

ANÁLISE DOS PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA NAS EMPRESAS DE TELECOMUNICAÇÃO LISTADAS NA B3 ANTES E DURANTE A PANDEMIA DO COVID-19

GABRIELA CRISTINA MACHADO¹
VIDIGAL FERNANDES MARTINS²

RESUMO

O artigo teve como proposta avaliar os Principais Assuntos de Auditoria (PAAs) das empresas de capital aberto, inseridas no setor de telecomunicação, listadas na B3, a partir da observação dos impactos decorrentes da pandemia da COVID-19. A relevância do trabalho está respaldada na necessidade de compreensão de como estão sendo apresentados os PAAs frente às mudanças propostas pela nova norma que, por ser recente no território nacional e em vigor desde 2016, permite que diversos pontos sobre o assunto ainda sejam explorados pela comunidade científica. Como base de coleta, utilizaram-se os relatórios de auditoria, extraídos dos *sites* das empresas do setor de telecomunicação durante o período de 2016 até 2021. Verificou-se que não houve grandes mudanças na composição dos PAAs durante o período de crise sanitária e que os PAAs são de grande valia e importância para os usuários das demonstrações contábeis, uma vez que apresentam os principais assuntos de cada empresa, assim como retratam a posição dos auditores independentes de como conduzir cada assunto.

Palavras-chave: PAAs; covid-19; telecomunicação

¹ Bacharel em Ciências Contábeis – FACIC/UFU - Brasil

² Professor Associado - FACIC/UFU – Brasil – vidigalgv@gmail.com

ANALYSIS OF MAIN AUDIT ISSUES IN TELECOMMUNICATIONS COMPANIES LISTED ON B3 BEFORE AND DURING THE COVID-19 PANDEMIC**ABSTRACT**

The purpose of the article was to evaluate the Main Audit Matters (PAAs) of publicly traded companies, inserted in the telecommunications sector, listed on B3, based on the observation of the impacts resulting from the COVID-19 pandemic. The relevance of the work is supported by the need to understand how the PAAs are being presented in light of the changes proposed by the new standard which, as it is recent in the national territory and in force since 2016, allows several points on the subject to still be explored by the community scientific. As a collection basis, audit reports were used, extracted from the websites of companies in the telecommunications sector during the period from 2016 to 2021. It was found that there were no major changes in the composition of the PAAs during the period of health crisis and that PAAs are of great value and importance for users of financial statements, as they present the main issues of each company, as well as portraying the position of independent auditors on how to conduct each issue.

Keywords: PAAs; Covid-19; telecommunication.

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

A auditoria contábil é uma das áreas de atuação e de estudo dentro da esfera contábil, em que se tem como propósito desenvolver relatórios que possam oferecer confiança sobre as demonstrações financeiras das empresas auditadas (SOUZA; ALBERTON; BORBA, 2017).

Nesse sentido, ao se pensar no aspecto dos relatórios de auditoria, Chiudini, Cunha e Marques (2018) evidenciam que serão por meio desses relatórios que o auditor conseguirá transmitir sua opinião referente às demonstrações contábeis e assim permitir que os usuários da contabilidade possam tomar decisões, baseando-se nas ressalvas reportadas.

Para tanto, está, cada vez mais recorrente, a preocupação por parte dos usuários contábeis em obterem uma maior transparência referente às informações, buscando o acesso de explicações cada vez mais completas. Nesse sentido, o *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) realizou alterações dentro do relatório de auditoria com o propósito de assegurar que as informações dos relatórios apresentem confiabilidade (ROCHA, 2016).

Perante a continuidade do processo de convergência às normas internacionais de auditoria no Brasil, o CFC (Conselho Federal de Contabilidade) emitiu um relatório de aprovação a respeito de um conjunto de normas que fomentam o NRA - Novo Relatório do Auditor. Com essas modificações e com o advento da NBC TA 701 (Normas Técnicas de Auditoria Independente), foi inserida dentro do relatório uma seção com os Principais Assuntos de Auditoria (PAA) (COUNCIL, 2015).

Nesse sentido, a partir de 31 de dezembro de 2016, começaram a vigorar, no território nacional, as novas normas que refletiram o Novo Relatório de Auditoria (NRA), em que se notou a presença de um relatório de auditoria que priorizava uma maior transparência que se respaldava em apresentar os aspectos mais importantes a serem auditáveis (IBRACON, 2017).

Conforme exposto pela NBC TA 701, a divulgação dos PAA visa auxiliar os

agentes internos e externos a terem um melhor entendimento a respeito da situação financeira e econômica de uma instituição, a partir da apresentação dos assuntos mais significativos dentro das demonstrações contábeis (BRAVOSI; SANTOS, 2013).

Interligado à questão de crise sanitária, Braun (2020) descreve que a epidemia da COVID-19 eclodiu em Wuhan, China, em dezembro de 2019 e se espalhou rapidamente por todo o mundo, reconhecida como pandemia pela Organização Mundial de Saúde (OMS) em 11 de março de 2020. No Brasil, o primeiro caso positivo foi anunciado em 26 de fevereiro de 2020 – um homem morador de São Paulo.

Nessa perspectiva, o enfrentamento à Covid-19 não é entendido apenas como uma ação sanitária, mas também econômica. As modificações, ocasionadas pelas restrições necessárias na pandemia, induziram questionamentos sobre a maneira como as relações sociais, econômicas e ambientais estavam sendo realizadas. As implicações provocadas pelo Covid-19 sobre o âmbito gerencial foram imensas. (SEETHARAMAN, 2020)

Devidas às alterações normativas em relação à publicação dos Relatórios de Auditoria, delimitou-se o escopo desta investigação a análise dos Principais Assuntos de Auditoria (PAA), divulgados pelas empresas de telecomunicação listadas na B3 durante o espaço temporal de 2016 a 2021, buscando, dessa forma, considerar se houve alterações e grande impactos nos PAAs ao se considerar a abrangência de divulgação dos relatórios anteriores e durante o aspecto pandêmico, proveniente da COVID-19.

Dessa forma, a presente pesquisa busca identificar e analisar os principais assuntos de auditoria, a fim de avaliar os critérios que fomentaram as escolhas dos PAAs das empresas de capital aberto, inseridas no setor de telecomunicação listadas na B3, a partir da observação dos impactos decorrentes da pandemia da COVID-19. Nesse sentido, o propósito desta pesquisa encontra-se respaldado na realização de um estudo comparativo entre as divulgações anteriores e posteriores ao período pandêmico, a fim de observar se houve similaridades ou divergências dentre o que foi reportado nos PAAs.

Portanto, esta pesquisa justifica-se na necessidade de compreensão de como

estão sendo apresentados os PAAs frente às mudanças propostas pela nova norma que, por ser recente no território nacional, desde 2016, permite que diversos pontos sobre o assunto ainda sejam explorados pela comunidade científica. Além disso, permite averiguar as consequências da crise sanitária, provocada pela COVID-19, dentro dos relatórios de auditoria, em especial, avaliar se houve grandes impactos e alterações frente ao que era divulgado nos PAAs e o que passou a ser reportado durante o período de ascensão da pandemia.

Nota-se a relevância do trabalho em tentar compreender os impactos dentro dos relatórios de auditoria, uma vez que esses relatórios passarão a apresentar uma maior profundidade nas informações relatadas, influenciando significativamente a tomada de decisão dos usuários contábeis.

Apona-se que as principais contribuições da pesquisa estão respaldadas na verificação e na compreensão de como a divulgação dos principais assuntos de auditoria refletem diretamente nos usuários da contabilidade, visto que proverá aos reguladores um melhor acompanhamento da entidade. Além disso, o presente estudo buscará apontar os benefícios ocasionados pelos PAAs ao se pensar na comunidade financeira em geral.

2. EMBASAMENTO TEÓRICO

Dentro do aspecto referencial, busca-se evidenciar as sustentações teóricas a respeito do desenvolvimento da auditoria contábil, dos processos de construção do relatório do auditor, das reportações sobre os principais assuntos de auditoria, como também apresentar, de forma sistematizada, estudos anteriores voltados para essa temática, evidenciando o período da pandemia da COVID 19 e o seu reflexo dentro da contabilidade.

2.1 AUDITORIA CONTÁBIL

Dentro da perspectiva histórica, verifica-se que a implementação das atividades de auditoria estão presentes desde os tempos da antiga China, Egito e Grécia. No

entanto, Crepaldi (2016) evidencia que a auditoria teve seu surgimento na Inglaterra, especificamente no século XIII.

Ao se pensar no aspecto da auditoria nos tempos atuais, para Perez Junior (2012, p. 2), “[...] atualmente, auditoria pode ser definida como o levantamento, o estudo e a avaliação sistemática das transações, procedimentos, rotinas e demonstrações financeiras de uma entidade.”

Assim sendo, entende-se que auditoria surgiu com o propósito de interromper com as divergências informacionais e assim conquistar uma maior confiança e transparência sobre o que está sendo reportado para os *stakeholders* (FIRMINO, 2011).

Nesse sentido, torna-se necessário compreender qual seria o objetivo da implementação da auditoria. Attie (1983) expressa que a finalidade de ser ter empresas auditadas baseia-se na fundamentação da necessidade de atestar a veracidade das demonstrações financeiras. Reafirmando, a NBC TA 200 (R1) (CFC, 2016, p. 2) expressa como objetivo da auditoria “[...] aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários”.

Dessa forma, Silvestre Sprenger e Krobauer (2016) assim como Reina *et al.* (2018) deduzem que, ao se pensar em auditoria, deve-se trazer como reflexão que essa é uma ferramenta de controle que busca elencar possíveis fraudes e práticas ilícitas nas entidades, garantindo, portanto, maior credibilidade às demonstrações contábeis.

Visando sempre à melhoria, aponta-se que os relatórios de auditoria estão sempre passando por mudanças, as quais ganharam grande relevância devido aos grandes escândalos no meio corporativo, como a crise da Enron no ano de 2001. Em virtude disso, a IAASB instituiu, a partir de 2016, a aplicação de um novo modelo de relatório que apresentou diversas alterações, em que se aponta a aplicação de uma seção específica para o apontamento dos principais assuntos de auditoria.

2.2 RELATÓRIO DO AUDITOR

Ao se pensar na estruturação do Relatório do Auditor Independente, aponta-se

que a estruturação é seguida conforme NBC TA 700 - Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis (CFC, 2016).

Com o propósito de reportar melhor as informações aos usuários contábeis, foi emitido novas fundamentações para elaboração do Novo Relatório do Auditor (NRA). Nesse sentido, Antunes, Alves e Antunes (2006), alinhados com Defond e Zhang (2014), deixam evidenciado que por meio do relatório de auditoria instituiu-se um canal de comunicação entre o auditor e os acionistas de uma empresa, partindo-se da premissa de retratar um relatório referente às adequações das demonstrações às normas e às legislações vigentes e assim repassar um grau de confiabilidade para a tomada de decisão.

Nesse sentido, as principais mudanças no relatório do auditor independente estão ilustradas no Quadro 1 da *PricewaterhouseCoopers* (PwC) (PwC, 2016) que permitem evidenciar as principais alterações no formato do relatório.

Quadro 1 – Visão geral das mudanças no novo relatório do auditor independente

Seção	Descrição
Opinião	Mantém o conteúdo, transferindo o texto do fim para o início do relatório.
Base de opinião	Inclui declaração sobre a independência do auditor.
Incerteza material relacionada com a continuidade operacional (se aplicável)	Incerteza material em relação à continuidade operacional (<i>going concern</i>), descrita em uma seção separada (<i>close calls</i>).
Principais assuntos de auditoria	Nova seção requerida para auditoria de empresas listadas, nas demais entidades a divulgação é opcional.
Outras informações	Nova seção detalhando a responsabilidade do auditor sobre outras informações que acompanham as demonstrações financeiras (por exemplo: Relatório da Administração) e o resultado dos procedimentos aplicados sobre elas.
Responsabilidade da administração	Ampliada para incluir explicação sobre a responsabilidade da administração em relação à continuidade operacional
Responsabilidade do auditor	Descrição mais abrangente das responsabilidades do auditor, inclusive em relação à continuidade operacional.

Fonte: PwC (2016, p. 16).

2.3 PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA

Os PAAs necessitam apresentar uma linguagem acessível aos usuários da informação, em que permitirão uma melhor interpretação a ser realizada pelos *stakeholders*, os quais irão obter conhecimentos adicionais. (CFC, 2016).

Nesse sentido, NBC TA 701 deixa expresso que o auditor necessita avaliar e escolher quais assuntos apresentam maior significância na realização da auditoria. Por isso, os PAAs possuem parágrafo específico no relatório de auditoria, onde são expressos os

assuntos que, segundo o julgamento profissional do auditor, foram os mais significativos na auditoria das demonstrações contábeis do período corrente. Os principais assuntos de auditoria são selecionados entre os assuntos comunicados aos responsáveis pela governança (NBC TA 701, 2016).

Pontua-se, conforme a NBC TA 701 (CFC, 2016, p.3), que o auditor deve considerar os fatores a serem elencados abaixo para determinar quais serão os principais assuntos de auditoria a serem reportados, dentro do relatório:

a) As áreas avaliadas pelo auditor como de maior risco de distorção relevante ou riscos significativos identificados, conforme a NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente.

b) As áreas das demonstrações contábeis que, tanto o auditor quanto a administração da entidade, julgam apresentar alto grau de incertezas na estimativa contábil.

c) O efeito sobre a auditoria de fatos ou sobre transações significativas ocorridas durante o período.

Os relatórios de auditoria, ao longo da história, passaram por diversas alterações, sempre visando a uma melhoria que atendesse as demandas e trouxesse documentos com melhores informações. Nesse sentido, verificam-se constantes alterações nas normas de auditoria. (GRANTTHORNTON, 2016).

Constata-se, conforme Marques e Souza (2017), a necessidade de apontar os motivos pelos quais as informações reportadas dentro dos relatórios de auditoria

foram consideradas PAAs, uma vez que esse conjunto proporciona uma melhoria significativa na qualidade dos relatórios. Por isso, é necessário que essas informações tenham explicações dos motivos pelos quais foram considerados um PAA e como foram tratados, porque esse conjunto melhora a qualidade do relatório.

2.4 SETOR DE TELECOMUNICAÇÃO

O setor de telecomunicação vem se expandido no território nacional. Nota-se que, desde o ano de 1808, já se encontravam atividades exercidas pelos Correios, quando houve a devida regulamentação em 1852. Logo após a Revolução Industrial, houve um grande marco no setor de telecomunicação com advento do telefone no ano de 1876 e que se tornou um utensílio doméstico no ano de 1940 (BRANDÃO, 1996).

Reporta-se que a primeira empresa voltada para essas atividades no Brasil foi fundada no ano de 1880 e tinha como nome *Brazilian Telephone Company* (FIÓRIO *et al.*, 2008). Posteriormente, durante o período de 1952 e 2001, foi necessário rever as questões estruturais das empresas do setor de telecomunicação por meio do processo de convergência tecnológica (BNDES, 1995). A década de 90 trouxe um grande marco para o setor devido ao processo de privatização das companhias de telecomunicações. Destaca-se, assim, o início das primeiras empresas privadas, dentre elas: Claro, Oi, Tim e Vivo (ESTADÃO, 2018).

Em seguida, com a promulgação da Lei Geral de Telecomunicações (LGT), houve o início do processo de privatização e reestruturação do setor de telecomunicações no Brasil, assim como a criação da Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel), a qual tinha como objetivo criar normas para garantir transparência e qualidade dos meios de comunicação (PIRES, 1999).

Ao se observarem todos os aspectos históricos do setor de telecomunicações no Brasil, pode-se dizer que é um campo atraente para investimentos, uma vez que as empresas pertencentes a esse setor prestarem serviços considerados essenciais.

2.5 ESTUDOS ANTERIORES

Com base na revisão da literatura, certifica-se que alguns trabalhos vêm sendo desenvolvidos com foco em encontrar os principais assuntos de auditoria. Ao longo dessa seção, busca-se elencar os trabalhos anteriores nessa área.

Os estudos relacionados com a remuneração dos auditores evidenciam variáveis importantes que determinam os honorários. Visando avaliar o comportamento dos custos no cenário da auditoria, Camargo *et al.* (2011) avaliaram haver uma influência de fatores e determinadas variáveis iriam comportar de forma negativa e outros aspectos de forma positiva. Assim sendo, o estudo buscou investigar os fatores determinantes do comportamento dos custos com auditoria nas empresas negociadas na Bolsa de Valores de São Paulo (BM&FBOVESPA), cujo comportamento dos custos com auditoria não estão ligados aos honorários de auditoria.

Nesse sentido, Carvalho e Dantas (2015) pontuaram que as exigências por práticas melhores de governança corporativa são importantes, e que os serviços de auditoria com valores mais altos devem estar em pauta. Além disso, também trouxeram evidências entre os aspectos positivos e negativos. Nesse sentido, verificou-se que a relação entre o tamanho da entidade interligada com a auditoria a ser realizada por uma *Big Four* está diretamente ligada ao valor cobrado pelos auditores e esse aspecto enquadra-se na posição positiva, já ao se avaliar os índices de rentabilidade, especificamente a liquidez corrente alinhada com a alteração na firma de prestação de auditoria, nota-se uma exposição negativa sobre o valor cobrado pelos auditores.

Em concordância, Kaveski e Cunha (2016) auferiram a existência de alguns fatores que influenciam diretamente os honorários de auditoria independente. Observou-se que quanto maior o tamanho da empresa menor seria sua alavancagem e conseqüentemente maiores valores seriam atribuídos aos auditores independentes atuantes dentro das empresas do Novo Mercado.

Ao se pensar no aspecto da inserção dos principais assuntos de auditoria

dentro do relatório, Cordos e Fülöp (2015) buscaram compreender qual era opinião dos usuários, em que se conseguiu identificar que a maioria dos utilizadores do relatório de auditoria percebe que a proposta do IASB em incluir essa nova seção trará efeitos positivos dentro do relatório.

À vista disso, Köhler, Ratzinger-Sakel e Theis (2016) buscaram justamente identificar esses efeitos proporcionados pelos principais assuntos de auditoria dentro do relatório do auditor e chegaram à conclusão de que a necessidade de se aplicar uma linguagem de fácil compreensão não está sendo executada, dado que os investidores não profissionais não conseguem compreender as informações elencadas por meio dos principais assuntos de auditoria.

Em concomitância, Nwaobia, Luke e Theophilus (2016) e Lennox, Schmidt, Thompson (2017) realizaram avaliações sobre os novos padrões estabelecidos aos relatórios de auditoria. Dessa forma, conseguiram verificar que a qualidade do relatório do auditor permite a identificação de forma confiável em relação às incertezas nas medidas contábeis, uma vez que diminuiria as assimetrias informacionais.

Estudos recentes propõem averiguar os conteúdos informacionais dos PAAs. Para tanto, Venturini *et al.* (2022) fizeram um comparativo entre os principais assuntos de auditoria e a previsão de analistas financeiros das empresas listadas na B3 S.A. – Brasil, Bolsa, Balcão (B3) e conseguiram constatar que os PAAs são mecanismos capazes de direcionar a atenção dos usuários ao conteúdo do relatório de auditoria.

Conclui-se que, avançando nos estudos a respeito dos PAAs, esses buscam encontrar relação entre o novo relatório de auditoria e as consequências trazidas a partir dessas alterações à norma de auditoria.

2.5 PANDEMIA E OS REFLEXOS NA AUDITORIA

Elucida-se que, ao avaliar o cenário mundial, se pode dizer que a pandemia da COVID-19 causou grandes impactos, por isso pontua-se a grande relevância de se reportar sobre esse assunto dentro das demonstrações contábeis, onde se tornou uma das principais temáticas entre os órgãos normatizadores e reguladores internacionais.

Ressalta-se que dentro da literatura já há a presença de alguns estudos que buscaram evidenciar os reflexos da pandemia nos relatórios. Silva (2020) menciona que recentemente o Financial Reporting Council (FRC) e a Deloitte fizeram evidências referentes aos efeitos da pandemia nos relatórios publicados por empresas com atuação em diversos setores da economia mundial já no primeiro trimestre de 2020.

O estudo desenvolvido por Pereira *et al.* (2021) evidenciou os reflexos da pandemia nas demonstrações contábeis das dez maiores empresas listadas na *New York Stock Exchange* (NYSE) do setor de óleo e gás, onde se nota que os assuntos mais reportados estavam interligados às avaliações sobre continuidade operacional, questões voltadas para o valor recuperável dos ativos e as inseguranças devido ao aspecto pandêmico.

Dentro dessa panorama, Martins (2020) deixa elencado que as modificações relevantes frente ao patrimônio da empresa devem ser expresso dentro das Notas Explicativas (NE). No entanto, Pereira *et al.* (2021) conseguiram observar que as divulgações referentes aos impactos da COVID-19 pelas empresas avaliadas no estudo nem sempre estavam sendo expostas nas NE, e sim em seções específicas para retratar o tema.

Pondera-se, conforme Silva, Silva Júnior e Santos (2020), a importância de se avaliarem as perspectivas futuras como, por exemplo, a capacidade das empresas em manterem suas operações frente ao cenário de crise sanitária.

3. ASPECTO METODOLÓGICO

Ao se avaliarem os termos metodológicos, nota-se que esta pesquisa será descritiva e quali-quantitativa, visto que o propósito do trabalho é verificar os principais assuntos de auditoria das empresas de telecomunicação a partir da nova regulamentação proposta sobre o novo relatório de auditor, alinhado às perspectivas das publicações das PAAs feitas antes e durante o período da pandemia da COVID-19, por meio da interpretação desses relatórios.

Sendo assim, o trabalho será de caráter documental, tendo como base de coleta os dados dos relatórios de auditoria, extraídos dos *sítes* das empresas do setor de telecomunicação durante o período de 2016 até 2021.

A escolha do espaço temporal para coleta de dados deve-se ao início da vigência da nova norma, que passou a solicitar a seção referente aos principais assuntos de auditoria a partir do ano de 2016, assim como a abrangência de relatórios divulgados entre os períodos anteriores e durante a crise sanitária, a fim de permitir inferências e constatações respaldadas em avaliar se houve alterações nas PAAs impactadas pela COVID-19.

Conforme salientado por Gil (2008), compreende-se que a pesquisa descritiva tem como foco a inserção das características de uma população ou de qualquer acontecimento observável ou do estabelecimento de relações entre variáveis.

Complementarmente, do ponto de vista do que venha ser a abordagem qualitativa, é possível verificar os apontamentos de Llewellyn e Nortcott (2007) que reportam que trabalhos qualitativos têm o propósito de descrever um problema a partir das inferências realizadas por meio da avaliação das características de situações, eventos e organizações.

Portanto, a partir do propósito de se realizar um estudo sobre os assuntos reportados no relatório de auditoria, verifica-se a utilização da técnica de análise de conteúdo que, conforme Bardin (2011, p.47), pode ser definida como “um conjunto de técnicas de análise das comunicações, visando a obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores quantitativos ou não, que permitam a inferência de conhecimentos”.

Ao se verificar o aspecto amostral, certifica-se que a pesquisa contemplará as empresas brasileiras de capital aberto segmentadas no setor de telecomunicação, visto que esse setor tem grande representatividade dentro da economia nacional. Além disso, verifica-se que, durante o período pandêmico, esse setor mostrou-se essencial para atividades efetuadas em caráter remoto.

Inferese-se que, após a realização da coleta de dados, ocorreu a análise dos resultados por meio da avaliação do conteúdo das observações levantadas nos

relatórios para determinar os principais assuntos de auditoria, apresentados pelas empresas de telecomunicação após a implementação da nova resolução a respeito dos Relatórios de Auditoria. Assim sendo, ao se observarem as informações extraídas dos relatórios, houve a classificação em planilhas eletrônicas e posteriormente a tabulação das informações conforme o ano e a empresa de auditoria.

De acordo com a norma (NBC TA 700, 2016, p. 2), as novas exigências têm como “objetivo propiciar o equilíbrio apropriado entre a necessidade de consistência e comparabilidade do relatório do auditor em mercado globalizado e a necessidade de aumentar o valor do relatório do auditor ao tornar as informações nele contidas mais relevantes para os usuários”.

Considera-se como limitação a utilização apenas da seção de PAA, constante nos relatórios de auditoria. Além disso, os resultados são limitados ao segmento de telecomunicação, por isso os resultados não podem ser generalizados.

4 RESULTADOS

4.1 Caracterização da amostra

Foram analisadas 8 empresas de telecomunicação listadas na B3: Algar Telecom S/A; Brisanet Participações S.A; Desktop S.A; Oi S.A; Telec Brasileira S.A; Telefônica Brasil S.A; Tim S.A e Unifique Telecomunicações S.A.

Pondera-se que, durante o espaço temporal de análise do estudo, algumas empresas não divulgaram informações referentes a suas Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP). Nesse sentido, o Quadro 2 tem como propósito elucidar a relação das informações divulgadas pelas empresas de telecomunicação em seus respectivos anos.

Quadro 2 – Relação das informações divulgadas em cada ano

Empresa	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Algar Telecom S/A	X	X	X	X	X	X
Brisanet Participações S.A				X	X	X
Desktop S.A			X	X	X	X
Oi S.A	X	X	X	X	X	X
Telec Brasileira S.A	X		X	X	X	X
Telefônica Brasil S.A	X	X	X	X	X	X
Tim S.A	X	X	X	X	X	X
Unifique Telecomunicações S.A.			X	X	X	X

Fonte: Elaborada pelos autores (2022)

Ao se avaliarem as instituições que constituem a amostra, observa-se que apenas as empresas de telecomunicação Algar Telecom S/A; Oi S/A; Telefônica Brasil e Tim S/A, fizeram o reporte referente à divulgação das PAAs em todos os anos que contemplam a coleta de dados.

O Quadro 3 busca evidenciar quais empresas de auditoria fizeram o relatório das PAAs para cada companhia durante os períodos de 2016 a 2021.

Quadro 3 – Relação empresas de auditorias em cada ano

EMPRESAS	AUDITORIA					
	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Algar Telecom S/A	ERNST & YOUNG	ERNST & YOUNG	ERNST & YOUNG	DELOITTE	DELOITTE	DELOITTE
Brisanet Participações S.A	-	-	-	ERNST & YOUNG	ERNST & YOUNG	ERNST & YOUNG
Desktop S.A	-	-	KPMG	KPMG	KPMG	KPMG
Oi S.A	KPMG	BDO RCS	BDO RCS	BDO RCS	BDO RCS	BDO RCS
Telec Brasileira S.A	BEZ	-	MACIEL AUDITORES S/S	CONSULT	CONSULT	CONSULT
Telefônica Brasil S.A	ERNST & YOUNG	PWC	PWC	PWC	PWC	PWC
Tim S.A	BDO RCS	BDO RCS	PWC	ERNST & YOUNG	ERNST & YOUNG	ERNST & YOUNG
Unifique Telecomunicações S.A.	-	-	ERNST & YOUNG	ERNST & YOUNG	ERNST & YOUNG	ERNST & YOUNG

Fonte: Elaborada pelos autores (2022)

Constata-se que a companhia Algar apresentou o relatório de auditoria realizada pela empresa Ernst & Young pelo período de três anos consecutivos, no entanto, a partir do ano de 2019, uma nova empresa de auditoria assumiu a emissão dos relatórios. Em contrapartida, a Brisanet, em todos os anos em que emitiu seu relatório referente às PAAs, teve como empresa de auditoria a Ernst & Young, o mesmo fato é evidenciado para companhia Unifique.

O Quadro 4 evidencia os principais assuntos de auditoria das empresas que compõem a amostra durante o período de 2016 a 2019. Denota-se que algumas instituições do setor de telecomunicação não tiveram reportados em suas Demonstrações Financeiras Padronizadas os principais assuntos de auditoria, uma vez que a auditoria emitiu relatório sem ressalva.

Nesse sentido, torna-se importante ressaltar que, em concordância com a NBC TA 701 (Normas Brasileiras de Contabilidade) – Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente, fica expressamente definido a obrigatoriedade da divulgação dos PAAs para os relatórios de auditoria das empresas listadas em Bolsas de Valores. Dessa forma, as empresas de telecomunicação apresentadas nessa amostra, ao não apresentarem uma seção expondo os seus PAAs, estão descumprindo as normas expressas pela NBC TA 701.

O quadro abaixo apresenta apenas a Algar, Oi e Telefônica, que tiveram, em todos os anos da composição da amostra, o levantamento dos seus principais assuntos de auditoria, apresentados para os usuários contábeis.

Quadro 4 – PAAs das empresas do Setor de Telecomunicação

	ALGAR	BRISANET	DESKTOP	OI	TELEC	TELEFÔNICA	TIM	UNIFIQUE
2016	<ul style="list-style-type: none"> Recuperação do valor de ativos intangíveis e imobilizados Reconhecimento de receita 			<ul style="list-style-type: none"> Plano de recuperação judicial e valor recuperável de ativos 	<ul style="list-style-type: none"> Tributos a recuperar Investimentos Programa de Indenização por Serviços Prestados - PISP Fase pré-operacional de projetos 	<ul style="list-style-type: none"> Recuperabilidade de ágio Reconhecimento de Receita 	<ul style="list-style-type: none"> Provisão para contingências tributárias Avaliação de perda por impairment de ágio Reconhecimento de receita <i>unbilled</i> Reapresentação de anos anteriores e reconhecimento de receita pré-paga 	
2017	<ul style="list-style-type: none"> Recuperação do valor de ativos intangíveis e imobilizados Reconhecimento de receita 			<ul style="list-style-type: none"> Impactos da homologação do Plano de Recuperação Judicial Baixa de depósitos judiciais e remensuração das provisões para contingência Cível e Trabalhista Avaliação da recuperabilidade de ativos da vida útil definida e de longa duração 		<ul style="list-style-type: none"> Provisão para contingências tributárias e regulatórias Reconhecimento de "receita não faturada" Ambiente de controle internos e de Tecnologia da Informação 	<ul style="list-style-type: none"> Provisão para contingências tributárias Avaliação de perda por impairment de ágio Reconhecimento de receita unbilled 	sem informação
2018	<ul style="list-style-type: none"> Recuperação do valor de ativos intangíveis e imobilizados Reconhecimento de receita 		<ul style="list-style-type: none"> Mensuração da receita 	<ul style="list-style-type: none"> Reconhecimento dos efeitos contábeis da homologação do Plano de Recuperação Judicial Provisão para contigência e depósitos judiciais Avaliação de recuperabilidade de ativos de vida útil definida e de longa duração Ambiente complexo de controle internos e de tecnologia da informação 	<ul style="list-style-type: none"> Arivo Imobilizado e Análise de Recuperabilidade (Impairment) Tributos a Recuperar Investimentos Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS 	<ul style="list-style-type: none"> Provisão para contingências tributárias e regulatórias Reconhecimento de 'receita não faturada' 	<ul style="list-style-type: none"> Reconhecimento de receita Ágio fundamentado em rentabilidade futura Provisão para contingências tributárias Adoção dos novos pronunciamentos contábeis 	<ul style="list-style-type: none"> Auditoria dos valores correspondentes
2019	<ul style="list-style-type: none"> Reconhecimento de receita de telecomunicações ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins Adoção de novo normativo contábil, CPC 06 (R2) / IFRS 16 - Arrendamentos 	sem informação	<ul style="list-style-type: none"> Mensuração da receita 	<ul style="list-style-type: none"> Recuperabilidade de ativos de longa duração Provisão p/ contingências Reconhecimento de receita Créditos tributários federais originados de processos judiciais transitados em julgados 	<ul style="list-style-type: none"> Ativo Imobilizado e Análise de Recuperabilidade (Impairment) Investimentos 	<ul style="list-style-type: none"> Provisão para contingências tributárias e regulatórias Reconhecimento de receita Adoção do novo pronunciamento contábil 	<ul style="list-style-type: none"> Provisão para contingências tributárias PIS e Cofins a recuperar Adoção da Norma Contábil de Arrendamentos 	sem informação
2020	<ul style="list-style-type: none"> Reconhecimento de receita de telecomunicações Capitalização ao ativo imobilizado 	sem informação	<ul style="list-style-type: none"> Mensuração da receita Mensuração dos valores justos dos ativos adquiridos e dos passivos 	<ul style="list-style-type: none"> Recuperabilidade de ativos de longa duração Realização de tributos diferidos Provisão para contingências 	<ul style="list-style-type: none"> Ativo Imobilizado e Análise de Recuperabilidade (Impairment) Investimentos Recursos Capitalizáveis 	<ul style="list-style-type: none"> Provisão para contingências tributárias e regulatórias Reconhecimento de receita 	<ul style="list-style-type: none"> Provisão para contingências tributárias 	<ul style="list-style-type: none"> Reconhecimento de receita Recuperabilidade dos ativos intangíveis de vida útil definida e indefinida
2021	<ul style="list-style-type: none"> Receita de produtos e serviços de telecomunicações Capitalização ao ativo imobilizado 	<ul style="list-style-type: none"> Reconhecimento de receita 	<ul style="list-style-type: none"> Mensuração da receita dos serviços prestados Mensuração dos valores justos dos ativos adquiridos e dos passivos assumidos em combinação de negócios 	<ul style="list-style-type: none"> Recuperabilidade de ativos de longa duração Realização de tributos diferidos Provisão para contingências 	sem informação	<ul style="list-style-type: none"> Provisão para contingências tributárias e regulatórias Reconhecimento de receita Teste de impairment do ágio 	sem informação	<ul style="list-style-type: none"> Reconhecimento de receita Recuperabilidade dos ativos intangíveis de vida útil definida e indefinida

Fonte: Elaborada pelos autores (2023)

A partir dessas informações fornecidas aos usuários, certifica-se a importância em se levantarem os PAAs das companhias de telecomunicação. Em suma, nem todas as empresas tiveram o reporte dessas informações em todos os períodos do espaço temporal de 2016 a 2021.

Assim sendo, ao se avaliar cada empresa contemplada na amostra, observam-se algumas similares nos PAAs apresentados durante os anos como, por exemplo, no reconhecimento de receita. No entanto, cada instituição tem suas particularidades e os assuntos são construídos conforme a avaliação do auditor em relação à significância para cada período das demonstrações contábeis.

Quando se avalia empresa por empresa, é possível constatar algumas particularidades como, por exemplo, a instituição Algar que, durante o pico pandêmico, não apresentou DFP, não permitindo, assim, a constatação dos relatórios emitidos pelos auditores independentes a respeito dos PAAs. Já a empresa Brisante, reporta-se que houve início das divulgações no ano de 2019, no entanto não apresentou em suas DFPs os PAAs, ao passo que a companhia Unifique permitiu a avaliação de seus PAAs apenas no ano de 2021.

Considerando-se a companhia Desktop, verifica-se que, no ano de 2019, não houve reflexos da pandemia na composição de seus PAAs. Em se tratando das empresas Tim e Telefônica, observa-se um destaque para o assunto provisão para contingência tributária, em que se justifica devido à correlação com os problemas de governança e as alterações nas decisões judiciais.

O Quadro 5 pretende conciliar os PAAs que foram recorrentes por empresa.

Quadro 5 – Empresas x PAAs

Empresa	Principais Assuntos
Algar Telecom S/A	<ul style="list-style-type: none"> • Recuperação do valor de ativos intangíveis e imobilizados • Reconhecimento de receita • ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS • Adoção de novo normativo contábil, CPC 06 (R2) / IFRS 16 - Arrendamentos • Capitalização ao ativo imobilizado • Combinação de negócios

Brisanet Participações S.A	<ul style="list-style-type: none"> • Reconhecimento de receita
Desktop S.A	<ul style="list-style-type: none"> • Mensuração da receita • Mensuração dos valores justos dos ativos adquiridos e dos passivos assumidos em combinação de negócios
Oi S.A	<ul style="list-style-type: none"> • Plano de recuperação judicial e valor recuperável de ativos • Impactos da homologação do Plano de Recuperação Judicial • Baixa de depósitos judiciais e remensuração das provisões para contingências Cível e Trabalhista • Avaliação da recuperabilidade de ativos de vida útil definida e de longa duração • Ambiente complexo de controles internos e de tecnologia da informação • Reconhecimento da estimativa da receita a faturar • Dividendos a receber e investimento na Unitel em ativos mantidos para venda • Reconhecimento dos efeitos contábeis da homologação do Plano de Recuperação Judicial • Provisão p/ contingências e depósitos judiciais • Contrato oneroso de fornecimento de capacidade de transmissão de sinais de telecomunicações • Créditos tributários federais originados de processos judiciais transitados em julgados • Adoção inicial do CPC 06 - Arrendamentos • Investigações legais no âmbito da Operação Mapa de Mina • Aditamento ao Plano de Recuperação Judicial • Ativos mantidos para venda e operação descontinuada
Telec Brasileira S.A	<ul style="list-style-type: none"> • Tributos a Recuperar • Investimentos • Programa de Indenização por Serviços Prestados - PISP • Fase pré-operacional de projetos • Ativo Imobilizado e Análise de Recuperabilidade (<i>Impairment</i>) • Recursos capitalizáveis • Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS
Telefônica Brasil S.A	<ul style="list-style-type: none"> • Recuperabilidade de ágio • Reconhecimento de Receita • Provisão para contingências tributárias e regulatórias • Reconhecimento de "receita não faturada" • Ambiente de controles internos e de Tecnologia da Informação • Adoção do novo pronunciamento contábil • Teste de <i>impairment</i> do ágio
Tim S.A	<ul style="list-style-type: none"> • Provisão para contingências tributárias • Avaliação de perda por <i>impairment</i> de ágio • Reconhecimento de receita <i>unbilled</i>

	<ul style="list-style-type: none"> • Reapresentação de anos anteriores e reconhecimento de receita pré-paga • Ágio fundamentado em rentabilidade futura • Adoção dos novos pronunciamentos contábeis
Unifique Telecomunicações S.A.	<ul style="list-style-type: none"> • Auditoria dos valores correspondentes • Reconhecimento de receita • Recuperabilidade dos ativos intangíveis de vida útil definida e indefinida

Fonte: Elaborada pelos autores (2023)

Constata-se que o assunto mais recorrente entre as empresas do setor de telecomunicação é o reconhecimento de receita devido à necessidade de se compreender os critérios adotados.

Por meio dos dados coletados, verifica-se também a relevância do assunto *Impairment*, cuja crise econômica, ocasionada pelo período pandêmico, desencadeou incertezas para o futuro das companhias.

A adoção dos novos pronunciamentos contábeis do CPC 06 (Comitê de Pronunciamento Contábeis – Arrendamentos também foi levantado como um dos PAAs pelas companhias Algar, Oi e Tim. Veicula-se que a norma *Leasing* começou a vigorar de forma obrigatória no Brasil apenas em 2019, quando a nova forma de reconhecer os arrendamentos trouxe impactos relevantes para as demonstrações contábeis, o que levou à priorização nos relatórios de auditoria.

A companhia de telecomunicação Oi teve a maioria dos PAAs respaldados no seu processo de Recuperação Judicial, que se iniciou no ano de 2016, cujos relatórios de auditoria foram contemplados na observação deste estudo.

De forma geral, observa-se, a partir da composição do quadro 4 e 5, que não houve grandes impactos e alterações em relação à formação dos principais assuntos de auditoria emitidos pelos auditores no setor de telecomunicação das empresas listadas na bolsa de valores.

5 CONCLUSÃO

Certifica-se, conforme a exposição das empresas de auditoria por companhia a cada ano de observação da amostra, que está ocorrendo o cumprimento das

normas estabelecidas pela CVM (Comissão de Valores Mobiliários), em que fica expresso que deve ocorrer a rotatividade dos auditores independentes a cada cinco anos e com intervalo de, no mínimo, três anos para que possa ocorrer novamente a recontração de uma mesma empresa de auditoria.

O estudo conseguiu atingir o seu objetivo, pois estava respaldado na identificação e na análise dos principais assuntos de auditoria, a fim de avaliar os critérios que fomentaram as escolhas dos PAAs das empresas de capital aberto, inseridas no setor de telecomunicação, listada na B3 a partir da observação dos impactos decorrentes da pandemia da COVID-19.

Um dos principais assuntos reportados nos PAAs é o reconhecimento de receita, uma vez que esse reconhecimento foi exposto por todas as companhias de telecomunicação, entretanto somente a empresa Telec não evidenciou essas informações. Esse resultado está em concordância com o estudo realizado por Calores, Alves e Pinheiro (2018) que também constataram que o reconhecimento da receita deveria ser um dos PAAs, reportados pelas empresas listadas na B3 no ano de 2016.

Para tanto, o processo de mensuração e de reconhecimento do montante de receita referente à venda de produtos e serviços de telecomunicações apresenta sua relevância por demonstrar o volume de transações operacionalizados pela instituição, portanto compreendido como um assunto importante na auditoria das empresas de telecomunicação.

Os impostos deferidos foram um dos assuntos que ganhou destaque nos relatórios de auditoria pertencentes à composição da amostra. Compreende-se que esses impostos referem-se aos tributos incidentes sobre o lucro que só serão pagos pelas empresas de telecomunicação no próximo ano. Nesse sentido, a apuração dos impostos deferidos é importante, pois permite aos usuários contábeis a interpretação e a utilização das informações expostas no balanço financeiro de forma fidedigna.

Destaca-se também como PAA a recuperabilidade de ativos, que foi recorrente em diversos anos nos relatórios de auditoria das empresas de telecomunicação como, por exemplo, o da companhia Oi S.A. Ressalta-se, assim, que o teste de

recuperabilidade deve ser realizado anualmente ou sempre que houver indícios de que o ativo possa ter sofrido algum tipo de desvalorização com relação ao seu valor contábil original., evidenciando que a realização do teste de Recuperabilidade é importante para evitar que um ativo seja registrado com um valor superior ao valor recuperável, tornando a informação representada no balanços das empresas de telecomunicação mais confiável e próxima ao Real.

As empresas de telecomunicação estão alinhadas na divulgação dos seus PAAs, em que se percebe que há presença de assuntos em comum nos relatórios das auditorias, mesmo sendo emitidos por empresas distintas. Além disso, verificou-se que não houve grandes mudanças na composição dos PAAs durante o período de crise sanitária.

Portanto, depreende-se que os PAAs são de grande valia e importância para os usuários das demonstrações contábeis, uma vez que apresenta os principais assuntos de cada empresa, assim como retrata a posição dos auditores independentes de como conduzir cada assunto.

Nesse sentido, sugere-se que outros trabalhos possam ser desenvolvidos com a proposta de avaliar outros setores da economia e assim comparar se há tendências em relação às questões consideradas relevantes pelos auditores ao serem comparadas com o setor de telecomunicação.

REFERÊNCIAS

ANTUNES, J.; ALVES, V. P. R.; ANTUNES, Guilherme Marinovic Brscan. **Análise das Demonstrações Contábeis das Principais Companhias Aéreas Brasileiras: Fracassos e Sucessos Anunciados?**, 2006.

ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1983.

Bardin, L. **Análise de conteúdo**. 70. Ed. São Paulo, 2011.

BNDES SETORIAL. Rio de Janeiro: **Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social**, 1995.

BRANDÃO, C. A., **Telecomunicações e Dinâmica Regional no Brasil** – Tese de Doutorado, Instituto de Economia, Universidade Estadual de Campinas, Fevereiro, 1996.

BRASIL. Normas Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria Independente **NBC TA-701- Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Inde-pendente**. Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 19 de agosto de 2016. Disponível em: < [http:// http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/](http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/) >. Acessado em: abril/2022.

BRAUN, J. – VEJA. **Quarentenas e restrições reduzem poluição na Itália, China e em NY**. 2020. Disponível em: <https://veja.abril.com.br/mundo/quarentenas-e-restricoes-reduzem-poluicao-na-italia-china-eem-ny/>. Acesso em: maio/2022.

BRAVOSI, J., & SANTOS, S. D. **Considerações acerca da auditoria interna e externa**, 2013. Disponível em <https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/auditoriainternaeexternadoc.pdf>. Acessado em: março/2022.

CAMARGO, R. V. W.; PEPINELLI, R. C. C.; DUTRA, M. H.; A., L. Fatores determinantes do comportamento dos custos com auditoria independente nas empresas negociadas na BM&FBOVESPA. **Congresso Brasileiro de Custos. Anais**, 2011. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/461/461>>.. Acessado em: abril/2022.

CARVALHO, P. R. M.; DANTAS, J. A. **Relação entre a remuneração dos auditores e a estrutura de governança corporativa das companhias auditadas**. 5º Prêmio Transparência Universitária Ibracon, 2015.

CHIUDINI, V.; CUNHA, P. R.; MARQUES; L. Relação entre a Republicação das Demonstrações Contábeis e o Audit Delay. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**. Florianópolis, v. 17, n. 51, p. 89-107, 2018.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2016. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597006681/cfi/6/2/4/2/2@0:0.101>>. Acessado em: março/2022.

COLARES, A.C. V.; ALVES, I. K. C.FERREIRA, C.O. Principais Assuntos De Auditoria: Expectativas Dos Auditores Independentes Quanto Ao Novo Relatório De Auditoria. **Revista Mineira de Contabilidade**. v. 19, n. 3, 64-76, 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Norma Brasileira de Contabilidade. NBC TA 701- Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente**. São Paulo, 04 de julho 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Norma Brasileira de Contabilidade. NBC TA 200 (R1) - Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria**. São Paulo, 19 de agosto 2016. Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA200\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA200(R1)). Acessado em: março/2022.

CORDOS, G. S.; FÜLÖP, M. T. Understanding audit reporting changes: introduction of Key Audit Matters. **Accounting and Management Information Systems**. Vol. 14, No. 1, p. 128-152, 2015.

COUNCIL. Extended auditor's reports: A review of experience in the first year. **Financial Reporting**. Londres, 2015.

Defond, M., & Zhang, J. (Agosto de 2014). **A Review of Archival Auditing Research**, 2014.

ESTADÃO. Após 20 anos de privatização, uso do telefone mudou. Com a chegada dos smartphones, e suas tecnologias sofisticadas, dados têm maior peso no faturamento das operadoras do que voz. **Época Negócios**, 2018. Disponível em: <<https://epocanegocios.globo.com/Brasil/noticia/2018/07/apos-20-anos-de-privatizacao-uso-do-telefone-mudou.html>>. Acesso em: janeiro/2023.

FIÓRIO, S. L.; NOSSA, S. N.; COSTA, R. A.; PEREIRA, A. N.; NOSSA, V. A responsabilidade social corporativa nos informes empresariais do setor de telecomunicações: Uma análise exploratória e documental. **Revista Unb Contábil**, Brasília, v. 11, n. 1-2, p. 279-295, jan./dez. 2008.

FIRMINO, J. E.; DAMASCENA, L. G.; PAULO, E. Qualidade da auditoria no Brasil: Um estudo sobre a atuação das auditorias independentes denominadas Big Four. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 5, n. 3, 2011.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**.6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GRANTTHORNTON. **Novo Relatório do Auditor**. Disponível em: <<https://www.grantthornton.com.br/insights/articles-and-publications/novo-relatorio-do-audi-tor/>>. Acessado em: abril/2022.

IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. **Ibracon divulga estudo inédito sobre os Principais Assuntos de Auditoria**, 09 de junho de 2017. Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detDocumento.php?cod=100>. Acessado em: março/2022.

KAVESKI, I. D. S.; CUNHA, P. R. Fatores Determinantes dos Honorários da Auditoria das Empresas Listadas no Novo Mercado da BM&FBOVESPA. **Contabilidade, Gestão e Governança. Brasília**. v. 19. n. 1. p. 49-63. jan./abr. 2016.

KAVESKI, I. D. S.; DEGENHART, L.; FERNANDES, M. S.; FARIA, L. F. C.; MANUEL JUNIOR, M. M. Qualidade da governança corporativa, honorários de auditoria e não-auditoria das empresas brasileiras de capital aberto do índice de ações com governança corporativa diferenciada (IGCX). **G&ECont**, v.3, n.1, Floriano-PI, jan-jun. 2016.

KÖHLER, A. G.; RATZINGER S. N. V. S.; THEIS, J. C. **The Effects of Key Audit Matters on the Auditor's Report's Communicative Value: Experimental Evidence from Investment Professionals and Non-professional Investors**, 2016. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2934682>. Acessado em: abril/2022.

LENNOX, C. S.; SCHMIDT, J. J.; THOMPSON, A. **Is the Expanded Model of Audit Reporting Informative to Investors? Evidence from the UK**, 2017. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2619785>. Acessado em: abril/2022.

LLEWELLYN, S.; NORTHCOTT, D. The “singular view” in management case studies qualitative research in organizations and management. **An International Journal**, v. 2, n. 3, p. 194-207, 2007.

MARQUES, V. A.; DE SOUZA, M. K. P. Principais assuntos de auditoria e opinião sobre o risco de descontinuidade: uma análise das empresas do IBOVESPA. **RIC**, [S.l.], v. 11, n. 4, p. 1, 2017.

MARTINS, E. Não aguento mais ouvir falar em coronavírus: Mas é preciso escrever sobre as implicações da pandemia para a Contabilidade. **Pensamento Contábil**, 2020. Acessado em: maio/2022. Disponível em: <https://pensamentocontabil.com.br/2020/04/22/nao-aguento-mais-ouvir-falar-emcoronavirus/>

NWAOBIA, A. N.; LUKE, O.; THEOPHILUS, A. A. The new auditors' reporting standards and the audit expectation gap. **International Journal of Advanced Academic Research - Social & Management Sciences**. v.2, n. 11. 118-133, 2016.

NBC TA 700/2016 – **Formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis**. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA700.pdf>. Acessado em: março/2022.

PEREIRA, G. S.; SOUSA, S. L.; CRUZ, C. F.; SANTOS, O. M. Impactos da Pandemia da COVID-19 na Evidenciação das Demonstrações Contábeis das Maiores Empresas do Setor de Óleo e Gás Listadas na NYSE. In: 21° USP INTERNATIONAL CONFERENCE IN ACCOUNTING, 21., 2021, São Paulo. **Anais [...]**. São Paulo: Usp, 2021. p. 1-21.

PEREZ JÚNIOR, J. H. **Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2012. Disponível em: <<https://integrada.m.inhabiblioteca.com.br/#/books/9788522469918/cfi/0!/4/2@100:0.00>>. Acessado em: março/2022.

PIRES, J. C. L. **Políticas regulatórias no setor de telecomunicações: a experiência internacional e o caso brasileiro**. BNDES, set. 1999.

PwC. **Demonstrações financeiras e sinopses normativa e legislativa: guia 2016/2017**. 26. ed. São Paulo: PricewaterhouseCoopers, 2016. Disponível em: . Acessado em: março/2022.

REINA, D.; SILVA, F. A. S.; LEMES, S.; REINA, D. R. M. O Novo Relatório do Auditor Independente Apresenta Maior Grau De Complexidade Informacional? In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 15., 2018, Vitória. **Anais [...]**. Vitória: ABC, 2018.

ROCHA, D. Contagem regressiva para o novo relatório de auditoria. **Revista RI – Relação com Investidores**, 207. Ed. 2016.

SEETHARAMAN, P. Business models shifts: impact of covid-19. **International Journal Of Information Management**, [S.L.], v. 54, p. 102-173, 2020.

SILVA, M. R.; SILVA JÚNIOR, F. J.; SANTOS, M. I. C. **Efeitos da COVID-19 nos trabalhos dos contadores e auditores**. 2020. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/20UspInternational/ArtigosDownload/2897.pdf>. Acesso em: maio/2022.

SILVA, P. H. S. **Impacto da pandemia da COVID-19 na continuidade operacional das companhias listadas na B3**. 2020. 62 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de

Gestão Para Competitividade, Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2020.

SILVESTRE, A. O.; SPRENGER, K. B.; KRONBAUER, C. A. Relatório Modificado de Auditoria: Análise Pré e Pós-Convergência aos Padrões Internacionais de Contabilidade.

Revista Catarinense da Ciência Contábil, Florianópolis, v. 15, n. 44, p. 75-85, jan./abr.,2016.

SOUZA, J. A. S.; ALBERTON, L.; BORBA, J. A. Para quem o Novo Relatório da Auditoria Independente é Compreensível? In: CONGRESSO UNB DE CONTABILIDADE E GOVERNANÇA, 3., Brasília, 2017. **Anais...** Brasília: UNB, 2017. Disponível em: <<http://conferencias.unb.br/index.php/ccgunb/ccgunb3/paper/viewFile/6035/1543>>. Acessado em: março/2022.

VENTURINI, L. B.; BIANCHI, M.; MACHADO, V. N.; PAULO, E. Conteúdo informacional dos principais assuntos de auditoria e a previsão dos analistas financeiros. **Revista Contabilidade Financeira**. USP, São Paulo, v. 33, n. 89, p. 281-299, maio/ago. 2022.