

Principais Assuntos de Auditoria do Setor Elétrico: Uma Análise das Provisões e Passivos Contingentes

Marcela Aracemko

Graduanda em Ciências Contábeis

Universidade Estadual do Paraná - Campus Campo Mourão

Av. Comendador Norberto Marcondes, 733 - Centro, Campo Mourão - PR, 87302-060

ORCID : <https://orcid.org/0009-0005-2653-235X>

E-mail: aracemkomarcela@gmail.com

Janaína da Silva Ferreira

Doutora em Contabilidade

Universidade Estadual do Paraná - Campus Campo Mourão

Av. Comendador Norberto Marcondes, 733 - Centro, Campo Mourão - PR, 87302-060

ORCID : <https://orcid.org/0000-0003-3911-6855>

E-mail: janix_17@msn.com

RESUMO

O objetivo desta pesquisa é analisar o comportamento dos Principais Assuntos de Auditoria (PAA) do setor elétrico da Brasil, Bolsa, Balcão (B3) sobre provisões e passivos contingentes. A pesquisa é documental e analisa o comportamento dos PAA sobre provisões e passivos contingentes do setor elétrico de forma descritiva. A amostra é composta de empresas do setor elétrico listadas na B3 entre os anos de 2016 a 2020 que divulgaram provisões e passivos contingentes em seus PAA no relatório de auditoria. Os principais resultados apontam que das 59 empresas do setor elétrico, 34 mencionaram provisões e passivos contingentes em seus PAA e o ano de 2017 foi o de maior incidência, o que coincide com a proximidade da alteração nas regras de apresentação dos Relatórios de Auditoria. Além disso, enquanto na atividade de geração de energia notou-se aumento de PAA, na atividade de distribuição observou-se declínio. As empresas de auditoria que mais apresentaram PAA entre as *big fours* foram a Ernst & Young e KPMG, enquanto entre as não *big fours* foram a BDO RCS e a Maciel e Grant Thornton. Em relação a classificação por atividade (geração, transmissão e distribuição), observou-se uma queda em 2020 despontada pelas empresas de distribuição de energia. Esta pesquisa contribui para a literatura de PAA, pois apresenta particularidades de um assunto específico, provisões e passivos contingentes, em um setor estratégico. O mercado utiliza a opinião da auditoria para atestar qualidade à situação econômico-financeira apresentada e continuidade operacional. Assim, evidenciar o comportamento dos PAA minimiza incertezas do processo do julgamento profissional atrelados a estas contas.

Palavras-Chave: Relatório de auditoria. Principais assuntos de auditoria. Provisões. Passivos contingentes. Setor elétrico.

ABSTRACT

The objective of this research is to analyze the behavior on the topic evolution of: Main Audit Matters (PAA) of the electricity sector in Brazil, Bolsa, Balcão (B3) on provisions and contingent liabilities. The research is documentary and analyzes the mention evolution of the PAA on

HISTÓRICO: Recebido em: 21/02/2023. Revisado por pares em 15/03/2023.

Reformulado em: 14/04/2023. Aprovado em: 10/05/2023. Publicado em 11/05/2023.

provisions and contingent liabilities of the electricity sector in a descriptive way. The sample is composed of companies in the electricity sector listed on B3 between the years 2016 to 2020 that disclosed provisions and contingent liabilities in their PAA in the audit report. Through A NBC TA 702 in June 2016, the independent audit report was changed in order to adapt it to the new IASB standards, which seek to demonstrate the accounting information, in the audit report, as clearly as possible. This change was reflected in the PAAs for provisions and contingent liabilities for the year 2017, which, among the surveyed sample, was the year in which this topic was mentioned the most. A sample of The main results indicate that of the 59 companies in the electricity sector, where 34 mentioned provisions and contingent liabilities in their PAAs and the year 2017 was the one with the highest incidence . Furthermore, while in the energy generation activity there was an increase in PAA, in the distribution activity there was a decline. The auditing firms that presented the most PAA among the big fours were Ernst & Young and KPMG, while among the non-big fours were BDO RCS and Maciel and Grant Thornton. Regarding the classification by activity (generation, transmission and distribution), there was a drop in 2020 shown by energy distribution companies. This research contributes to the PAA literature, as it presents particularities of a specific subject, provisions and contingent liabilities, in a strategic sector. The market uses the audit opinion to attest to the quality of the economic and financial situation presented and operational continuity. Thus, showing the evolution of the PAA minimizes uncertainties in the professional judgment process linked to these accounts.

Keywords: Audit report. Key audit matters. Provisions. Contingent liabilities. Electric sector.

1. INTRODUÇÃO

O *International Accounting Standards Committee* (IASB) é o órgão responsável por emitir normas internacionais de contabilidade, e o Brasil convergiu a tais normas em busca de padronização da informação contábil. Para o profissional da auditoria independente, isso ocorre por meio das atualizações das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria Independente (NBCs TA), como ocorreu com a NBC TA 702 em junho de 2016, que alterou o relatório de auditoria independente, a fim de que este se adeque as novas normas do IASB, que visam trazer mais nitidez as informações contábeis do relatório de auditoria.

O relatório de auditoria é o instrumento que fornece um parecer sobre a veracidade das informações emitidas pela contabilidade. Tais informações auxiliam os *stakeholders* na tomada de decisões (DANTAS et al., 2012; SÁ, 2010). Os assuntos mais relatados pelos auditores são os que são julgados relevantes para a continuidade operacional e que retratem de forma fidedigna a situação econômico-financeira das empresas (SANTOS et al., 2020). Assim, o relatório do auditor independente deixou de ser um relatório com conteúdo padronizado, tornando-se relevante para todos os usuários das informações contábeis (SANTOS et al., 2020).

Foi observado neste relatório que as provisões e passivos contingentes estão elencadas entre as contas mais evidenciadas nos Principais Assuntos de Auditoria (PAA) (VASCONCELLOS; COELHO; ALBERTON, 2019; MARQUES; SOUZA, 2017; SILVA; TEIXEIRA, 2017). Dentre os assuntos mais frequentes estão as provisões para riscos fiscais, cíveis e trabalhistas. Devido ao sistema jurídico ser complexo e os julgamentos da administração serem baseados em premissas que estão fora do controle da companhia, esse assunto é considerado significativo para a auditoria por poder ter um impacto significativo nas demonstrações contábeis (SANTOS et al., 2020).

De modo geral, as provisões “são obrigações presentes e é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja necessária para liquidar a obrigação” (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 25, 2009 p. 5). Já os passivos contingentes não são reconhecidos como passivos por se tratar de uma obrigação possível ou uma obrigação presente, mas que não atenda aos outros critérios de reconhecimento como saída de recursos que incorporem benefícios para liquidar a obrigação ou não seja possível fazer uma estimativa confiável do desembolso (CPC 25, 2009).

Assim, um processo judicial classificado como provisão será reconhecido no balanço patrimonial e impactará o resultado do período em que for provisionado. Enquanto os passivos contingentes podem ser classificados em possível ou remoto. Quando for classificada como possível, o processo deverá constar nas notas explicativas, e quando for considerada como remoto, não há necessidade de evidenciação (CPC 25, 2009). As provisões e passivos contingentes são processos que discutem assuntos variados como questões trabalhistas, tributárias, financeiras, de rentabilidade e continuidade empresarial (IUDÍCIBUS et al., 2013).

Jesus e Souza (2016) simularam as contingências passivas como provisões, ou seja, os valores passariam da apresentação em notas explicativas para a composição do saldo do balanço patrimonial com reflexo na demonstração do resultado em 50 empresas brasileiras, no ano de 2014, e observaram que 60% teriam seus resultados afetados em mais de 100%. Assim, a auditoria tem papel importante na análise da representação fidedigna destas contas pelas empresas.

Além da adequação às normas internacionais, alguns setores são regulados por agências que emitem exigências adicionais. Assim, Prado (2014) estudou a evidenciação de provisões e passivos contingentes do setor elétrico que é regulado pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), e observou uma curva de aprendizagem na evidenciação destas contas no decorrer dos anos. O setor de energia elétrica brasileiro passou por uma reforma estrutural na década de 1990 quanto à sua operação e legislação e, como resultado dessas reformas, os segmentos de geração, transmissão e comercialização de energia passaram a ser separados, administrados e operados por agentes distintos (ABRADEE, 2021).

A energia elétrica representa insumo essencial à sociedade e seu desenvolvimento (GOLDEMBERG; MOREIRA, 2005). No Brasil há diferentes fontes de geração de energia elétrica, dentre elas as hidrelétricas, que constituem a principal fonte de geração de energia; as termelétricas, segunda principal fonte energética; e as usinas eólicas como também, em menor escala, a prática de importação da energia de outros países (ANEEL, 2022).

Pela pluralidade de administradores e pela importância do setor elétrico para o país, faz-se necessário analisar dentro dos PAA o que tem sido notificado sobre provisões e passivos contingentes, pois esses destacam-se pelos reflexos que detém dentro das demonstrações contábeis, pois sua composição auxiliará a demonstrar o nível de endividamento da empresa, a capacidade de giro de recursos financeiros, investimentos, capacidade financeira para sustentar pagamentos e geração de lucros (BRAVOSI; SANTOS, 2013). Ademais, tais contas interessam diversos *stakeholders*, como investidores, gestores, estudantes, e o próprio governo ao realizar a auditoria fiscal, a fim de averiguar os custos para abatimento tributário (IUDÍCIBUS et al., 2013).

As pesquisas focadas nos principais assuntos de auditoria do relatório de auditoria foram genéricas, buscando identificar o que continha nesta seção (VASCONCELLOS; COELHO; ALBERTON, 2019; MARQUES; SOUZA, 2017; SILVA; TEIXEIRA, 2017). Por ser mencionado categoricamente nos PAA, percebeu-se a necessidade de estudar de forma mais específica sobre as provisões e passivos contingentes nesta seção, para compreender como estas contas

têm sido fiscalizadas pelas empresas de auditoria, uma vez que os valores dos processos judiciais sejam eles classificados como provisões ou passivos contingentes na eminência de serem provisionados, afetam as empresas quanto a sua capacidade financeira, seu resultado do período, indicadores econômico-financeiros, cláusulas restritivas, pagamentos de impostos, distribuição de dividendos, entre outros.

Tais exemplificações demonstram que a evidenciação das provisões e passivos contingentes nos principais assuntos de auditoria denotam uma sinalização sobre o reflexo e o impacto de tais contas e a importância de se realizar um julgamento profissional adequado ao reconhecê-las, mensurá-las e evidenciá-las. Desta forma, a pergunta de pesquisa é: **Qual o comportamento dos Principais Assuntos de Auditoria (PAA) do setor elétrico da Brasil, Bolsa, Balcão (B3) sobre provisões e passivos contingentes?** O objetivo é analisar o comportamento dos Principais Assuntos de Auditoria (PAA) do setor elétrico da Brasil, Bolsa, Balcão (B3) sobre provisões e passivos contingentes.

Esta pesquisa contribui com a literatura ao adicionar informações aos resultados das pesquisas que envolvem provisões e passivos contingentes, na medida que evidenciará o posicionamento das empresas de auditoria em relação a tais contas. A averiguação do julgamento profissional das empresas em relação as provisões e passivos contingentes traduz-se na representação dos seus valores e percepções profissionais de forma transparente e acessível para a realização de qualquer tipo de transação corporativa que prescindia de análise estrutural e financeira de empresas (SANTOS et al., 2020).

A contribuição para o mercado advém da essência da utilidade dos PAA, por destacarem as informações que merecem atenção dos diferentes *stakeholders*, sejam eles investidores, no caso de compra ou venda de ações; governo, no quesito tributário; como também o próprio gestor da empresa, que almeja melhorar a funcionalidade operacional e administrativa. A análise das características das provisões e dos passivos contingentes nos PAA orientam os *stakeholders* em suas decisões, protegendo-os de futuras perdas inesperadas.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Auditoria e os Principais Assuntos de Auditoria

A auditoria busca evidenciar e entender os fatos ocorridos, adequados ao atual momento econômico, sempre visando analisar os resultados que possam contribuir de forma efetiva para a explanação de acontecimentos futuros e pretéritos. O principal objetivo de uma auditoria, reside em emitir pareceres adequados sobre as demonstrações financeiras, sempre de acordo com os princípios comumente aceitos (ALVES, 2015).

Dentre os tipos de auditoria, se destaca a auditoria externa que se trata de controle feito no âmbito da contabilidade, visando fiscalizar as demonstrações contábeis emitidas, com base nos gastos e investimentos realizados, durante um exercício contábil (VIANA; MORAES, 2021). Para Batista (2012) a auditoria externa, conhecida como auditoria independente, faz-se necessária para as organizações que buscam a excelência em seus serviços e produtos e que queiram analisar riscos de investimentos e valores de possíveis retornos financeiros, uma vez que muitas delas possuem sócios e acionistas, e não demonstram, muitas vezes, a real situação da empresa.

Em 2016, o *International Accounting Standards Board* (IASB) que é o órgão responsável pela emissão das normas internacionais de contabilidade, fez diversas alterações nos relatórios de auditoria, para que os usuários tenham a disposição informações claras e transparentes sobre a situação econômico-financeira das empresas, bem como relatórios

mais específicos e menos genéricos, que demonstrem, especificamente, os riscos evidentes sobre as informações legais ou contábeis (IASB, 2016). De acordo com as mudanças, espera-se como resultado a descrição das informações de forma fidedigna, nos quais o auditor apresente especificamente as questões que afetam a entidade e como ele chegou a tal conclusão (LONGO, 2017).

A confiabilidade dos resultados financeiros das empresas é diretamente atrelada a garantia gerada no relatório da auditoria independente (LONGO, 2017). Emitir demonstrativos contábeis mais uniformes, homogêneos com uma linguagem mais clara e simples para os usuários das informações, como proprietários de empresas, gestores, investidores e analistas, com a finalidade de auxiliá-los na tomada de decisões (LIMA, 2016).

Os Principais Assuntos de Auditoria (PAA) fazem parte dos relatórios emitidos por auditores externos (aqueles que não possuem vínculo com a empresa auditada), esses profissionais são responsáveis por analisarem documentos da própria entidade e emitir um parecer sobre diversos aspectos analisados. Os principais assuntos de auditoria são o que os auditores estão considerando como mais relevantes e que merecem destaque em seus pareceres (BATISTA, 2012).

Santos et al. (2020) analisaram relatórios de auditoria de empresas da B3 entre os anos de 2016 e 2017 e observaram os seguintes pontos sobre provisões e passivos contingentes: no setor de comunicações, a empresa Oi S.A. entrou com pedido de recuperação judicial (pendente até o final do trabalho dos auditores), a administração não concluiu o teste de redução ao valor recuperável, motivo pelo qual não foi possível verificar se a empresa necessitaria de ajuste em suas demonstrações em relação ao saldo do ativo não financeiro, portanto, os auditores emitiram opinião com abstenção no ano de 2016.

No segmento de agricultura do setor de consumo não cíclico, a PDG Realty S.A. Empreendimentos e Participações obtiveram deferimento de sua recuperação judicial, entretanto a assembleia dos credores não tinha ocorrido até a finalização da auditoria. Sendo assim, não foi possível opinar sobre a continuidade operacional, visto que, é base para as demonstrações financeiras. A empresa também efetuou ajustes contábeis, os quais não puderam ser analisados por não ter sido aprovado, e assim, não foi verificada a contabilização correta desses ativos (SANTOS et al., 2020).

No segmento de bancos, pertencentes ao setor financeiro, a companhia BRB Banco De Brasília S.A., em consideração aos seus ex-executivos estarem envolvidos na investigação por autoridades públicas, na operação denominada "Circus Maximus", a administração do banco adotou ações que buscam identificar possíveis descumprimentos das leis e regulamentos por parte dos seus funcionários e ex-executivos, em relação a tais alegações. Tendo em vista que a operação se encontra em andamento, a auditoria não pode prever possíveis repercussões futuras e nem eventos que podem afetar as demonstrações contábeis (SANTOS et al., 2020).

Vasconcellos, Coelho e Alberton (2019) verificaram os principais assuntos dos relatórios de auditoria (PAA) de 53 empresas brasileiras de capital aberto que compunham o índice IBOVSPA em 2017 referente a 2016. Os autores constataram que os assuntos mais abordados foram: a avaliação do valor recuperável de ativos não circulantes, receita operacional, provisões e passivos contingentes, investimentos em participações societárias e realização de impostos diferidos e impostos a recuperar, representando 62% das ocorrências observadas.

2.2. Provisões e Passivos Contingentes e o Setor Elétrico

Para que os usuários externos tenham informações mais claras sobre a empresa, é preciso evidenciar nas demonstrações as contingências, que podem ser divididos em ativos ou passivos contingentes (SUAVE et al., 2013). Ludícibus et al. (2013) especificam o passivo contingente como uma saída de recursos possível, porém não provável, pois emana de sentença judicial com trânsito em julgado, só ocorrendo a saída de recursos financeiros no momento que houver coisa julgada material.

Para Poeta, Von Knoblauch e Borba (2011) o parecer da auditoria é essencial no momento de evidenciar os reflexos dos impactos das provisões e dos passivos contingentes, pois, estes, denotam possíveis ou prováveis perdas financeiras, não concretizadas no momento, porque são evitados de processos judiciais nos quais as empresas são querelantes ou quereladas.

As provisões e os passivos contingentes, de acordo com Poeta, Von Knoblauch e Borba (2011), devem ser munidas de relatórios financeiros que reflitam de forma adequada a posição patrimonial empresarial. De acordo com essa perspectiva, os investidores têm como suporte para a pesquisa, no momento de fazer aplicações, os pareceres de auditorias que trazem informações objetivas e confiáveis.

Quanto à evidenciação das provisões e dos passivos contingentes, conforme o CPC 25, a possibilidade de ocorrência dos eventos acarreta tipos de evidenciação diferenciados. Se um evento for considerado como sendo de ocorrência provável, deve ser reconhecido no balanço patrimonial como passivo por meio da provisão. Caso o evento seja caracterizado como possível de ocorrer, então será somente divulgado em notas explicativas. E quando o evento possuir uma chance remota de ocorrer nenhuma evidenciação nem qualquer reconhecimento é exigido (CPC 25, 2009).

Ludícibus, Marion e Faria (2017) explanam que as companhias devem atentar-se tanto ao desenvolvimento econômico quanto social, porque é preciso esclarecer as dúvidas e as necessidades emergentes dos usuários externos, com o propósito de transmitir todas as informações necessárias, sugerindo assim, que a informação apresentada seja de forma transparente e eficiente, permitindo que os usuários entendam o seu valor, oportunidade e natureza.

Baldoino e Borba (2015) analisaram os passivos contingentes de 102 empresas que publicam seus demonstrativos financeiros em IFRS na NYSE, considerando fatores que poderiam afetar a significância financeira dos passivos contingentes, como o setor da empresa, o sistema legal do país da empresa e os valores sociais do país da empresa. Os resultados mostram que as empresas brasileiras tendem a divulgar mais passivos contingentes devido a sua característica social mais conservadora e que das contingências evidenciadas (67%) são tributáveis. As contingências ambientais são mais relevantes em empresas do setor de petróleo e gás.

Scarpin, Macohon e Dallabona (2014) analisaram se existe variabilidade nas variações de endividamento em relação à adição dos passivos contingentes no grupo do passivo não circulante de 184 empresas listadas na BM&FBOVESPA nos períodos de 2010 e 2011. Os resultados demonstram variações significativas da flexibilização dos valores auferidos. Porém traz que a assimetria informacional é importante pois mostra a ausência da evidenciação contábil dos passivos contingentes no Balanço Patrimonial.

Martinez e Sonegheti (2015) analisaram o nível de *disclosure* das empresas brasileiras que informam em suas notas explicativas os ativos e passivos contingentes de natureza tributária, notadamente com relação ao Pis e Cofins não cumulativo, e suas principais

características, nos períodos de 2009 a 2011. Os resultados evidenciam que apesar do valor das contingências relativas ao Pis e Cofins não-cumulativo terem aumentado consideravelmente após a mudança no critério de incidência, as empresas não evidenciaram tais informações em suas notas explicativas, deste modo presumindo que não são transparentes com os investidores.

Sobre o setor elétrico, a reforma de 1990 separou a administração e operação dos segmentos de geração, transmissão e comercialização por agentes distintos (ABRADEE, 2021). Esses segmentos são regulados pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), que é a autarquia federal, que edita portarias e normas a fim de regular e fiscalizar a geração, transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica no país, agindo em conformidade com as diretrizes do governo federal (Lei 9.427/96).

O segmento de geração é a parte responsável por produzir a energia, e, no Brasil a maior parcela de geração é através de usina hidrelétrica, que se utiliza da força que a água produz para movimentar a turbina da usina, e assim gerar a energia elétrica. Este setor, por também sofrer fiscalização da ANEEL - que disciplina normas em regularidade as políticas públicas, acaba sofrendo reflexos dela. Além disso, há as oscilações climáticas que influenciam no custo de produção, tornando-se um ramo mutável no que diz respeito a investimentos (ABRADEE, 2021).

O segmento de transmissão é essencial, pois é o responsável por levar a energia gerada pelas usinas às redes de distribuições. Este segmento é fiscalizado pela ANEEL, que define, por meio de resolução, o valor tarifário, atualizado anualmente pela autarquia. O faturamento, chamado de Receita Anual Permitida (RAP), é previsível e estável, pois é definido pelo número de linhas que a empresa consegue dispor para transmitir a energia, dessa forma, torna-se um investimento seguro (ABRADEE, 2021).

A distribuição é a atividade que fornece a energia elétrica ao usuário que está ligado a rede elétrica de uma empresa de distribuição, podendo ser por meio aéreo ou subterrâneo. No Brasil a distribuição de energia elétrica dá-se por empresas públicas e privadas, sendo que o percentual distribuído por empresas privadas representa 60% do total, e 40% (quarenta por cento) por empresas públicas (ABRADEE, 2021).

O segmento de distribuição é o que possui maior fiscalização por parte da ANEEL. Os Procedimentos de Distribuição de Energia Elétrica no Sistema Elétrico Nacional (PRODIST) são um exemplo desse controle. Por meio dele, ocorre a padronização das atividades do segmento, seu funcionamento e desempenho. Trata-se de um conjunto de documentos que normatizam as relações entre consumidores e as distribuidoras, trazendo condições, responsabilidades e penalidades relativas à conexão, planejamento da expansão, operação e medição da energia elétrica. O PRODIST, ainda, estabelece critérios e indicadores de qualidade para consumidores e produtores, distribuidores e agentes importadores e exportadores de energia (ABRADEE, 2021).

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa é documental e analisa o comportamento dos PAA sobre provisões e passivos contingentes do setor elétrico de forma descritiva. A amostra é composta pelas empresas do setor elétrico cujo relatório de auditoria tenha especificado as provisões e passivos contingentes nos Principais Assuntos de Auditoria (PAA).

Os relatórios de auditoria foram analisados de 2016 a 2020, período desde a alteração inicial nos relatórios de auditoria feitas pela NBC TA 700. As mudanças nos relatórios de

auditoria contribuíram para melhorar e facilitar a comunicação e o entendimento entre as partes interessadas (NBC TA 700, 2016). A Tabela 1 apresenta a composição da amostra:

Tabela 1
Composição da Amostra

Empresas	Quantidade
Total de empresas listadas na B3 (setor elétrico)	59
(-) Exclusão das empresas que não possuem provisões e passivos contingentes no PAA.	25
(=) Amostra Final	34

Para analisar o comportamento das provisões e passivos contingentes nos PAA utilizou-se a atividade do setor de energia elétrica: geração, transmissão, distribuição e outros (ressalta-se que uma mesma empresa pode operar em mais de uma das atividades listadas) conforme apresentado no Quadro 1.

Quadro 1
Tipos de empresas que compõe o setor elétrico

Atividade	Definição
Geração	São responsáveis pela produção de energia elétrica
Transmissão	Faz o transporte de energia do ponto onde foi gerada ao centro consumidor.
Distribuição	As empresas desse segmento são encarregadas pela distribuição da energia para população.
Outros	Atividades do setor que não estão mencionadas nas categorias anteriores.

Fonte: Adaptado de Silva e Bianchi (2018).

Após separar as empresas por atividade, realizou-se a coleta de dados dos PAA no relatório de auditoria e tabulados em *excel* juntamente com o nome da empresa de auditoria e sua classificação como *big four* (se forem as empresas de auditoria Ernst & Young; KPMG; Pricewaterhousecoopers; ou Deloitte) ou não *big four* (as demais empresas de auditoria). Todas as informações foram coletadas no *website* da Brasil, Bolsa, Balcão (B3), nos relatórios de auditoria dispostos nas demonstrações financeiras padronizadas.

Os dados foram analisados de modo a identificar o comportamento da evidenciação a partir do ano de 2016 dos assuntos abordados sobre as provisões e passivos contingentes nos PAA por meio de quantidades e percentuais e classificá-los de acordo com as atividades das empresas e empresas de auditoria. Também foi descrito o comportamento dos assuntos abordados nos PAA no decorrer do período de análise, confrontando as informações com as empresas de auditoria que as divulgaram.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Das 59 empresas do setor elétrico, 34 tiveram menção às provisões e passivos contingentes nos principais assuntos de auditoria (PAA) no relatório de auditoria. Para analisar de forma mais acurada, o setor elétrico foi apresentado de acordo com as principais atividades nele exercidas: geração, transmissão e distribuição. Adicionalmente acrescentou-se a categoria “outros” para as atividades que não se encaixam nas anteriores. Ressalta-se que uma mesma empresa pode ter mais de uma atividade. A Tabela 2 apresenta o percentual de PAA sobre provisões e passivos contingentes por ano.

Tabela 2*Percentual de PAA sobre provisões e passivos contingentes por ano*

	2016	2017	2018	2019	2020
Percentual (%)	42,37	47,46	37,29	42,37	33,90
Quantidade	25	28	22	25	20

Observa-se na Tabela 2 pouca variabilidade na apresentação do assunto de provisões e passivos contingentes nos PAA nos relatórios de auditoria, sendo o ano de 2017 o que apresentou o maior percentual (47,46%), que pode estar relacionado a proximidade com a recente mudança na apresentação do relatório de auditoria. O ano de 2020 foi o que apresentou o menor percentual entre os anos de 2016 a 2020 (33,90%).

As empresas de auditoria das companhias Celpe, Cesp, Copel, Cosern, Energisa, Energisa MT, Engie Brasil, Itapebi, Light, Light S.A, Rede Energia e Termope mencionaram sistematicamente PAA sobre os processos judiciais de 2016 a 2020. Já as empresas Cemig, Cemig Dist e Cemig GT apresentam PAA apenas no ano de 2017, que abordou sobre a relevância das obrigações atuariais líquidas relacionadas aos planos de benefícios pós-emprego patrocinados pela Companhia e suas controladas que totalizam R\$ 4.186.181 mil. Após a explanação, a Ernst & Young discutiu com especialistas e circularização de documentos sobre o assunto e considerou aceitável a apuração do valor.

A empresa Renova só apresentou PAA no relatório de auditoria no ano de 2020 quando passou a ser auditada por uma empresa não *big four* (BDO) cuja discussão cerceou provisão para riscos cíveis, fiscais e trabalhistas. A Tabela 3 mostra a oscilação entre a evidenciação dos PAA nos anos de 2016 a 2020 por atividade do setor elétrico.

Tabela 3*Provisões e Passivos Contingentes por atividade do setor elétrico*

Anos	Geração		Transmissão		Distribuição		Outros	
	%	Qtd	%	Qtd	%	Qtd	%	Qtd
2016	8,47	5	6,78	4	16,95	10	15,25	9
2017	10,17	6	8,47	5	16,95	10	18,64	11
2018	10,17	6	5,08	3	10,17	6	13,56	8
2019	11,86	7	5,08	3	13,56	8	16,95	10
2020	10,17	6	5,08	3	6,78	4	16,95	10

Na Tabela 3 observa-se que as empresas que mais citaram PAA de provisões e passivos contingentes foram as que possuem atividade de distribuição seguido pela de geração de energia elétrica. Porém nota-se comportamento diferenciado nestas duas atividades: enquanto as empresas que realizam atividades de geração sofreram menos variabilidade na apresentação de PAA sobre provisões e passivos contingentes, observado no percentual que variou entre 8,47 a 11,86%, a atividade de distribuição tem recebido progressivamente menos PAA sobre tais contas, de 16,95% em 2016 para 6,78% em 2020.

O aumento dos PAAs dessas duas atividades no ano de 2017 pode ser concernente a alteração da norma pelo IASB, no que se refere a procedimentos de disclosure. Além disso, a maior oscilação no setor de distribuição pode ser justificada pela intensidade da fiscalização e controle neste segmento por parte da ANEEL.

Para exemplificar, o setor de distribuição atua efetivamente na entrega do produto ao consumidor final, assim, há de se contabilizar os agentes que trabalham nas ruas. É nessa atividade que ocorrem as medições de energia, e que suscetíveis a erros de medição, por exemplo, seja por dolo ou culpa, gera reclamações de consumidores ao órgão responsável.

Em muitos casos geram-se multas e descumprimento de normas de qualidade, ou até em processos de ressarcimento para a distribuidora, aumentando, dessa forma, os processos cíveis.

Outro exemplo está relacionado aos funcionários que sofrem penalidades ou até mesmo um procedimento administrativo (PAD). Muitos casos culminam em demissão, e, sendo essa dispensa considerada inconstitucional, arbitrária, ou ainda, se todos os requisitos legais não tiverem sido cumpridos, acarretará no aumento de processos trabalhistas, e, conseqüentemente no aumento de Provisões e Passivos Contingentes.

A Tabela 4 apresenta os percentuais de PAA sobre provisões e passivos contingentes entre os anos de 2016 a 2020 por empresa de auditoria.

Tabela 4

Percentuais de PAA sobre provisões e passivos contingentes entre os anos de 2016 a 2020 por empresa de auditoria

Empresa de auditoria	2016		2017		2018		2019		2020	
	%	Qtd	%	Qtd	%	Qtd	%	Qtd	%	Qtd
Ernst & Young	13,56	8	18,64	11	10,17	6	10,17	6	10,17	6
KPMG	8,47	5	16,95	10	16,95	10	15,25	9	6,78	4
BDO RCS	1,69	1	3,39	2	1,69	1	1,69	1	1,69	1
Russell Bedford Brasil	0	0	0	0	0	0	1,69	1	0	0
Pricewaterhousecoopers	3,39	2	5,08	3	1,69	1	3,39	2	3,39	2
Maciel Auditores S/S	0	0	0	0	3,39	2	0	0	0	0
Grant Thornton	0	0	0	0	0	0	0	0	3,39	2
Berkan	1,69	1	0	0	0	0	0	0	0	0
Deloitte Touche Tohmatsu	10,17	6	5,08	3	3,39	2	3,39	2	3,39	2
Uhy Bendoraytes & Cia.	0	0	0	0	0	0	1,69	1	1,69	1

A Tabela 4 mostra que entre as empresas de auditoria *big four*, a Ernst & Young e a KPMG figuram entre as empresas que mais apresentaram PAA sobre provisões e passivos contingentes, seguidas da Deloitte Touche Tohmatsu e Pricewaterhousecoopers. Já entre as não *big four*, a BDO RCS aparece como primeira colocada, seguida da Maciel e Grant Thornton, e na sequência Berkan e Uhy Bendoraytes.

Observa-se que de 2016 para 2017 todas as empresas passaram a divulgar mais PAA sobre provisões e passivos contingentes, com exceção da Deloitte. E os anos posteriores mostram uma queda relevante na apresentação desses PAA, com exceção da KPMG que mantém consistência até o ano de 2020, cuja queda foi a mais acentuada entre as *big four*.

Uma das empresas inicialmente auditada pela Ernst & Young e posteriormente pela KPMG, foi a CELPE. Em 2016, a Ernst & Young optou em destacar sobre as contingências classificadas como possíveis nas demonstrações financeiras padronizadas (DFP) da empresa por conta de o valor agregado totalizar R\$ 1.999.647 mil e deste valor, R\$ 1.293.928 mil se referirem a ações de natureza tributária, e não terem sido constituídas provisões que possam amparar a empresa em caso de perda destes processos. De 2017 a 2020 a KPMG assumiu a auditoria da empresa. Em 2017 e 2018, justificou manter este PAA dada à relevância, complexidade e julgamento envolvidos na avaliação, mensuração, definição do momento para o reconhecimento e divulgações relacionadas às Provisões para riscos fiscais, trabalhistas e cíveis.

Em 2019 e 2020, a KPMG resgatou a preocupação específica apontada pela Ernst & Young em 2016 sobre os processos judiciais tributários, referentes a dedutibilidade da

amortização do ágio sobre o preço mínimo de venda da Companhia durante o prazo de concessão nas bases de cálculo de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), estimados em cerca de R\$ 1.315.203 mil (2019) e R\$ 1.315.203 mil (2020), com probabilidade de perda possível.

Ressalta-se que em todos os anos, apesar de apresentarem este tópico como relevante e por isso, constarem nos principais assuntos de auditoria, as empresas em todos os anos, após conduzirem análise minuciosa e confirmarem informações junto a terceiros, consideraram adequada a classificação fornecida pela empresa.

Outro exemplo é a empresa Cespe que foi auditada por diferentes empresas entre 2016 a 2020, incluindo empresas de auditoria *big four* e não *big four*. Em 2016 a empresa foi auditada pela Ernst & Young, de 2017 a 2018 pela BDO, e 2019 a 2020 pela PricewaterhouseCoopers. Todas adicionaram as provisões e passivos contingentes como PAA sob o argumento da relevância do valor provisionado e contingenciado, pelo julgamento profissional que é necessário empregar nas estimativas e no impacto significativo na posição patrimonial e financeira em caso de desfecho desfavorável dos casos.

Outras empresas também apresentaram PAA sistematicamente no período de 2016 a 2020. É o caso da Copel, Cosern, Energisa, Energisa MT, Engie Brasil, Itapebi, Light e Light S.A., Rede Energia e Termope. A Copel manteve a empresa Deloitte em todo o período pesquisado que destacou PAA acerca da relevância dos montantes apresentados pela empresa de provisão para riscos fiscais, cíveis, trabalhistas e ambientais, considerando-as adequadas após o processo de análise e confirmação de informações.

A Cosern trocou a Ernst & Young (2016) pela KPMG (2017 a 2020) e ambas mencionaram a relevância dos processos judiciais. Em 2019 a 2020, foi destacado os processos judiciais de natureza tributária referente a dedutibilidade da amortização do ágio sobre o preço mínimo de venda da Companhia durante o prazo de concessão nas bases de cálculo de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

A Energisa e Energisa MT que em 2016 foram auditadas pela Deloitte e de 2017 a 2020 pela Ernst & Young, além do apontamento dos tradicionais montantes dos processos fiscais, trabalhistas e cíveis, foram adicionados os regulatórios. As empresas de auditoria informaram como aceitáveis os valores das provisões e contingências após sua análise.

A Engie Brasil tem PAA destacado sobre processos judiciais por ter montantes altos envolvidos que não foram provisionados. No entanto, após os procedimentos de auditoria foram considerados aceitáveis pela KPMG (2016) e Deloitte (2017 a 2020). A Itapebi foi auditada pela Ernst & Young (2016) e KPMG (2017 a 2020). As discussões permearam sobre as provisões para riscos fiscais, trabalhistas e cíveis, exceto por 2019 e 2020 cuja temática se voltou para avaliação do passivo contingente relacionado à dedutibilidade de imposto de renda e contribuição social sobre a amortização de ágio.

As empresas Light e Light S.A tiveram em seus relatórios de auditoria apontamentos de PAA sobre provisões para riscos fiscais, trabalhistas, cíveis e regulatórios. Sendo que ambas foram auditadas pela Deloitte (2016) e Ernst & Young (2017 a 2020).

Os relatórios da empresa Neoenergia começaram a ser divulgados em 2018, e desde então tem sido auditada pela KPMG que em 2018 refletiu sobre provisões para riscos fiscais, trabalhistas e cíveis, e 2019 a 2020, destacou sobre processos judiciais tributários referentes à dedutibilidade da amortização do ágio sobre o preço mínimo de venda das subsidiárias Coelba, Celpe, Cosern e Elektro Redes durante o prazo de concessão nas bases de cálculo de

Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

A Termope, auditada pela Ernst & Young (2016) e pela KPMG (2017 a 2020) discutiram nos PAA sobre provisão para riscos e passivos contingentes, com exceção de 2019 e 2020 que especificou sobre os processos judiciais tributários referentes à dedutibilidade da amortização do ágio sobre o processo de privatização/desverticalização do setor elétrico durante o prazo de concessão nas bases de cálculo de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro líquido (CSLL).

A Enersul apresentou PAA de 2016 a 2020, com exceção de 2018 que não é possível determinar pois o relatório de auditoria não foi localizado. A Proman não foi auditada por empresas *big four*. Em 2016, foi auditada pela HLV, 2017 a 2018 pela BDO e 2019 a 2020 pela UHY Bendoraytes. Somente a UHY Bendoraytes destacou PAA para discutir sobre as provisões para contingências referentes a Energia do Canteiro de Construção do APM Manso.

Na mesma linha do PAA da Cespe são os PAA apontados no relatório de auditoria da Coelba e da Coelce de 2016 a 2019. A diferença entre estas empresas está relacionado a troca da empresa de auditoria. Na Coelba, o ano de 2016 foi auditado pela Ernst & Young e de 2017 a 2020, pela KPMG, sendo que em 2020 esta empresa deixou de divulgar PAA acerca da temática. Já a Coelce, de 2016 a 2019 foi auditada pela BDO (empresa não *big four*) e os PAA refletem sobre o reconhecimento de benefícios pós emprego e provisão estimada para créditos de liquidação duvidosa; e 2020 foi auditada pela KPMG (empresa *big four*) que não destacou PAA sobre os assuntos.

Sobre a troca de empresa de auditoria, notou-se que a empresa Elektro em 2016 que não tinha PAA sobre provisões e passivos contingentes passou a tê-los destacado de 2017 a 2020, decisão ponderada pela mesma empresa de auditoria, a KPMG. A Eletrobrás iniciou 2016 até 2018 com a KPMG, que no último ano não relatou PAA acerca dos processos judiciais. Houve a troca de empresa de auditoria para a PricewaterhouseCoopers que tornou a destacá-los.

Adicionando as empresas que trocaram a empresa de auditoria estão as EQTL Pará, EQTL Maranhão, Equatorial e GER Paranap. A EQTL Pará de 2016 a 2019 foi auditada pela KPMG e 2020 pela Ernst & Young que não destacou PAA sobre litígios. A EQTL Maranhão foi auditada pela KPMG (2016 a 2018) e pela Ernst & Young (2020). A Equatorial foi auditada de 2016 a 2019 pela KPMG e 2020 pela Ernst & Young que não destacou PAA sobre litígios. Todas as empresas de auditoria discutiram sobre a suficiência e divulgações da provisão para contingências, e no final do processo de auditoria os consideraram adequados. Observa-se ainda que no grupo figuraram apenas as empresas KPMG e Ernst & Young.

A empresa GER Paranap enquanto foi auditada pela Deloitte (2016) não apresentou PAA acerca de riscos de processos, alterando o *status* a partir do momento que a PricewaterhouseCoopers assumiu (2017 a 2020), cujo PAA refletiu sobre provisões para riscos fiscais, trabalhistas e ambientais e contingências ativas e passivas, com exceção de 2020 cuja discussão se concentrou na repactuação de riscos hidrológicos. Considerando-as consistentes no final do processo de auditoria.

Empresas que também tiveram PAA em seus relatórios de auditoria em parte do período analisado na pesquisa foram as Term. PE III e Tran Paulist. A Term. PE III foi auditada por *big four* e não *big four*. Em 2016, foi auditada pela KPMG, de 2017 a 2019 pela Ernst & Young e 2020 pela Grant Thornton. Somente os anos de 2016 a 2017 foram apresentados PAA cujos assuntos abordaram provisão para demandas judiciais. Já a Tran Paulist foi auditada de

2016 a 2020 pela Ernst & Young que somente apresentou PAA de 2016 a 2018 sobre provisão para demandas judiciais.

Todas as empresas de auditoria que adicionaram PAA nos relatórios de auditoria, após testes com auxílio de especialistas, execução de teste da integridade e da exatidão da base de dados utilizada pela Administração, confirmação independente com os assessores jurídicos externos, análise dos critérios de julgamento profissional utilizados nas premissas para apuração das estimativas dos valores, entre outros informados, consideraram as estimativas das empresas aceitáveis e adequadas.

5. CONCLUSÕES

O objetivo da pesquisa foi analisar o comportamento dos Principais Assuntos de Auditoria (PAA) do setor elétrico da Brasil, Bolsa, Balcão (B3) sobre provisões e passivos contingentes. Para apresentar os resultados o setor elétrico foi dividido de acordo com as atividades de geração, transmissão, distribuição e outros.

No que se refere o comportamento por ano na apresentação de PAA nos relatórios de auditoria, observou-se pouca variabilidade, sendo 2017 o ano que apresentou o maior percentual (47,46%) e 2020 o menor percentual (33,90%). Ao separar por atividades, nota-se que essa queda de 2020 foi despontada pelas empresas de distribuição de energia, que tiveram uma queda na apresentação de PAA de 13,56% (2019) para 6,78% (2020).

Em valores absolutos, as empresas *big four* são as que apresentam mais PAA nos relatórios de auditoria. Os assuntos mais abordados foram sobre provisões e contingências para processos cíveis, trabalhistas, fiscais e regulatórios (o mais comum), especificação sobre processos tributários, planos de benefícios pós-emprego e dedutibilidade da amortização do ágio sobre o processo de privatização/desverticalização do setor elétrico.

De modo geral, não há como relacionar o fato de uma empresa ser *big four* com a apresentação de PAA sobre provisões e passivos contingentes, pois houve casos em que ao se trocar uma empresa de auditoria *big four* para não *big four*, passou-se a não ter mais a apresentação do PAA, assim como a situação inversa. Em relação ao comportamento dos PAA no que se refere a quantidade, observou-se uma queda substancial, que apesar de não ter divulgações acerca do assunto, acredita-se ocorrer por novos critérios na apresentação das estimativas, diminuição de contingências sem provisão, entre outros motivos que torna as provisões e passivos contingentes não mais um principal assunto de auditoria.

Sugere-se para pesquisas futuras analisar a influência da governança corporativa na apresentação de PAA sobre provisões e passivos contingentes. Além da investigação dos motivos que levaram a esta queda de PAA no ano de 2020.

REFERÊNCIAS

ABRADEE. Visão Geral do Setor. **Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica**, Brasília, DF, 2021. Disponível em: <http://www.abradee.com.br/setor-eletrico/visao-geral-do-setor>. Acesso em: 14 jan. 2022.

ALVES, J. J. dos S. **Princípios e práticas de auditoria e revisão de contas**. Edições Sílabo, 2015.

ANEEL. Centro de Documentação. **Agência Nacional de Energia Elétrica**, Brasília, DF, 2022. Disponível em: <<https://www.aneel.gov.br/biblioteca>> Acesso em: 12 fev. 2022.

BALDO, R. A. A Contribuição das Auditorias Operacionais para o Controle Externo das Políticas Públicas. **Revista de Ciências do Estado**, [S. l.], v. 3, n. 1, 2018.

BALDOINO, E.; BORBA, J. A. Passivos contingentes na bolsa de valores de Nova York: uma análise comparativa entre as empresas estrangeiras. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 9, n. 23, p. 58-81, 2015.

BATISTA, D. G. **Manual de controle e auditoria**: com ênfase na gestão de recursos públicos. São Paulo: Saraiva, 1ª edição, 2012.

BRAVOSI, J.; SANTOS, S. D. Considerações acerca da auditoria interna e externa. **Revista Semana Acadêmica**, v. 1, n. 25, p. 1-8, 2013.

CPC. CPC 25 (R1) - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, Brasília, DF, 2009.

DANTAS, J. A.; CHAVES, S. M. T.; SOUSA, G. A.; SILVA, E. M. Concentração de auditoria no mercado de capitais brasileiro. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 6, n. 14, p. 5-21, 2012.

GOLDEMBERG, J.; MOREIRA, J. R. Política energética no Brasil. **Estudos avançados**, v. 19, p. 215-228, 2005.

IASB. Effects analysis: IFRS 16 leases. **International Accounting Standard Board, London, UK**, 2016. Disponível em: <<https://www.ifrs.org/-/media/project/leases/ifrs/published-documents/ifrs16-effects-analysis.Pdf>>. Acesso em: 25 jun. 2021.

IUDÍCIBUS, S. de; MARION, J. C.; FARIA, A. C. de. **Introdução à teoria da contabilidade** 6º ed. São Paulo: Atlas, 2017.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; SANTOS, A. **Manual da contabilidade Societária**: aplicável a todas as Sociedades de acordo com as Normas Internacionais e do CPC. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

JESUS, S. S. de; SOUZA, M. M. de. Impacto Do Reconhecimento Dos Passivos Contingentes Na Situação Econômica Das Empresas Brasileiras Auditadas Pelas Big Four. **Revista de Contabilidade da UFBA**, [S. l.], v. 10, n. 2, p. 43–63, 2016. DOI: 10.9771/rc-ufba.v10i2.15287. Disponível em: <https://periodicos.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/15287>. Acesso em: 9 maio. 2023.

LIMA, B. J. O Impacto das Dimensões Culturais sobre a Prática Contábil no Brasil: um olhar a partir da Percepção dos Operadores da Contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 10, n. 4, 2016.

LONGO, C. G. **Relatórios de auditoria**. São Paulo: Trevisan, 2017.

MARQUES, V. A.; SOUZA, M. K. P. de. Principais assuntos de auditoria e opinião sobre o risco de descontinuidade: Uma análise das empresas do IBOVESPA. **Revista de Informação Contábil**, v. 11, n. 4, p. 1, 2017.

MARTINEZ, A. L.; SONEGHETI, K. S. Contingências fiscais em face das mudanças de incidência do PIS e da COFINS. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 3, n. 3, p. 6-18, junho 2015.

NBC TA 700. Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TA 700, de 17 de Junho de 2016. **Norma Brasileira de Contabilidade**, Brasília, DF, 2016. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA700.pdf>>. Acesso em: 02 jun. 2021.

POETA, F. Z.; VON KNOBLAUCH, S. C. A.; BORBA, J. A. Um Estudo Acerca da Evidenciação das Contingências nas Maiores Empresas de Capital Aberto do Brasil de Acordo com o IAS 37. In: **XIII Congresso de Contabilidade de Auditoria, 2011**, Porto- Portugal. XIII Congresso de Contabilidade de Auditoria, 2011.

PRADO, F. J. do. Análise do comportamento da divulgação das informações sobre provisões e passivos contingentes das empresas do setor de energia elétrica listadas na BM&FBOVESPA. 2014. **Dissertação de Mestrado**. Universidade de São Paulo, São Paulo, SP.

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da contabilidade** 5ª ed., São Paulo: Atlas, 2010.

SANTOS, E. A. dos; SOARES, F. S.; SANTOS, L. M. R. dos; FILHO, C. da R. Principais assuntos de auditoria destacados no relatório de auditoria independente das empresas listadas na B3. **Desafio Online**, v. 8, n. 1, 2020.

SCARPIN, J. E.; MACOHON, E. R.; DALLABONA, L. F. Variabilidade dos índices de endividamento em relação à adição dos passivos contingentes na estrutura patrimonial das empresas listadas na BM&FBovespa. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 8, n. 22, p. 3-14, 2014.

SILVA, A. D. TEIXEIRA, B. M. Novo Relatório Do Auditor Independente: Um Estudo sobre os Principais Assuntos de Auditoria. **Revista Eletrônica De Ciências Sociais Aplicadas – REC SA**. v.6, n.2. 144-173, 2017.

SILVA, P. S. da; BIANCHI, M. Principais assuntos de auditoria: uma análise dos itens do relatório do auditor independente nos anos de 2016 e 2017. 2018. **Trabalho de Conclusão de Curso**. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, UFRGS.

SUAVE, R.; CODESSO, M. M.; PINTO, H. M.; VICENTE, E. F. R.; LUNKES, R. J. Divulgação de passivos contingentes nas empresas mais líquidas da BM&FBOVESPA. **Revista da UNIFEBE**, v. 1, n. 11, 2013, v. 1, n. 11, 2013.

VASCONCELLOS, F.C. de; COELHO, G. N.; ALBERTON, L. Primer año del nuevo informe del auditor independiente: Análisis de los principales temas de auditoría de las compañías que componen IBOVESPA. **Contabilidad y Negocios**, v. 14, n. 27, p. 57-72, 2019.

VIANA, J. C. P.; MORAES, W. B. **Auditoria de controle externo** (Faculdade de Jussara – FAJ.).
Revista eletrônica Reiva, v. 4 n.3, 2021. Disponível em:
<<http://reiva.unifaj.edu.br/reiva/article/view/195/154>>. Acesso em: 10 set. 2021.