de abertura ou parágrafo introdutório, contém a identificação da empresa auditada, as datas e o período correspondentes à demonstração analisada, e a descrição das demonstrações contábeis, as quais o auditor expressa sua opinião. Além disso, também é discorrido sobre as responsabilidades, tanto dos auditores como da administração da empresa auditada.

O parágrafo introdutório tem como principal objetivo distinguir as responsabilidades do auditor e da administração. A auditoria tem a responsabilidade sobre a opinião a respeito das demonstrações contábeis da empresa auditada. Enquanto a administração é responsável pela preparação e o conteúdo das demonstrações contábeis, cujo contadores que as assina possuem responsabilidade técnica. (ALMEIDA, 2006).

Dessa forma, observa-se o seguinte o modelo do parágrafo introdutório descrito pela NBC T 11:

Examinamos os balanços patrimoniais da Empresa ABC, levantados em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis. (CFC, 1997)

O segundo parágrafo, conhecido como parágrafo de extensão, a auditoria declara que toda a revisão feita está de acordo com as normas de auditoria. Também são citados os trabalhos executados e seus procedimentos, baseados em testes.

Assim, a NBC T 11 descreve a seguinte redação para o parágrafo de extensão:

Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e (c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto. (CFC, 1997)

Por fim, o terceiro e último parágrafo, mais conhecido como parágrafo de opinião, a auditoria declara se as demonstrações contábeis foram elaboradas e estão de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade e os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Deste modo, o parágrafo de opinião descrito pela NBC T 11 é o seguinte:

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade. (CFC, 1997)

A partir do ano de 2016, além da mudança do nome de “Parecer dos Auditores Independentes” para “Relatórios dos Auditores Independentes”, esse documento passou a ser submetido a um novo conjunto de normas, o Novo Relatório do Auditor Independente (NRA). São elas a NBC TA 700 - formação de opinião e emissão do relatório de do auditor independente sobre as demonstrações contábeis; NBC TA 200 – objetivos gerais do auditor; NBC TA 705 – modificações da opinião do auditor; NBC TA 706 – parágrafos de ênfase; e NBC TA 800 - auditoria de demonstrações contábeis com propósitos especiais. (CFC, 2016)

O relatório deve conter um título; destinatário; deve ser identificado a demonstração financeira que está sendo analisada, indicando o nome da empresa, data e o período abrangido; deve ser descrito as responsabilidades da administração; o auditor deve declarar que sua revisão foi efetuada de acordo com as normas de auditoria; e o relatório deve ser datado com a data de conclusão dos trabalhos de auditoria. (CFC, 2009)

O relatório também deve ser assinado pelo contador responsável pelos trabalhos e conter o número de registro no CRC. O mesmo deve ser feito se a auditoria for executada por empresa de auditoria. Por fim, o relatório deve indicar o endereço do auditor ou da empresa de auditoria. (CFC, 2009)

A NBC TA 700 dispõe sobre um exemplo de relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis:

Figura 1 – Modelo Relatório dos auditores independentes

RELATÓRIO DO(S) AUDITOR(ES) INDEPENDENTE(S) SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

(1)
(Destinatário apropriado)

Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia ABC, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1(2) e as respectivas demonstrações(3) do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis

A administração da Companhia é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Responsabilidade dos auditores independentes(4)

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis com base em nossa auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Essas normas requerem o cumprimento de exigências éticas pelos auditores e que a auditoria seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante.

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da Companhia para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião(5) sobre a eficácia desses controles internos da Companhia(6). Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

Opinião

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Entidade ABC em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

[Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório) e data do relatório do auditor independente]

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica)]

[Nome do profissional (sócio ou responsável técnico, no caso de o auditor ser pessoa jurídica)]

[Números de registro no CRC da firma de auditoria e do profissional que assina o relatório]

[Assinatura do auditor independente]

De acordo com o item 11.3.1.9 da NBC T 11, o relatório dos auditores independentes pode ser classificado, segundo a natureza da opinião, em relatório sem ressalva, relatório com ressalva, relatório adverso ou relatório com abstenção de opinião. (CFC, 1997)

O relatório sem ressalva é emitido quando o auditor se certifica que a demonstração financeira da empresa auditada está em consonância com as práticas contábeis adotadas no Brasil. Na circunstância de o auditor não concordar com a forma e/ou o conteúdo da demonstração financeira, ou até mesmo quando há limitação no seu trabalho de auditoria, deve ser emitido um relatório com ressalva.

O relatório adverso, por sua vez, é emitido no caso de a demonstração financeira estar incompleta ou incorreta, enquanto o relatório com abstenção de opinião é emitido na ocasião de o auditor não conseguir obter comprovações o suficiente para fundamentar sua opinião sobre a demonstração financeira e, por essa razão, deixa de emitir uma opinião. (CFC, 1997)

Na próxima seção, é feita uma análise mais profunda sobre o relatório com ressalva, objeto de estudo da presente pesquisa.

2.3 RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES COM RESSALVA

Na condição das demonstrações financeiras não estarem de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e as normas brasileiras de contabilidade, ou até mesmo haver alguma discordância acerca do conteúdo ou a forma, é necessário a emissão de um parecer com ressalva.

De acordo com o item 11.3.4.1 da NBC T11, “O parecer com ressalva é emitido quando o auditor conclui que o efeito de qualquer discordância ou restrição na extensão de um trabalho não é de tal magnitude que requeira parecer adverso ou abstenção de opinião.” (CFC, 1997). Portanto, é importante ressaltar que, se as falhas e os erros apresentados nas demonstrações financeiras forem muito relevantes e/ou significativos, haverá a necessidade de a auditoria independente emitir uma opinião adversa ou até mesmo abdicar de emitir uma opinião, resultando no parecer adverso ou parecer com abstenção de opinião, respectivamente.

Wiesner (1987) afirma que a emissão de um parecer com ressalva ocorre quando a empresa não concorda em ajustar sua demonstração após ter efetuado algum lançamento contábil o qual não está alinhado com os princípios contábeis

geralmente aceitos, ocasionando assim, em uma possível distorção da informação. O autor ressalta ainda que a falta de evidências adequadas para a comprovação das informações contidas nessas demonstrações também pode levar a emissão desse tipo de parecer.

A estrutura de um parecer com ressalva deve seguir o modelo demonstrado pela NBC TA 700. Entretanto, no parágrafo de opinião deve ser incluído as expressões 'exceto por', 'exceto quando' ou 'com exceção de', as quais se referem às discordâncias encontradas pela auditoria nas demonstrações contábeis.

Ainda no parágrafo de opinião, a natureza das ressalvas deve estar clara, assim como os seus efeitos sobre a posição patrimonial, financeira e também sobre o resultado e origens de recursos da companhia, desde que esses efeitos sejam mensurados.

Além disso, segundo a NBC T 11, item 11.3.3.5, deve haver um parágrafo adicional, após o parágrafo de opinião, com uma descrição clara de todas as razões que fundamentam a opinião dos auditores e a quantificação dos efeitos sobre as demonstrações contábeis. (CFC, 1997)

3 METODOLOGIA

3.1 ASPECTOS TEÓRICO-METODOLÓGICOS

Levando em consideração que o objetivo deste estudo é analisar as particularidades das ressalvas nos relatórios dos auditores independentes das empresas brasileiras do setor de energia, a natureza desta pesquisa é descritiva pois, conforme Gil (2008), visa descrever as características de determinado fenômeno ou população.

Do ponto de vista dos procedimentos técnicos, a estratégia da pesquisa é do tipo documental, já que está sendo baseada em documentos que de alguma forma já foram analisados, nesse caso, relatórios de empresas. (GIL, 2008).

Em relação à abordagem do problema, o estudo caracteriza-se como qualitativo, visto que, de acordo com Gil (2008), a análise das informações se dá por um processo de observação, reflexão e interpretação.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Para a realização deste estudo, a população estudada foi constituída por todas as empresas brasileiras do setor de energia com relatório dos auditores independentes disponível. Foi possível obter relatório de 49 empresas, o que corresponde a 50,52% do total populacional (Tabela 1).

Tabela 1 – Listagem das empresas que compõem a amostra.

1 - AES Brasil	26 - Engie Brasil
2 - AleSat Combustíveis	27 - Equatorial
3 - Algás	28 - Gasmig
4 - Aliança	29 - Goiásgás
5 - Amaggi Energia	30 - Innova
6 - Braskem	31 - ISA CTEEP
7 - CEB Geração	32 - João Cesa
8 - Grupo CEEE	33 - Light
9 - CEGÁS	34 - MSGÁS
10 - CELESC	35 - MUXFELDT
11 - CEMIG	36 - Naturgy Brasil
12 - CHESP	37 - Neoenergia
13 - Comgás	38 - Norte Energia
14 - COPEL	39 - Grupo Ultrapar
15 - Copergás	40 - PBGÁS
16 - CPFL Energia	41 - Petrobras
17 - DCELT Energia	42 - Petrobras Distribuidora
18 - DEMEI	43 - PetroRio
19 - DMED	44 - Raízen
20 - EDP	45 - SC Gás
21 - Eletrobras	46 - SERGAS
22 - ELETROCAR	47 - Sistema de Transmissão do Nordeste
23 - EMAE	48 - Sulgás
24 - Enel	49 - Taesa
25 - Grupo Energisa	

Fonte: Elaboração própria

Os instrumentos utilizados foram as demonstrações financeiras das empresas que compõem a amostra, referentes ao exercício social de 2020. As demonstrações foram recolhidas nos seus respectivos portais de relação com os investidores na data de 30 de maio de 2021.

3.3 PROCEDIMENTOS DE PESQUISA

Após a coleta das demonstrações financeiras, as empresas foram transcritas e tabuladas de acordo com a classificação do relatório dos auditores independentes (Tabela 2).

Tabela 2 – Classificação dos relatórios dos auditores independentes.

Sem ressalva	Demonstração financeira de acordo com as práticas contábeis.
Com ressalva	Discordância da auditoria com o conteúdo e/ou limitação no trabalho da auditoria.
Adverso	Demonstração financeira incompleta e/ou incorreta.
Com abstenção de opinião	Auditoria não consegue comprovações suficientes para fundamentar sua opinião.

Fonte: Elaboração própria.

4 ANÁLISE DE DADOS

Ao analisar as demonstrações financeiras, as empresas da amostra foram classificadas de acordo com as classificações dos seus respectivos relatórios dos auditores independentes (Tabela 3).

Tabela 3 - Resultado da classificação da amostra

EMPRESAS	CLASSIFICAÇÃO RELATÓRIO DE AUDITORIA
1 - AES Brasil	Sem ressalva
2 - AleSat Combustíveis	Sem ressalva
3 - Algás	Sem ressalva
4 - Aliança	Sem ressalva
5 - Amaggi Energia	Sem ressalva
6 - Braskem	Sem ressalva
7 - CEB Geração	Sem ressalva
8 - Grupo CEEE	Sem ressalva
9 - CEGÁS	Sem ressalva
10 - CELESC	Sem ressalva
11 - CEMIG	Sem ressalva
12 - CHESP	Sem ressalva
13 - Comgás	Sem ressalva
14 - COPEL	Sem ressalva
15 - Copergás	Sem ressalva
16 - CPFL Energia	Sem ressalva
17 - DCELT Energia	Sem ressalva
18 - DEMEI	Com ressalva
19 - DMED	Sem ressalva
20 - EDP	Sem ressalva
21 - Eletrobras	Sem ressalva
22 - ELETROCAR	Sem ressalva
23 - EMAE	Sem ressalva
24 - Enel	Sem ressalva
25 - Grupo Energisa	Sem ressalva
26 - Engie Brasil	Sem ressalva
27 - Equatorial	Sem ressalva
28 - Gasmig	Sem ressalva
29 - Goiasgás	Sem ressalva
30 - Innova	Sem ressalva
31 - ISA CTEEP	Sem ressalva
32 - João Cesa	Sem ressalva
33 - Light	Sem ressalva
34 - MSGÁS	Com ressalva
35 - MUXFELDT	Sem ressalva
36 - Naturgy Brasil	Sem ressalva
37 - Neoenergia	Sem ressalva
38 - Norte Energia	Sem ressalva
39 - Grupo Ultrapar	Sem ressalva
40 - PBGÁS	Sem ressalva
41 - Petrobras	Sem ressalva
42 - Petrobras Distribuidora	Sem ressalva
43 - PetroRio	Sem ressalva
44 - Raízen	Sem ressalva
45 - SC Gás	Sem ressalva
46 - SERGAS	Sem ressalva
47 - Sistema de Transmissão do Nordeste	Sem ressalva
48 - Sulgás	Sem ressalva
49 - Taesa	Sem ressalva

Fonte: Elaboração própria.

Analisando o resultado, verifica-se que apenas 2 empresas apresentaram o relatório de auditoria com ressalva, são elas a Departamento Municipal de Energia de Ijuí (DEMEI) e Companhia de Gás do Estado de Mato Grosso do Sul (MSGÁS).

A DEMEI é uma concessionária do serviço público que tem por objetivo “pesquisar, estudar, planejar, construir e explorar a Geração, Distribuição e Comercialização de Energia Elétrica” (DEMEI, 2020).

No seu relatório dos auditores independentes (Figura 1), as ressalvas se referem a três questões: parcelamentos de créditos, provisão para créditos de liquidação duvidosa e provisão de férias. Em ambos os casos, a auditoria encontrou divergência entre os registros auxiliares e os registros contábeis, com problemas na conciliação desses registros e na parametrização do sistema, o que afeta diretamente o saldo dos registros auxiliares, impossibilitando dessa forma, que fossem aplicados procedimentos de auditoria (DEMEI, 2020).

Figura 1 - Relatório dos auditores independentes da empresa DEMEI.

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS REGULATÓRIAS

Aos Administradores do
Departamento Municipal de Energia de Ijuí - DEMEI
Ijuí - RS.

Opinião com ressalva sobre as demonstrações contábeis regulatórias

Examinamos as demonstrações contábeis regulatórias do **Departamento Municipal de Energia de Ijuí - DEMEI** (Concessionária), que compreendem o balanço patrimonial regulatório em 31 de dezembro de 2020 e as respectivas demonstrações regulatórias do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, bem como as correspondentes notas explicativas regulatórias, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Em nossa opinião, exceto pelos efeitos dos assuntos descritos na seção a seguir intitulada “Base para opinião com ressalva”, as demonstrações contábeis regulatórias acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira do **Departamento Municipal de Energia de Ijuí - DEMEI** em 31 de dezembro de 2020, o desempenho de suas operações e os seus respectivos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, aplicáveis aos agentes do setor elétrico regulados pela Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL e pelo Manual de Contabilidade do Setor Elétrico (MCSE).

Base para opinião com ressalva

Contas a receber - parcelamentos de créditos

A Concessionária possui registrado na rubrica contábil "Parcelamentos de Créditos a Receber de Consumidores", no grupo "Consumidores", o montante de R\$ 4.924 mil. Devido à divergências existentes entre os registros auxiliares e os registros contábeis, as quais não se encontravam devidamente conciliadas e a inconsistências identificadas na parametrização do sistema, as quais afetam diretamente o saldo dos registros auxiliares, não foi possível aplicarmos procedimentos de auditoria que nos permitissem concluir quanto à adequação do saldo apresentado na referida rubrica, inclusive no que se refere à segregação entre circulante e não circulante.

Contas a receber - parcelamentos de créditos - provisão para créditos de liquidação duvidosa

A Concessionária possui registrado na rubrica contábil "Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa", no grupo "Parcelamentos de Créditos a Receber de Consumidores", o montante de R\$ 617 mil. Devido à divergências existentes entre os registros auxiliares e os registros contábeis, as quais não se encontravam devidamente conciliadas e a inconsistências identificadas na parametrização do sistema, as quais afetam diretamente o saldo dos registros auxiliares, não foi possível aplicarmos procedimentos de auditoria que nos permitissem concluir quanto à adequação do saldo apresentado na referida rubrica.

Obrigações Sociais e Trabalhistas - Provisão de Férias

A Concessionária possui registrado na rubrica contábil "Provisão de Férias", no grupo "Obrigações Sociais e Trabalhistas", o montante de R\$ 1.889 mil. Como decorrência dos testes de auditoria realizados, identificamos inconsistências no relatório auxiliar que suporta os registros contábeis, quanto aos cálculos da provisão constituída, as quais não foram esclarecidas. Como consequência, não foi possível aplicarmos procedimentos de auditoria que nos permitissem concluir quanto à adequação do saldo apresentado na referida rubrica.

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir intitulada "Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis regulatórias". Somos independentes em relação à Concessionária, de acordo com os princípios éticos relevantes previstos no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

Fonte: DEMEI (2020).

A MSGÁS é uma sociedade de economia mista, composta pelo Estado do Mato Grosso do Sul com 51% das ações e pela Petrobrás Gás S.A. (GASPETRO), com 49% das ações. A empresa tem o objetivo de: "executar serviços relativos à pesquisa tecnológica, exploração, produção, aquisição, armazenamento; produção e comercialização independente de energia elétrica; transporte, importação, exportação, fabricação e montagem de componentes necessários ao suprimento do

mercado do gás; distribuição e comercialização de gás e/ou subprodutos e derivados” (MSGÁS, 2020).

No seu relatório dos auditores independentes (Figura 2), a base para a opinião com ressalva se refere apenas à ausência de revisão de vida útil do ativo intangível considerando prazo e renovação da concessão. A Companhia possuía um ativo intangível e um ativo financeiro derivados de investimentos feitos em consonância com seu contrato de concessão. E de acordo com as práticas contábeis, a empresa deve amortizá-los pelo menor entre (i) o prazo da vida útil estimada dos ativos subjacentes ao direito de concessão; e (ii) o prazo remanescente do contrato de concessão, incluindo o período de renovação (MSGÁS, 2020).

A MSGÁS atualmente realiza a amortização do intangível pelo prazo de 10 anos contados a partir da conclusão de cada investimento e considera como ativo financeiro o valor residual dos investimentos feitos no último período de 10 anos, o que supera os 30 anos iniciais do contrato. Porém, a empresa não efetuou, até o término dos trabalhos da auditoria, a análise da vida útil estimada do ativo intangível decorrente da sua concessão considerando a renovação do contrato de concessão (MSGÁS, 2020).

Figura 2 - Relatório dos auditores independentes da empresa MSGÁS.

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Aos
Administradores e Conselheiros da
Companhia de Gás do Estado de Mato Grosso do Sul - MSGÁS
Campo Grande - MS

Opinião com ressalva sobre as demonstrações contábeis

Examinamos as demonstrações contábeis da **Companhia de Gás do Estado de Mato Grosso do Sul - MSGÁS**, (“Companhia”), que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 2020 e as respectivas demonstrações do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa, para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais políticas contábeis e demais notas explicativas.

Em nossa opinião, exceto pelos efeitos não conhecidos do assunto descritos na seção a seguir intitulada “Base para opinião com ressalva sobre as demonstrações contábeis”, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da **Companhia de Gás do Estado de Mato Grosso do Sul - MSGÁS** em 31 de dezembro de 2020, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Base para opinião com ressalva sobre as demonstrações contábeis

Ausência de revisão de vida útil do ativo intangível considerando prazo e renovação da concessão

A Companhia possui em 31 de dezembro de 2020 o valor de R\$ 108.546 mil (R\$ 109.249 mil, em 2019) de ativo intangível e de R\$ 3.823 mil (R\$ 711 mil, em 2019) de ativo financeiro referente aos investimentos feitos em consonância com o seu contrato de concessão, conforme Notas Explicativas nos 10, 3.3 e 3.7. As práticas contábeis adotadas no Brasil requerem que os ativos intangíveis provenientes de direitos oriundos de contrato de concessão sejam amortizados pelo menor entre: (i) o prazo da vida útil estimada dos ativos subjacentes ao direito de concessão; e (ii) o prazo remanescente do contrato de concessão, computando o período de renovação. A Companhia realiza amortização do seu intangível pelo prazo de 10 anos contados da conclusão de cada investimento e considera como ativo financeiro (não amortizável) o valor residual dos investimentos feitos no último período de 10 anos que supera os 30 anos iniciais do contrato.

Até o término dos nossos trabalhos a Companhia não havia efetuado análise da vida útil estimada do ativo intangível decorrente da sua concessão considerando a renovação do contrato de concessão. Consequentemente, não nos foi possível determinar os ajustes, em relação ao montante do intangível, às despesas de amortização e à amortização acumulada do exercício findo em 31 de dezembro de 2020.

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir intitulada “Responsabilidade do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis”. Somos independentes em relação à Companhia de Gás do Estado de Mato Grosso do Sul - MSGÁS, de acordo com os princípios éticos relevantes previstos no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião com ressalva.

Fonte: MSGÁS (2020).

As outras 48 empresas da amostra apresentaram o seu relatório dos auditores independentes sem ressalva, conforme exemplo a seguir (Figura 3), da empresa Petróleo Brasileiro S.A. (Petrobras).

Figura 3 – Relatório dos auditores independentes da empresa Petrobras.

Relatório dos auditores independentes sobre as demonstrações financeiras individuais e consolidadas

Ao Conselho de Administração e Acionistas da Petróleo Brasileiro S.A. - Petrobras.

Rio de Janeiro - RJ

Opinião

Examinamos as demonstrações financeiras individuais e consolidadas da Petróleo Brasileiro S.A. - Petrobras (“Companhia”), identificadas como controladora e consolidado, respectivamente, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 2020 e as respectivas demonstrações do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, bem como as correspondentes notas explicativas, compreendendo as políticas contábeis significativas e outras informações elucidativas.

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira, individual e consolidada, da Petróleo Brasileiro S.A. - Petrobras em 31 de dezembro de 2020, o desempenho individual e consolidado de suas operações e os seus respectivos fluxos de caixa individuais e consolidados para o exercício findo nessa data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB).

Fonte: Petrobras (2020).

5 CONCLUSÃO

Este trabalho teve por objetivo verificar as particularidades das ressalvas no relatório dos auditores independentes das empresas brasileiras do setor de energia no quarto trimestre de 2020. Para atingir o referido objetivo utilizou-se de evidências a respeito dos relatórios dos auditores independentes.

Em termos gerais, os dados coletados na amostra indicam que a grande maioria das empresas brasileiras do setor de energia (95,92% da amostra) atende corretamente às práticas contábeis adotadas no Brasil e, portanto, não apresentaram ressalvas nos seus relatórios de auditoria independente. De outro lado, apenas 2 empresas (4,08% da amostra), DEMEI e MSGÁS, apresentaram ressalvas nos seus relatórios dos auditores independentes.

Um dos motivos para emissão de ressalva é a divergência entre os registros auxiliares e os registros contábeis. Tal fato pode sugerir que houve uma falta de documentação suporte às operações efetuadas, violação dos princípios contábeis ou até mesmo erros de cálculos. A ausência de revisão de vida útil do ativo intangível considerando prazo e renovação da concessão também foi um fator de ressalva. Nesse caso, pode sugerir a existência de dificuldades da organização na mensuração de ativos intangíveis por serem incorpóreos.

Portanto, conclui-se que as empresas com ressalvas nos seus relatórios de auditoria precisam de melhorias na transparência nas informações e um maior cumprimento das práticas contábeis.

Assim sendo, são recomendados estudos adicionais que permitam identificar se as ressalvas nos relatórios de auditoria são relevantes ou não para a tomada de decisão dos usuários dessa informação no que tange a investimentos e financiamentos. Ou então se há interferência dessas ressalvas com relação ao risco ou o desempenho dessas empresas.

Além disso, sugere-se que essa mesma pesquisa seja feita estendendo a amostra em empresas brasileiras de outros setores, e até mesmo aplicando da pesquisa em tipos diferentes dos relatórios de auditoria (adverso e com abstenção de opinião), com a finalidade de verificar as convergências ou as divergências com este estudo.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, K. K. N. **Uma análise crítica dos pareceres dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis de empresas brasileiras.** Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília / Universidade Federal da Paraíba / Universidade Federal de Pernambuco / Universidade Federal do Rio Grande do Norte. João Pessoa, p.125. 2006.
- BRITTEZ, J. de *et al.* Auditoria Contábil: Sua história, conceito e normas no Brasil. **Revista de Trabalhos Acadêmicos**, Rio de Janeiro, v.1, n.13, n.p, 2016.
- COMPANHIA DE GÁS DE MATO GROSSO DO SUL. **Demonstrações financeiras padronizadas 2020.** CVM, 2021.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n. 820/97.** NBC T 11 – Normas de auditoria independente das demonstrações contábeis. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_820.pdf>. Acesso em: 01 fev 2021.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n. 1.055/05.** Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC), e dá outras providências. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Imagens/Res_1055.pdf?_ga=2.85981657.1198014205.1623266128-176797452.1622494293&_ga=2.85981657.1198014205.1623266128-176797452.1622494293>. Acesso em: 01 fev 2021.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n. 1.156/09.** Dispõe sobre a estrutura das normas brasileiras de contabilidade. Disponível em: <<http://www.markethings.com.br/crc/online190209/norma1156.pdf>>. Acesso em: 01 fev 2021.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n. 1.231/09.** Formação de opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001231>. Acesso em: 01 fev 2021.
- CORDEIRO, C. M. R. **A importância do relatório e do parecer de auditoria para o auditor e para a organização auditada.** Disponível em: <https://vitorsts.files.wordpress.com/2013/04/artigo-relatorio_-parcer-de-auditoria-profclaudiomarcelo.pdf>. Acesso em: 15 jan 2021.
- CUNHA, P.R.; BEUREN, I.M.; PEREIRA, E. Análise dos pareceres de auditoria das demonstrações contábeis de empresas de Santa Catarina registradas na comissão de valores mobiliários. **Revista de Informação Contábil**, Pernambuco, v.3, n.4, p.44-65, out./dez. 2009.
- CUNHA, P.R.; HEIN, N. Procedimentos de auditoria utilizados pelas empresas de auditoria independente estabelecidas em Santa Catarina. *In*: Congresso

Internacional de Custos, 9., 2005, Florianópolis. **Anais**. Florianópolis: CBC, 2005.
Disponível em:

<<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2105#:~:text=Procedimentos%20de%20auditoria%20abrangem%20os,independente%20estabelecidas%20em%20Santa%20Catarina>>. Acesso em: 13 jan 2021.

Departamento Municipal de Energia Elétrica de Ijuí. **Demonstrações financeiras padronizadas 2020**. CVM, 2021.

Empresas de Energia do Brasil. **Wikipédia**, 2020. Disponível em:

<https://pt.wikipedia.org/wiki/Categoria:Empresas_de_energia_do_Brasil>. Acesso em: 01 maio 2021.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIROTTO, M. Normas do novo relatório do auditor independente são publicadas pelo CFC. **CFC**, 2016. Disponível em: <<https://cfc.org.br/noticias/normas-do-novo-relatorio-do-auditor-independente-sao-publicadas-pelo-cfc/>>. Acesso em: 01 fev 2021.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. **NPA 01** – Parecer dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/>>. Acesso em: 01 fev 2021.

MARTINS, O. S.; BRASIL, A. M. S. A contabilidade internacional e a convergência às normas internacionais de contabilidade do IASB. **Qualitas Revista Eletrônica**, Campina Grande, v.7, n.2, n.p, 2008.

MENDES, J.A.; MARTINS, V.F. Normas Internacionais de Auditoria no Brasil: Uma análise do nível de entendimento das normas do relatório dos auditores pelos profissionais que atuam na área. **Revista de Administração**, Rio Grande do Sul, v.12, n.22, p.67-85, dez. 2014.

NUNES, D. M. S. **Uma análise da influência do parecer dos auditores independentes com ressalvas em decisões de usuários das informações contábeis**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília / Universidade Federal da Paraíba / Universidade Federal da Paraíba / Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Brasília, p.125. 2009.

PACHECO, M.S.; OLIVEIRA, D.R.; GAMBA, F.L. A história da auditoria e suas novas tendências: Um enfoque sobre governança corporativa. *In*: SEMEAD, 10., 2007, São Paulo. **Seminários em Administração FEA-USP**. São Paulo: SEMEAD, 2007. Disponível em:

<http://sistema.semead.com.br/10semead/sistema/resultado/an_resumo.asp?cod_trabalho=204>. Acesso em: 01 dez 2020.

PETROBRAS. **Demonstrações financeiras padronizadas 2020**. CVM, 2021.

ROSÁRIO, E. D. **Relação entre auditores independentes e auditados**: um estudo de caso em uma entidade fechada de previdência complementar. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, p.43. 2010.

SANTOS, E.C.; PEREIRA, A.C. O parecer dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis: uma abordagem sobre o parecer-padrão, atualmente em vigor no Brasil. **Revista Administração On Line – FECAP**, São Paulo, v.5, n.3, p.26-38, jul./ago./set. 2004.

TEIXEIRA, M. F. **O contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz**. Coimbra: [s.n.], 2006.

WIESNER, W. **O Parecer de Auditoria como instrumento de evidenciação**: um estudo de caso. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Instituto Superior de Estudos Contábeis, Fundação Getúlio Vargas – FGV. Rio de Janeiro, p. 190. 1987.