



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UnB)
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO CONTABILIDADE E ECONOMIA (FACE)
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

MARIA APARECIDA PEREIRA BRAGA

**IMPACTOS DA PANDEMIA NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS E NO
RELATÓRIO DE AUDITORIA**

Brasília – DF

2021

MARIA APARECIDA PEREIRA BRAGA

**IMPACTOS DA PANDEMIA NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS E NO
RELATÓRIO DE AUDITORIA**

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. José Alves Dantas

Brasília – DF

2021

IMPACTOS DA PANDEMIA NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS E NO RELATÓRIO DE AUDITORIA

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Membros da Banca Avaliadora

Prof. Dr. José Alves Dantas (UnB)

Orientador

Prof. Dr. Eduardo Tadeu Vieira (UnB)

Examinador

RESUMO

Este estudo teve como objetivo verificar se a situação de pandemia do Covid 19 provocou impacto no conteúdo das demonstrações financeiras e dos respectivos relatórios de auditoria de companhias brasileiras do segmento de Materiais Básicos listadas no Brasil Bolsa Balcão (B3), relativas aos exercícios de 2019 e 2020. Para o alcance desse objetivo foram localizadas demonstrações financeiras e relatórios de vinte companhias desse segmento e analisado se houve, ou não, posicionamento da administração ou dos auditores sobre a pandemia. Os resultados demonstraram que houve manifestação da administração sobre os efeitos do Covid 19 em 25% das companhias examinadas nas demonstrações financeiras de 2019, todas tratadas como eventos subsequentes, e em todas as demonstrações relativas ao exercício de 2020, com foco nos efeitos econômicos da pandemia. No caso dos relatórios de auditoria, não foram encontradas manifestações relativas ao ano de 2019 e em apenas uma entidade nos relatórios relativos a 2020. Isso gera questionamentos sobre a razão pela qual apenas um auditor mencionou o evento em seu relatório, suscitando dúvidas sobre se as firmas de auditoria não entendem como algo digno de destaque nos relatórios de auditoria tal evento, seja como ênfase ou um dos principais assuntos de auditoria. Esse estudo traz uma contribuição referente a alguns questionamentos sobre a importância do posicionamento do auditor com relação a uma pandemia, e sua relevância se dá pelo fato de ser um assunto recente e escarço de literatura precisando ser mais explorado. Concluindo este estudo, foram identificadas questões correlatas que podem permitir o desenvolvimento de outras pesquisas com relação ao posicionamento de auditores e administradores nas demonstrações financeiras e nos relatórios de auditoria com relação ao impacto do Covid 19 e ampliar o entendimento do posicionamento dos relatórios das demonstrações das empresas, ou também para buscar confirmação empírica dos resultados obtidos.

Palavras-Chaves: Auditoria; Pandemia, Relatório do auditor, Opinião do auditor, Covid19.

ABSTRACT

This study aimed to verify whether the Covid 19 pandemic situation had an impact on the content of the financial statements and respective audit reports of Brazilian companies in the Basic Materials segment listed in Brazil Bolsa Balcão (B3), for the years 2019 and 2020. In order to achieve this objective, financial statements and reports were found for twenty companies in this segment and analyzed whether or not there was a position from management or auditors on the pandemic. The results demonstrated that there was a manifestation by management about the effects of Covid 19 in 25% of the companies examined in the 2019 financial statements, all treated as subsequent events, and in all the statements related to the fiscal year 2020, focusing on the economic effects of the pandemic. In the case of audit reports, no statements were found for the year 2019 and in only one entity in the reports for 2020. This raises questions about why only one auditor mentioned the event in his report, raising doubts about whether audit firms do not understand such an event as being worth mentioning in the audit reports, either as an emphasis or one of the main audit matters. This study brings a contribution referring to some questions about the importance of the auditor's position in relation to a pandemic, and its relevance is due to the fact that it is a recent and scarce subject of literature that needs to be further explored. At the end of this study, related issues were identified that could allow the development of further research regarding the positioning of auditors and administrators in the financial statements and in the audit reports regarding the impact of Covid 19 and broaden the understanding of the positioning of the reports of the financial statements companies, or also to seek empirical confirmation of the results obtained.

Key words: Audit; Pandemic, Auditor's report, Auditor's opinion, Covid19.

DEDICATÓRIA

Dedico esta conquista de conclusão da minha graduação em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília a Deus, em primeiro lugar, que me deu força e sabedoria para seguir em frente e nunca desanimar embora tenha encontrado muitos empecilhos no caminho, ao Professor Doutor Jose Alves Dantas, o qual tenho muita gratidão por aceitar me orientar e a tornar meu sonho realidade de adquirir minha primeira graduação, e ao Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira por aceitar ser o avaliador desse estudo.

Dedico também essa conquista à minha família. Minha mãe Iverilda Zeferino Pereira, minha irmã Gilmara, meus irmãos Mario Cesar, Calos Alexandre, Ricardo e Reginaldo que me ajudaram nesta batalha para ver meu sonho realizado, minha vó Rosa Luciano Pereira, que queria muito ver minha conquista, mas não deu tempo.

Dedico também a todos os professores que passaram por minha formação acadêmica, e os quais tenho gratidão a cada um. Também às assistentes sociais do SOU-UnB, que me acolheram quando precisei e que me incentivaram muito, elaborando planos de estudos e me acompanhando quando necessário.

E em especial dedico à memória do meu irmão Gilberto Pereira Braga, que onde estiver, sei que está olhando por mim lá do céu.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, o qual criou minha história dentro da Universidade de Brasília e me deu o discernimento para enfrentar e vencer as batalhas acadêmicas dentro dessa universidade e que também possibilitou transformar meu sonho uma realidade. Ao meu professor e orientador Doutor José Alves Dantas, por ter aceitado me orientar em dias tão difíceis de pandemia com grandes limitações como as aulas *online*, também agradecer o examinador convidado para avaliar esse estudo o Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira do Departamento de Contabilidade que também contribuiu para tornar meu sonho realidade.

Agradeço a todas as pessoas que fizeram parte da minha história e que acompanharam minha luta torcendo por meu sucesso, a minha família, em especial a minha mãe Iverilda Zeferino Pereira, que foi meu alicerce em todas as horas dessa batalha, e que quando eu não tinha dinheiro para pagar passagem ela pegava ônibus com seu passe que permitia acompanhante, e que mesmo velhinha me levava até a Universidade e lá ficava esperando até que a aula acabasse para voltarmos pra casa. Nunca vou esquecer o que ela fez e faz por mim. Agradeço a todos da minha família que me viram passar muita luta e sacrifício e que me ajudaram muito em nome da minha formação e crescimento profissional, e ainda a minha irmã Gilmara Pereira Braga, que foi meu suporte dentro da universidade e a qual incentivei e dei força para entrar também na universidade e hoje é formada em Pedagogia também pela Universidade de Brasília.

Também meu sincero agradecimento a todos os professores que fizeram parte da minha vida acadêmica, com seus ensinamentos que somaram muito a minha formação, agradeço também a todos os colegas de academia que me incentivaram e me ajudaram durante essa caminhada e não esquecendo a equipe de assistentes do SOU-UnB que quando precisei estavam sempre de prontidão para me atender elaborando plano de estudo para que eu conseguisse a aprovação em algumas disciplinas que pareciam impossíveis passar.

E, por último, agradeço imensamente ao meu irmão Gilberto que infelizmente que não está mais entre nós, e que contribuiu muito quando estava vivo para que futuramente eu minha irmã conseguisse vencer nossos estudos, e tenho certeza que ficaria muito feliz com essa conquista.

EPÍGRAFE

Tudo posso naquele que me fortalece. (FILIPENSES 4:13)

SUMÁRIO

RESUMO.....	4
ABSTRACT	5
1 INTRODUÇÃO.....	10
2 REFERENCIAL TEÓRICO	12
2.1 O PAPEL DA AUDITORIA.....	12
2.2 – RELATÓRIOS DO AUDITOR: TIPOS DE OPINIÃO	13
2.3 AUDITORIA EM AMBIENTE DE PANDEMIA DA COVID-19	15
3 – PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	19
3.1 – AMOSTRA	19
3.2 – PARÂMETROS DE ANÁLISE	20
4 – ANÁLISE DE RESULTADOS.....	21
4.1 – MANIFESTAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO SOBRE O COVID 19.....	21
4.2 – MANIFESTAÇÃO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE O COVID 19....	24
5 – CONCLUSÕES.....	26
REFERÊNCIAS.....	29

1 – INTRODUÇÃO

O presente estudo traz uma abordagem atual sobre os impactos da pandemia relativa ao Covid 19, iniciada em 2020, na auditoria. Trata-se de um evento atípico para a humanidade e marcante para história mundial, por tratar-se de uma pandemia de grande impacto em vários setores, incluindo a morte de mais de um milhão de pessoas – no Brasil, segundo o site covid.saude.gov.br, em 07/05/2021, tinha sido confirmados 419.114 mil óbitos e 15.082.44 de casos desde o início da pandemia.

A pandemia teve como consequência imediata o isolamento social, as restrições de deslocamentos e até o *lockdown* em várias cidades do mundo, inclusive no Brasil, que é um termo inglês utilizado para descrever medida e fechamento de regiões para obrigar o isolamento social. Nesse período foram fechados comércios, indústrias, escolas, faculdades e até mesmo serviços bancários, provocando mudanças relevantes no comportamento das pessoas e na forma como as atividades profissionais passaram a ser realizadas. Em termos práticos, grande parte das atividades passou a ser realizada de forma remota.

Esse tipo de situação afetou o desenvolvimento das atividades de auditoria de duas formas, pois tanto as atividades dos clientes quanto da própria equipe de auditores passaram a ser realizadas principalmente de forma remota. Esse tipo de situação tem como consequência a dificuldade na realização de algumas discussões e, principalmente, na aplicação de determinados procedimentos de auditoria, como o exame físico de determinados ativos e testes de observação do controle interno, por exemplo. Nesse sentido, é natural se imaginar que isso provoque efeitos nos resultados da auditoria. Reforça essa percepção o fato de o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) ter divulgado as Circulares 02/2020, 03/2020 e 05/2020 com orientações específicas para a atuação dos auditores em relação aos problemas provocados pela Covid 19.

Dado esse contexto, o presente estudo tem por objetivo verificar se essa situação de pandemia provocou impacto no conteúdo das demonstrações financeiras e dos respectivos relatórios de auditoria de companhias brasileiras do segmento de Materiais Básicos listadas no Brasil Bolsa Balcão (B3), relativas aos exercícios de 2019 e 2020. Basicamente, se procura compreender se os problemas econômicos enfrentados pelas companhias e as dificuldades operacionais enfrentadas pelos auditores provocaram alguma alteração no conteúdo das demonstrações financeiras e nos relatórios de auditoria.

Ao final dos exames espera-se concluir se esse ambiente conturbado, com mudanças drásticas na vida das pessoas e nas atividades das organizações afetou os resultados da auditoria, incluindo: (i) se há o relato das consequências da pandemia para os negócios das

companhias; (ii) se há o relato das principais dificuldades enfrentadas pelos auditores e sobre como lidaram com essa condição; (iii) se houve alguma mudança relevante entre os exercícios 2019 e 2020 na comunicação desses eventos; (iv) se houve mudança relevante quanto aos tipos de opinião dos auditores sobre a fidedignidade das demonstrações financeiras; entre outros.

Para alcançar esse objetivo, será realizada análise comparativa das demonstrações financeiras e respectivos relatórios de auditoria do segmento de Materiais Básicos listadas na Brasil Bolsa Balcão (B3), referentes aos exercícios de 2019 e 2020. Se procurará identificar, por meio de análise de conteúdo, se há menção à pandemia provocada pela Covid 19 e qual o contexto dessas citações.

O tema principal trata-se da auditoria na pandemia e o que trouxe de impacto nos relatórios do auditor, este é um tema atual e que se torna um grande desafio para futuras pesquisas devido ao fato de haver pouca literatura a respeito. De uma forma geral este trabalho consiste em verificar questões referentes ao trabalho de auditoria na pandemia, se afetou os relatórios das demonstrações financeiras das empresas, se houve mudanças na atuação de profissionais da área referente aos exames físicos, as entrevistas presenciais e de como esses profissionais lidaram com essas questões.

A relevância do estudo consiste em sua atualidade, sendo importante se identificar os impactos causados pela pandemia da Covid 19 no desenvolvimento das atividades de auditoria. Se os efeitos em outras atividades econômicas – empresas que encerraram atividades, pessoas que perderam empregos, governo reduzindo arrecadação, etc. – são mais perceptíveis e de fácil compreensão, em serviços de auditoria são mais sutis, demandada análise qualitativa das comunicações dos auditores em seus relatórios. Isso justifica a relevância da presente pesquisa.

2 – REFERENCIAL TEÓRICO

Essa Seção contempla a discussão teórica sobre o papel da auditoria, os relatórios de auditoria (tipos de opinião), o conteúdo do relatório de auditoria (NBC TA 700), as orientações do Ibracon a respeito dos cuidados do auditor em relação aos trabalhos realizados em ambiente de Covid 19, além de uma síntese sobre os principais artigos que tratam sobre o tema da presente pesquisa.

2.1 – O Papel da Auditoria

No que tange ao papel da auditoria, de acordo com a NBC TA 200 o objetivo é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários, que seria alcançado mediante a expressão de opinião do auditor sobre se as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com os padrões contábeis aplicáveis.

O propósito da auditoria é bem enfatizado por Dantas (2012), ao citar a definição mais recorrente utilizada na literatura e elaborada pela American Accounting Association (AAA):

A auditoria é um processo sistemático de obtenção e avaliação objetivas de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados (AAA, 1972, apud Dantas, 2012, p.18).

Segundo Freitas, Santos e Dantas (2020), com a quebra da Bolsa de Valores nos Estados Unidos, em 1929, houve a necessidade das empresas listadas dispor de um relatório de auditoria. Já no Brasil, devido a uma série de determinação em que as empresas deveriam dispor nos relatórios de auditoria e também com a vinda das multinacionais, houve a necessidade de auditar suas demonstrações contábeis, conforme Hayes et al. (2005) e Niyama, Costa, Dantas e Borges (2011). De acordo com Freitas et al (2020), a auditoria está focada na comunicação, fornecendo credibilidade e confiança para o ciclo informacional de mercado, assegurando a representação financeira fidedigna e proteção dos investidores. O objetivo da auditoria é reduzir a assimetria informacional e os problemas de agência, por meio de informações confiáveis e de alta qualidade, para facilitar o processo de tomada de decisão dos usuários da informação conforme afirmam autores como, Evans Junior e Schwartz (2014) e Oliveira, Nakao e Nardi (2017). As *International Standards on Auditing (ISA)*, emitidas pelo *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*, ratificam esse entendimento, ressaltando que a auditoria é um serviço prestado tanto para a empresa auditada (usuários internos) quanto para terceiros.

Considerando o papel da auditoria, assume particular relevância a opinião do auditor, conforme ressaltam Santana, Silva, Dantas e Botelho (2019). Para isso, o auditor necessita fundamentar sua opinião em evidências suficientes e apropriadas, expressando uma opinião sobre a fidedignidade das informações contidas nas demonstrações contábeis em conformidade com os padrões contábeis aplicáveis segundo Murcia, Borba e Schiehl (2008).

Em sumo Auditora exerce um papel primordial nas empresas e companhias, pois através dos procedimentos técnicos e analíticos aplicados é possível verificar se as informações contábeis estão sendo feitas de maneira corretas e se existem distorções e se essas são relevantes.

2.2 – Relatórios do Auditor: Tipos de Opinião

Nesta seção serão discutidos os tipos de opinião dos relatórios de auditoria, tendo por base as NBC TA 700 e 705, que tratam da formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente e modificações do auditor independente, respectivamente.

De acordo com Damascena e Paulo (2013), a convergência das normas profissionais de auditoria no Brasil, as NBC TA, aos padrões definidos nas *International Standards on Auditing (ISA)*, trouxe mudanças nos termos técnicos anteriormente empregados pela auditoria. Por exemplo, o produto final do trabalho da auditoria, anteriormente chamado de parecer de auditoria, passou a ser denominado de relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. Ainda conforme Damascena e Paulo (2013), as novas normas destacam que a opinião do auditor, antes classificada em quatro tipos, agora é alocado em dois grupos, podendo ser não modificada (anteriormente conhecida como parecer sem ressalva) ou modificada (compreendendo o parecer com ressalva, parecer adverso e parecer com abstenção de opinião).

Na Tabela 1 é apresentada uma síntese sobre os tipos de opinião dos auditores, detalhando as classificações e conceitos, conforme a natureza da opinião emitida pelo auditor independente, que podem ser modificados ou sem modificação.

Tabela 1: Tipos de opinião de auditoria, conforme NBC TA 700 e 705

Opinião de Auditoria		Descrição
Sem modificação	Sem ressalva	É a opinião expressa pelo auditor quando ele conclui que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável
Com modificação	Com ressalva	Ocorre: a) quando se obtém evidência de auditoria apropriada e suficiente, concluindo que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações contábeis; ou b) quando se não consegue obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para suportar sua opinião, mas ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes, mas não generalizados
	Com abstenção de opinião	Ocorre quando não se consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião, concluindo-se que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes e generalizadas
	Adverso	Ocorre quando, se obtém evidência de auditoria apropriada e suficiente, concluindo que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas para as demonstrações contábeis

Fonte: adaptado de Damasceno e Paulo (2013)

As especificações dos relatórios com modificação de opinião são detalhadas na NBCTA 705. O tipo de opinião modificada depende da natureza do assunto que deu origem à modificação, ou seja, se do julgamento do auditor sobre a disseminação de forma generalizada dos efeitos ou possíveis efeitos do assunto nas demonstrações contábeis.

Na Tabela 2 são sintetizados os parâmetros que justificam a escolha do tipo de opinião modificada, conforme a relevância da distorção ou não obtenção de evidência e o grau de generalização sobre os efeitos nas demonstrações financeiras.

Tabela 2: Tipos de modificação de opinião de auditoria, conforme NBC TA 705

<i>Natureza do assunto que gerou a modificação</i>	<i>Julgamento do auditor sobre a disseminação de forma generalizada dos efeitos ou possíveis efeitos sobre as demonstrações contábeis</i>	
	<i>Relevante, mas não generalizado</i>	<i>Relevante e generalizado</i>
Demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes	Opinião com ressalva	Opinião adversa
Impossibilidade de se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente	Opinião com ressalva	Abstenção de opinião

Fonte: NBCTA 705

2.3 – Auditoria em Ambiente de Pandemia da Covid 19

Embora não trate especificamente sobre a auditoria independente, os efeitos da pandemia no trabalho dos auditores são discutidos por Gomes¹ (2020) ressaltando que a auditoria continua atenta, mesmo trabalhando remotamente, com o respaldo dos recursos tecnológicos avançados como big data e inteligência artificial, utilizados para manter a integridade da governança corporativa das empresas. Ressalta, porém, que o auditor pode e deve ter acesso a qualquer equipamento que pertença a empresa, podendo acessar um notebook de um funcionário remotamente, deixando claro que essa intervenção ou inspeção, deve ser realizada somente em caso de necessidade e os gestores da empresa também devem ser comunicados. Gomes (2020) diz que existem desafios relevantes causados pela falta da presença física, mas que graças à tecnologia muitas dessas limitações podem ser minimizadas ou até mitigadas com recursos de dados das próprias empresas. Ele diz que algumas poucas pendências que necessitam de uma verificação física poderão ser enviadas por foto ou vídeo.

Martins (2020) explora especificamente os impactos da Covid 19 em firmas de auditoria, ressaltando que pelo fato de ser um tema com acontecimento bastante recente, os dados demonstraram que existe a percepção de ocorrência de um grande impacto. O estudo teve por objetivo analisar o impacto da pandemia no relatório do auditor, buscando identificar como esse evento afetou as firmas de auditoria.

Utilizando-se de entrevistas semiestruturadas com colaboradores de diversas firmas de auditoria em Portugal, os resultados de Martins (2020) revelaram que o fato de tantos os colaboradores de auditoria como os empregados das empresas e clientes terem que adotar o teletrabalho, obrigando todos a uma gestão remota, se traduziu em desafios para ambas as partes. Tendo-se que adotar medidas para amenizar as consequências e os constrangimentos por essa nova modalidade de trabalho. Essa gestão, segundo a autora, dividiu as opiniões e mostrou que as experiências foram diferentes com referência à área de auditoria, não por pertencerem Big Four ou Non Big Four, nem por estarem em diferentes níveis de senioridade, mas sim porque dependem diretamente do cliente com que trabalham e de qual era o seu avanço tecnológico. De acordo com a autora, os resultados obtidos podem sensibilizar as firmas e profissionais da área de auditoria quanto às principais dificuldades que esse impacto trouxe e sugestões de estudo a serem implementadas futuramente.

A respeito do impacto dos efeitos da pandemia nas demonstrações financeiras e no processo de auditoria, a KPMG (2020) abordou os impactos da Covid-19 nas demonstrações

¹ Diretor geral do Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil.

financeiras de 2020, destacando aspectos relacionados à mensuração, ao reconhecimento e à divulgação de ativos, passivos, receitas e despesas.

No que tange ao reconhecimento, mensuração e divulgação nas demonstrações financeiras, a KPMG dá destaque aos seguintes itens: continuidade operacional; *impairment* de ativos não financeiros; *impairment* de ativos financeiros; ativos não circulantes - imobilizado e intangível; mensuração do valor justo; impacto nos benefícios aos empregados e nas obrigações do empregador; valor realizável líquido dos estoques; tributos sobre o lucro; eventos subsequentes; itens não usuais; classificação de ativos e passivos entre circulante e não circulante; e divulgação.

A preocupação com o impacto da pandemia na realização dos trabalhos de auditoria também se depreende a partir das manifestações do Ibracon a respeito do tema, que emitiu pelo menos três Circulares – com os números 02/2020, 03/2020 e 05/2020 – com orientações específicas sobre como os auditores deveriam proceder diante do cenário de pandemia, mencionando procedimentos e orientações a serem considerados pelos auditores independentes sobre esse cenário.

A primeira delas, a Circular Ibracon nº 02/2020, tem por objetivo alertar sobre procedimentos a serem considerados pelos auditores diante da COVID-19. Reforçando orientações do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o Ibracon destaca a preocupação especial com eventos subsequentes. Ressalta a necessidade de o auditor avaliar se as divulgações realizadas pela entidade auditada são completas, específicas e incluem, a natureza do evento subsequente e seu efeito financeiro estimado nos saldos de ativos, passivos e resultado, se tal estimativa puder ser feita, conforme requerido pelo CPC 24. Destacam, especialmente, que os auditores também devem considerar se os eventos subsequentes relacionados à Covid 19 podem ter causado deterioração significativa na situação econômica de algumas entidades que, individualmente ou em conjunto, podem gerar incerteza relevante relacionada com a sua continuidade operacional.

A segunda delas, a Circular Ibracon nº 03/2020, teve por objetivo abordar determinados procedimentos alternativos, em caráter específico e extraordinário, a serem considerados, pelos auditores independentes, em função dos efeitos da Covid 19. Nessa são abordados determinados procedimentos alternativos, em caráter específico e extraordinário, a serem considerados, pelos auditores independentes, em função dos efeitos da pandemia, em conexão com auditoria e/ou revisão de demonstrações contábeis. De acordo com o documento, as auditorias e/ou revisões que forem conduzidas no momento da pandemia podem sofrer limitações impostas pela situação, o que pode dificultar aos auditores a obtenção

de evidência de auditoria suficiente e apropriada para concluir sobre as demonstrações contábeis e formar sua opinião e/ou conclusão.

Em função disso, foram identificadas duas situações críticas que são: (i) revisão de papéis de trabalhos, nos casos de auditoria de grupo ou de troca de auditor; e (ii) obtenção de assinaturas na carta de representação da administração.

No caso de revisão dos papéis de trabalho, por conta das restrições de locomoção e contato social, o “modus operandi” usual não parece apropriado e nem recomendado pelas autoridades públicas. Logo, a utilização de ferramenta de comunicação remota seria uma alternativa aceitável. Nesse caso, a recomendação é a apresentação de uma carta de autorização dada pelo cliente de auditoria contendo previsão e anuência explícita quanto à essa forma de disponibilização para revisão, bem como que a carta de aceitação dos termos e condições da revisão pelo auditor revisor deixasse claro que o mesmo expressamente assume o compromisso de não reproduzir de nenhuma forma (foto, filmagem, etc.) os papéis de trabalho revisados.

Quanto à carta de representação da administração, de acordo com a NBCTA 580 – Representações Formais, o auditor deve solicitar que as representações formais dos responsáveis pela elaboração e apresentação das demonstrações contábeis estejam apresentadas em carta de representação assinada e dirigida diretamente ao auditor. O Ibracon entende que é aceitável a alternativa de recebimento das representações via e-mail, mediante procedimentos adicionais apropriados, que devem ser documentados nos papéis de trabalho.

A Circular Ibracon 03/2020 ressalta ainda que pode haver outras circunstâncias em que o auditor não consiga obter evidências plausíveis de auditoria suficientes e apropriadas para formar sua opinião, devendo considerar emitir um relatório com opinião modificada ou até uma abstenção de opinião de acordo com a NBC TA 705.

Por fim, a Circular Ibracon nº 05/20 teve por objetivo auxiliar os auditores independentes, destacando algumas orientações a serem observadas quando da aplicação de procedimentos de auditoria ou de revisão limitada sobre a divulgação nas demonstrações financeiras intermediárias ou anuais, em que as companhias sejam impactadas pelos efeitos da Covid 19, apenas e exclusivamente em relação à aplicação da NBC TG (CPC 24) – Evento Subsequente. De acordo com essas orientações, a apresentação dos efeitos solicitada pela norma contábil numa época de crise pode não ser simples e demandar um exercício desafiador para a administração das entidades, que deverá atentar para o equilíbrio entre a tempestividade, a confiabilidade e a utilidade da informação reportada. A divulgação de Eventos Subsequentes, de extrema importância no contexto da pandemia da Covid 19, que

evoluiu e continua evoluindo, deve ser capaz de informar aos usuários das demonstrações os impactos financeiros relevantes na posição patrimonial e nas operações da Companhia. Ou seja, as divulgações relacionadas a este tema devem ser individualizadas, considerando os fatos e circunstâncias específicos da entidade auditada. Portanto, os auditores devem aplicar os procedimentos previstos nas normas de auditoria ou revisão, discutindo os eventos subsequentes com a administração e revisando as divulgações nas notas explicativas e a consistência com as divulgações no relatório da administração.

3 – PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para a realização desse presente estudo foi utilizado uma metodologia qualitativa com método comparativo que visa analisar como se deu o impacto do Covid-19 nos relatórios do auditor e da administração em empresas brasileiras do segmento básico comparando exercícios de 2019 com 2020.

Para enfatizar esses procedimentos metodológicos aplicados a pesquisa, de acordo com Ferrari (1982), o método é uma forma de proceder ao longo do caminho. Na ciência os métodos constituem instrumentos básicos que ordenam de início o pensamento em sistemas. Segundo Medeiros (2020), a técnica está relacionada ao modo de realizar a pesquisa, à coleta de dados, ou seja, refere-se à prática da pesquisa, a técnica são os princípios e as normas que auxiliam a aplicação de métodos.

Como o presente estudo se trata de um método comparativo, esse método visa investigar coisas ou fatos, explicando-os segundo suas diferenças e similaridades. De acordo com Cervo, Bervian e Silva (2007), a comparação é a técnica científica aplicável sempre que houver dois ou mais termos com as mesmas propriedades gerais ou características particulares.

3.1 - Amostra

Para a realização deste presente estudo foram utilizadas como referência as empresas do segmento de Materiais Básicos listadas no Brasil Bolsa Balcão (B3). Ao todo, foram identificadas demonstrações financeiras, e relatórios de auditoria correspondentes, de vinte (20) empresas, conforme Tabela 3.

Tabela 3: Empresas do segmento Materiais Básicos, integrantes da amostra

Subsetor	Segmento	Empresa
Mineração	Minerais Metálicos	Bradespar
Mineração	Minerais Metálicos	CSN Mineração
Mineração	Minerais Metálicos	Arcelor Mittal
Mineração	Minerais Metálicos	Vale
Mineração	Minerais Metálicos	Litel
Mineração	Minerais Metálicos	Litela
Siderurgia e Metalurgia	Siderurgia	Ferbasa
Siderurgia e Metalurgia	Siderurgia	Usiminas
Siderurgia e Metalurgia	Siderurgia	Gerdau
Siderurgia e Metalurgia	Artefato de cobre	Paranapanema
Químicos	Petroquímicos	Braskem

Químicos	Químicos Diversos	Unipar
Químicos	Fertilizantes e defensivos	Fer Heringer
Químicos	Fertilizantes e defensivos	Nutriplant
Madeira e Papel	Madeira	Eucatex
Madeira e Papel	Madeira	Duratex
Madeira e Papel	Papel e Celulose	Celulose Irani
Madeira e Papel	Papel e Celulose	Kkabin S/A
Madeira e Papel	Papel e Celulose	Suzano Hold
Madeira e Papel	Papel e Celulose	Suzano S.A

Para cada uma dessas empresas serão consideradas as demonstrações financeiras e respectivos relatórios da administração e de auditoria referentes aos exercícios de 2019 e 2020. Com isto pretende-se analisar se houve algum impacto nesses relatórios devido ao evento covid-19.

3.2 – Parâmetros de Análise

Para o alcance dos objetivos para o presente estudo, o qual visa analisar os impactos causados nos relatórios de auditoria sobre as demonstrações financeiras com referência ao Covid-19, será promovida análise comparativa referente aos exercícios de 2019 e 2020. Para esse fim, as informações relativas aos conjuntos de demonstrações e relatórios são consolidadas nos seguintes tópicos:

- a) Sobre o posicionamento da administração: se há evidenciação nas demonstrações financeiras ou relatório de administração sobre os efeitos do Covid 19 em relação à situação econômico-financeira da entidade, bem como em que parte dos relatórios faz esse tipo de menção; e
- b) Sobre o posicionamento dos auditores independentes: se há evidenciação nos relatórios dos auditores sobre os efeitos do Covid 19 em relação às informações contábeis que estão sendo publicadas ou em relação ao próprio processo de auditoria.

Para os propósitos do estudo será promovida análise comparativa das informações consolidadas relativas aos anos de 2019 e 2020, buscando identificar como as administrações e os auditores estão comunicando aos usuários das demonstrações sobre os efeitos causados pelo Covid-19.

A expectativa é que esse tipo de menção ocorra de forma mais recorrente por parte da administração e nas informações relativas ao exercício de 2020.

4 – ANÁLISE DE RESULTADOS

Para análise de resultados foi feita uma pesquisa para comparar e analisar os relatórios da administração e os da auditoria de cada uma das 20 empresas selecionadas na amostra. O objetivo é o de avaliar os impactos da pandemia causados nos relatórios de administração e de auditoria, mostrando se houve uma manifestação por parte da administração e dos auditores nos relatórios emitidos por cada uma dessas empresas. Nas seções 4.1 e 4.2 serão detalhados os resultados obtidos dessa amostra.

4.1 – Manifestação da Administração sobre o Covid 19

Aqui são analisados os casos das empresas selecionadas sobre como a administração tratou as informações referentes aos impactos da Covid-19 em suas demonstrações financeiras. A Tabela 4 sintetiza os dados sobre se houve ou não manifestação nestes relatórios referentes aos exercícios de 2019 e 2020 e, posteriormente, a análise sobre como se deu essa divulgação.

Tabela 4: Manifestação nos relatórios da Administração para os anos de 2019 e 2020

Manifestação sobre o Covid	2019		2020	
	Quant.	%	Quant.	%
Sim	5	25%	18	90%
Não	15	75%	0	0%
DFs não localizadas	0	0%	2	10%
Total	20	100%	20	100%

Os resultados demonstram que, no ano de 2019, 25% das empresas brasileiras do segmento de Materiais Básicos listadas na Brasil Bolsa Balcão (B3) fizeram algum tipo de divulgação sobre o Covid 19 nas suas demonstrações financeiras. Essa pequena proporção pode se dever ao fato de a pandemia ter eclodido no início ou meados de março de 2020, época em que geralmente ocorrem a divulgação das demonstrações financeiras do último trimestre e muito provavelmente ainda não estavam claros os seus efeitos nos negócios.

Já nos relatórios referentes ao ano 2020, todas as empresas cujas demonstrações financeiras foram analisadas durante a realização deste trabalho fizeram menção em seus relatórios da administração sobre o impacto da Covid-19. Isso deixa claro o peso e a

relevância que esse evento teve na atividade econômica do país e nos negócios de cada uma dessas empresas.

Em relação à forma como se deu essa divulgação sobre os impactos do Covid 19 por parte das empresas da amostra, a Tabela 5 destaca os cinco casos de divulgação referentes ao exercício de 2019.

Tabela 5: Manifestação da administração sobre o Covid 19, nas DFs de 2019

Empresa	Parte das DFs	Menção ao Covid 19
Vale	Notas explicativas	Menção em Eventos Subsequentes
Braskem	Notas Explicativas	Menção em Eventos Subsequentes
Bradespar	Notas Explicativas	Menção em Eventos Subsequentes
Arcelor	Notas Explicativas	Menção em Eventos Subsequentes
Litel	Notas Explicativas	Menção em Eventos Subsequentes

Como se percebe, os cinco casos de divulgação nas demonstrações em 2019 – Vale, Braskem, Bradespar, Arcelor e Litel – observaram o mesmo padrão: divulgação em notas explicativas, mencionando os efeitos da pandemia do Covid 19, a título de eventos subsequentes. Isso está em linha com as sugestões e recomendações formuladas pelo Ibracon, por meio da Circular nº5/2020 que diz:

De acordo com as normas contábeis, as Companhias devem reportar, além das condições financeiras e operacionais na respectiva data-base, os eventos subsequentes significativos que ocorreram entre a data-base e a data de aprovação dessas demonstrações financeiras que, nas circunstâncias, possuem especial importância. Por seu turno, e de acordo com as normas de auditoria ou revisão, os auditores independentes devem aplicar os procedimentos previstos, respectivamente, na norma NBC TG (ISA) 560 – Eventos subsequentes e na NBC TR (ISRE) 2410 – Revisão de Informações Intermediárias. Quando Eventos Subsequentes são significativos para uma companhia, ela deve divulgar os efeitos que podem influenciar as decisões de investimento e alocação de recursos dos usuários de suas informações financeiras.
Data: 14/05/2020.

Para as demonstrações de 2020, a síntese sobre a forma como a administração de 17 das 20 empresas selecionadas para este estudo se manifestaram sobre a Covid-19 é destacada na Tabela 6.

Tabela 6: Manifestação da administração sobre o Covid 19, nas DFs de 2020

Empresa	Parte das DFs	Menção ao Covid 19
CSN Mineração	Relatório da Administração	Impactos da covid e um tópico que trata sobre a Deliberação CVM N° 859
Vale	Notas Explicativas	Impactos da pandemia
Litela	Notas Explicativas	Pandemia Corona vírus (Covid 19)
Ferbasa	Relatório da Administração e Notas Explicativas	Impactos da pandemia
Usiminas	Relatório da Administração	Disseminação do novo coronavírus (Covid-19)
Gerdau	Relatório da Administração e Notas Explicativas	Impactos da pandemia
Paranapanema	Relatório da Administração	Em contexto operacional subtítulo (Covid-19) subtítulo (medidas de proteção aos colaboradores e terceirizados)
Braskem	Notas Explicativas	Principais medidas e impactos decorrentes da COVID-19
Unipar	Notas Explicativas	Contexto operacional – Covid 19
Fer Heringer	Relatório da Administração e Notas Explicativas	Impactos decorrentes da Pandemia do Covid-19
Nutriplant	Relatório da Administração e Notas Explicativas	Impactos decorrentes da Pandemia do Covid-19 Evento subsequente
Eucatex	Relatório da Administração e Notas Explicativas	Impactos do Covid-19 “Coronavírus”
Duratex	Relatório da Administração	Cenário e Mercado
Celulose Irani	Notas explicativas	Coronavírus (Covid 19) e governança no combate à Covid-19
Kkabin S/A	Relatório da Administração	Impactos e planos de prevenção adotados conforme normas estabelecidas na pandemia
Suzano Hold	Notas Explicativas	Efeitos decorrentes da Covid 19).
Suzano S.A	Relatório da Administração	Impactos e planos de prevenção adotados conforme normas estabelecidas na pandemia
Arcelor	Relatório da Administração e Notas Explicativas	Impacto da Covid-19

Das 17 empresas que mencionaram os efeitos do Covid 19 em suas demonstrações de 2020: 7 (41%) fizeram essa divulgação exclusivamente nos Relatórios da Administração; 6 (35%) fizeram essa divulgação exclusivamente em Notas Explicativas; e 4 (24%) utilizaram tanto os Relatórios da Administração quanto as Notas Explicativas.

Como se percebe, ao contrário de 2019, em que houve uma concentração apenas em Notas Explicativas, divulgando os efeitos do Covid 19 como eventos subsequentes, no último exercício houve uma distribuição entre Relatório da Administração e Notas Explicativas, tendo em vista o impacto relevante que a situação pandêmica provocou na economia dos diversos países, do Brasil em particular, e dessas empresas especialmente.

Outra diferença a se destacar é que no ano anterior os efeitos da pandemia foram mencionados exclusivamente como eventos subsequentes, o que se justificava em função do fato de que a Covid 19 explodiu no período posterior à data-base de 31/12/2019. Nesse exercício, ao contrário, os efeitos já impactaram as informações financeiras e devem se estender para períodos futuros, razão pela qual a divulgação se restringe à gestão dos efeitos da pandemia nos negócios de cada companhia divulgadora, o que se dá tanto por meio do Relatório da Administração quanto das Notas Explicativas.

4.2 – Manifestação dos Auditores Independentes sobre o Covid 19

Nesta seção são analisados os resultados das vinte empresas selecionadas, com base na forma como as firmas de auditoria trataram as informações referentes aos impactos da Covid-19 nos relatórios de auditoria sobre as demonstrações financeiras de cada uma dessas vinte empresas. A Tabela 7 sintetiza os dados sobre se houve ou não manifestação nestes relatórios referentes aos exercícios de 2019 e 2020 e, posteriormente, a análise sobre como se deu essa divulgação.

Tabela 7: Manifestação nos relatórios da auditoria para os anos de 2019 e 2020

Manifestação sobre o Covid	2019		2020	
	Quant.	%	Quant.	%
Sim	0	0%	1	5%
Não	20	100%	17	85%
DFs não localizadas	0	0%	2	10%
Total	20	100%	20	100%

Analisando a Tabela 7, os resultados demonstram que, no ano de 2019, em nenhum dos relatórios de auditoria sobre as demonstrações financeiras das empresas brasileiras do segmento de Materiais Básicos listadas na Brasil Bolsa Balcão (B3) constava algum tipo de divulgação sobre os efeitos do Covid-19. Isso pode ser associado ao fato de a pandemia ter

eclodido em meados de março de 2020, época em que os trabalhos de auditoria já estavam em sua reta final e muito provavelmente ainda não estavam claros os efeitos da pandemia nos negócios.

Já nos relatórios de auditoria sobre as demonstrações financeiras referentes ao ano de 2020, em apenas um deles houve a menção sobre a covid-19. Isso ocorreu especificamente em relação ao relatório dos auditores sobre as demonstrações da empresa Paranapanema, auditada pela PWC, onde foi divulgado na seção de Principais Assuntos de Auditoria, fazendo menção no tópico impostos a recuperar:

A Companhia realizou parcialmente créditos desta natureza no exercício findo em 31 de dezembro de 2019, no montante de R\$ 37.103 mil, entretanto, com o advento da andemia da Covid 19, e a redução das operações da unidade de Santo André – SP durante a maior parte do ano de 2020, a Companhia voltou a acumular saldo credor do referido tributo, e prevê a retomada da realização desses créditos a partir de 2021.

Esse fato de em apenas um dos relatórios de auditoria examinados chama a atenção, tendo em vista ser um assunto de impacto relevante e abrangência global, com forte impacto na dinâmica dos negócios das companhias e na própria forma de realização dos trabalhos de auditoria.

Esses resultados são aparentemente incompatíveis com a relevância dos impactos do Covid 19 nos negócios das companhias, não apenas brasileiras, mas em termos globais, incluindo a possibilidade de aumento do risco de continuidade operacional. Além disso, afeta a forma como são realizados os trabalhos de auditoria, com restrições, por exemplo, à realização de exames físicos de ativos em algumas instalações, por exemplo.

Este evento teve um impacto considerável nas empresas para o ano de 2020. E o que se estranha muito para este presente estudo depois de analisar os dados, é que a pandemia foi um evento que impactou a vida de todo o mundo principalmente das empresas como dito anteriormente, e pelo visto apenas uma empresa mencionou esse fato tão importante em seu relatório de auditoria, o que nos faz questionar: será porque apenas um auditor mencionou o evento desse impacto da Covid-19 em seu relatório de auditoria? Por que as outras empresas de auditoria não mencionaram esse evento tão importante em seu relatório de auditoria?

5 – CONCLUSÕES

O presente estudo avaliou os impactos no conteúdo das demonstrações financeiras e relatórios de auditoria na pandemia com referência ao Covid 19, que está trazendo um grande prejuízo para a humanidade, afetando vários setores, e trazendo muitas perdas em todo mundo, ceifando a vidas humanas e um grande prejuízo para a economia mundial. Para esse propósito, foi realizada análise comparativa nas demonstrações financeiras e relatórios de auditoria de vinte companhias do segmento de Materiais Básicos listadas na Brasil Bolsa Balcão (B3), referentes aos anos de 2019 e 2020.

Na análise dos resultados sobre os posicionamentos da administração das vinte companhias, os exames revelaram que em 2019 nos relatórios da administração das demonstrações financeiras, houve evidenciação sobre os efeitos do Covid 19 por cerca de 25% das companhias da amostra. Acredita-se que essa pequena proporção se justifica pelo fato de a pandemia ter eclodido apenas em março de 2020, quando já estavam sendo divulgados os resultados das demonstrações financeiras dessas empresas. É provável, portanto, que este não posicionamento se deve ao fato de ainda não estarem claros os efeitos da pandemia nos negócios

Reforça essa perspectiva o fato de que em 2020 o posicionamento da administração das companhias integrantes da amostra confirmarem a expectativa de fazerem menção de forma recorrente aos impactos da pandemia do Covid 19 nos negócios. Os resultados demonstram que há posicionamento da administração nos relatórios de administração ou demonstrações financeiras de todas companhias para as quais foram localizadas as demonstrações. Isso demonstra que após um ano de pandemia os seus efeitos são bem mais palpáveis e preocupantes, o que justificou a menção nas demonstrações.

No que tange ao posicionamento dos auditores independentes, nos relatórios de auditoria referente às demonstrações de 2019 não foi localizada menção aos impactos da pandemia do Covid 19 em nenhum dos casos examinados. Acredita-se que isso se deve à mesma justificativa sobre a divulgação dos resultados e de não estarem claros os efeitos da pandemia nos negócios naquele momento.

A análise sobre o posicionamento dos auditores sobre as demonstrações das companhias referentes ao exercício de 2020 revelou, porém, que a situação sobre a ausência de posicionamento sobre os efeitos do Covid 19 nos relatórios de auditoria se repetiu. Esperava-se que os auditores ressaltassem de alguma forma os impactos da pandemia na situação financeira das empresas ou mesmo no processo de auditoria, mas isso só ocorreu em uma das companhias examinadas. Isso significar dizer que grande parte dos auditores não se

preocupou em mencionar um evento tão importante em seus relatórios. Isso gera questionamentos sobre a razão pela qual apenas um auditor mencionou um evento de tal proporção em seus relatórios. Isso significa que as firmas de auditoria não entendem como algo digno de destaque nos relatórios de auditoria tal evento, seja como ênfase ou um dos principais assuntos de auditoria?

Entre as principais contribuições do estudo destaca-se o fato de ser um trabalho que explora um fenômeno de profunda relevância do ponto de vista humano, social e econômico, abordando os impactos da pandemia no conteúdo das demonstrações financeiras e nos relatórios de auditoria.

Até pelo fato de ser um evento contemporâneo, há escassez de literatura sobre o assunto e espera-se que esse estudo possa de alguma maneira contribuir para futuras pesquisas.

A principal limitação para esse estudo foi que analisando as 20 empresas selecionada não conseguimos dados de 2 delas, pois não obtivemos a tempo da conclusão do estudo os dados da divulgação dos resultados para o exercício de 2020, fazendo com que a pesquisa ficasse sem as devidas informações para esse ano. Além disso, as suas conclusões se restringem ao grupo econômico examinado, não podendo seus achados serem automaticamente extensíveis aos demais segmentos econômicos.

Ao longo do desenvolvimento deste estudo foram identificadas questões correlatas que podem permitir o desenvolvimento de outras pesquisas com relação ao posicionamento de auditores e administradores nas demonstrações financeira e nos relatórios de auditoria com relação ao impacto do Covid 19 e ampliar o entendimento do posicionamento dos relatórios das demonstrações das empresas, ou também para buscar confirmação empírica dos resultados obtidos. Recomenda-se para pesquisas futuras que sejam analisadas as demonstrações financeiras de outros segmentos econômicos e ampliadas as análises para os exercícios de 2021 em diante, para verificação de possíveis mudança nos relatórios de auditoria, e se confirmam o posicionamento sobre esse impacto em anos posteriores a 2020.

REFERÊNCIAS

Aires, L. (2015). Paradigma qualitativo e práticas de investigação educacional, Lisboa, Portugal: Universidade Aberta. Recuperado de <http://hdl.handle.net/10400.2/2028>. Acesso em 07 de fev. 2021

Bervian, P. A., Cervo, A. L., & Silva, R. (2007). Metodologia Científica. 6 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall.

Circular 02/2020. Instituto dos Auditores Independentes do Brasil [IBRACON]. Potenciais implicações contábeis do COVID-19. Recuperado de: file:///C:/Users/maria.braga/Downloads/Circular%2002-20%20-20%20covid19_v_19.03.pdf. Acesso em 02 de fev. 2021.

Circular 03/20. Instituto dos Auditores Independentes do Brasil [IBRACON]. Esclarecimentos sobre implicações do COVID-19 nos trabalhos de auditoria. Recuperado de: [file:///C:/Users/maria.braga/Downloads/Circular%2003-20%20-%20%20Esclarecimentos_adicionais_circular_covid19_cnnt_clean_\(002\).pdf](file:///C:/Users/maria.braga/Downloads/Circular%2003-20%20-%20%20Esclarecimentos_adicionais_circular_covid19_cnnt_clean_(002).pdf). Acesso em 02 de fev. 2021.

Circular 05/20. Instituto dos Auditores Independentes do Brasil [IBRACON]. Orientação aos auditores independentes quanto aos procedimentos de auditoria ou de revisão limitada sobre os eventos subsequentes decorrentes dos impactos do COVID-19. Recuperado de: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2021/01/C6.pdf>. Acesso em 02 de fev. 2021.

Circulares. Instituto dos Auditores Independentes do Brasil [IBRACON]. Covid19. Recuperado de: <https://www.ibet.com.br/covid-19-circulares-emitidas-pelo-ibracon-relacionadas-ao-tema-serao-de-acesso-publico/> Acesso em 19 de jan. 2021.

Corona Virus Brasil. Painel Coronavírus. Recuperado de: <https://covid.saude.gov.br/> . Acesso em 07 de maio de 2021.

Damascena, L. G., Paulo, E. (2013). Pareceres de auditoria: um estudo das ressalvas e parágrafos de ênfase constantes nas demonstrações contábeis das Companhias abertas brasileiras. Revista Universo Contábil, 9(13), 104-127.

Dantas, J. D. (2012). Auditoria em instituições financeiras: determinantes de qualidade no mercado brasileiro. Tese de Doutorado (Universidade de Brasília). Recuperado de: https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/11751/1/2012_JoseAlvesDantas.pdf. Acesso em 20 de fev. 2021.

Freitas, J. B.; Santos, J. P., & Dantas, J. A. (2020). Determinantes do grau de penalização contra auditores independentes no Brasil. Revista Contemporânea de Contabilidade, 17(45), 115-130.

Evans J. L, & Schwartz, J. (2014). The effect of concentration and regulation on audit fees: an application of panel data techniques. Journal of Empirical Finance, v. 27, p. 130-144, 2014.

Fachin, O. Fundamentos de metodologia Científica. 3. ed. São Paulo: Saraiva,2002.

- Ferrari, T. A. (1982). Metodologia da pesquisa científica. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil.
- Gomes, P. (2020). Auditoria em tempos de confinamento. Recuperado de: https://www.jornaldocomercio.com/conteudo/cadernos/jc_contabilidade/2020/05/739058-auditoria-em-tempos-de-confinamento-para-enfrentar-a-pandemia.html. Acesso em 22 de dez. 2020.
- Henriques, A., & Medeiros, J. B. (2000). Monografia no curso de direito: Trabalho de conclusão de curso: Metodologia e técnica de pesquisa da escolha do assunto à apresentação gráfica. São Paulo: Atlas.
- KPMG. COVID-19/Qual o impacto do covid-19 nas dfs (demonstrações financeiras) a partir de 1.1.2020?. Recuperado de: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/br/pdf/2020/04/impacto-covid19-nas-dfs.pdf>. Acesso em 26 de fev. 2021
- Martins, C. I. D. (2020). Os impactos do covid-19 em empresas de auditoria. Recuperado de: <https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/130593/2/432387.pdf>. Acesso em 22 de dez.2020.
- Murcia, D. F., Borba, J. A., & Schiehl, E. (2008). Relevância dos Red Flags na Avaliação do Risco de Fraudes nas Demonstrações Contábeis: a Percepção de Auditores Independentes Brasileiros. Revista Universo Contábil, 4(1), 25-45.
- Niyama, J. K., Costa, F. M., Dantas, J.A., & Borges, E.F. (2011). Evolução da regulação da auditoria independente no Brasil: análise crítica, a partir da teoria da regulação. Advances in Scientific and Applied Accounting, São Paulo, 4(2), 127-161.
- Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria Independente [NBC TA]. Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica. Recuperado de: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/> Acesso em 22 de dez. 2020
- Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria Independente [NBC TA 705]. Modificações Na Opinião Do Auditor Independente. Recuperado de: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA705.pdf>. Acesso em 21 de fev. 2021.
- Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria Independente [NBC TA 700]. Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis. Recuperado de: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA700. Acesso em 22 dez. 2020.
- Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria Independente [NBC TA 200] Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Recuperado de: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200\(R1\)Pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200(R1)Pdf). Acesso em 19 fev. 2021.
- Ofício da Comissão de Valores Mobiliários [CVM]. COVID19. Recuperado de: <http://www.cvm.gov.br/noticias/arquivos/2020/20200310-1.html>. Acesso em 30 de jan. 2021.

Ofício do Conselho Federal de Contabilidade [CFC]. Covid19. Recuperado de: <https://cfc.org.br/noticias/cfc-fornece-alerta-para-profissionais-da-contabilidade-sobre-o-surto-do-coronavirus-impacto-nas-demonstracoes-contabeis-levantadas-na-data-base-de-31-de-dezembro-de-2019-e-datas-posteriores/>. Acesso em 30 jan.2021

Oliveira, N. C., Nakao, S. H., & Nardi, P. C. (2017). Análise da Influência das Firmas de Auditoria na Divulgação de Informações Notas Explicativas. *Base-Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 14(2), 139-154.

Perusso, A. (2021). Qual é o papel do auditor em meio a pandemia? Recuperado de: <https://www.sindilex.org.br/qual-e-o-papel-do-auditor-em-meio-a-pandemia/>. Acesso em 16 de jan. 2021.

Santana, L. R., Silva, F. J., Dantas, J. A., & Botelho, D. R. (2019). Auditoria Em Bancos: Relação Entre Os Assuntos Citados Em Modificação De Opinião, Ênfase e PAA. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 18(1), 1-18.

Tomin, E. P. G. P., Oliveira, S. M., & Victorino, L. (2020). A percepção dos auditores-fiscais do trabalho em relação ao teletrabalho em tempos de pandemia por covid-19. *Revista da ENIT*, 4(1), 234-270.