

# **IMPACTOS DA PANDEMIA DA COVID-19 NOS PRINCIPAIS ASSUNTOS DO RELATÓRIO DE AUDITORIA INDEPENDENTE**

**HELENA DE SOUZA FIGUEREDO**  
helena\_figueredo@id.uff.br  
UFF/VR

**MARIANA PEREIRA BONFIM**  
marianabonfim@id.uff.br  
UFF/VR

**MARIANA AZEVEDO ALVES**  
a.marianaazevedo@gmail.com  
UnB

**JOSÉ MAURO MADEIROS VELÔSO SOARES**  
jose.mauro@ufra.edu.br  
UFRA

**Resumo:** Desde o fim de 2019, o mundo vem enfrentando a crise sanitária da pandemia da Covid-19, que ocasiona, inclusive, impactos econômicos e financeiros nas empresas. Como esses efeitos impactam as demonstrações contábeis, o objetivo dessa pesquisa é verificar os impactos da Covid-19 nos principais pontos de auditoria (PAA's) das empresas de consumo não cíclico, listadas na principal bolsa de valores brasileira, a Brasil, Bolsa, Balcão (B3), em razão da representatividade do setor na economia brasileira. Para isso, foram analisados os relatórios da auditoria independente dessas empresas, nos anos de 2018 a 2021, totalizando 109 relatórios analisados. Dentre os resultados obtidos, é possível observar que, apesar de em determinados setores empresariais terem sido profundamente atingidos pela pandemia, os PAA's destacados nos relatórios das empresas analisadas não sofreram impactos diretamente ligados ao cenário pandêmico, porém houve um aumento significativo no número de relatórios emitidos e PAA's destacados. Além disso, os assuntos mais recorrentes dizem respeito a mensuração dos ativos biológicos, reconhecimento de receita e provisão e contingências.

**Palavras Chave:** Pontos de Auditoria - PPA - Pandemia - Covid-19 - Relatório do Auditor

## 1. INTRODUÇÃO

O trabalho da auditoria independente consiste em uma revisão das atividades desenvolvidas em uma organização ou projeto. Ela tem o objetivo de verificar se essas atividades estão de acordo com determinações pré-estabelecidas. Pode ser definida como uma técnica da contabilidade que consiste no conjunto de procedimentos que tem por objetivo atestar a adequação das demonstrações contábeis às normas, princípios contábeis e legislações pertinentes, mediante emissão de relatório de opinião do auditor (CREPALDI, 2016).

As demonstrações contábeis passaram a ter uma importância significativa para investidores, principalmente nas empresas de capital aberto. Na intenção de evitar a manipulação de informações, os investidores passaram a exigir que as demonstrações contábeis fossem examinadas por profissionais independentes e de reconhecida capacidade técnica.

O profissional responsável por examinar as demonstrações contábeis é o auditor independente, o qual emite opinião sobre as demonstrações contábeis (BATISTA *et al.*, 2010). Os auditores independentes possuem a função de opinar sobre as demonstrações contábeis, de modo a evidenciar, com fidedignidade, a situação econômica e financeira da empresa (SILVA; BEZERRA, 2010).

Diante das incertezas econômicas que o mundo vem enfrentando ao longo dos anos no mercado financeiro, os investidores e analistas buscam maior transparência em relação aos relatórios de auditoria. Além disso, desde o final de 2019, o mundo vive uma crise sanitária da qual vem deixando marcas em todos os setores existentes, inclusive, e em grande parte, no setor econômico e financeiro, por conta da pandemia da Covid-19 (AVELAR *et al.*, 2021). Os reflexos no cenário dos negócios vão da alta do dólar até a diminuição do consumo das famílias.

A queda do faturamento foi sentida em proporções consideráveis, em sua maioria, nas grandes empresas, ocasionando redução, ou até mesmo paralisação, de suas produções. Consequentemente, as perspectivas mudaram em diversos aspectos das organizações, fazendo com que os investidores passassem a reavaliar a necessidade de inovação no processo de gerenciamento e produção.

Esses efeitos econômicos têm impacto também nas demonstrações contábeis e nos relatórios de auditoria (LONGO, 2021). Assim como financeiramente, as demonstrações contábeis das empresas também sofreram alterações e/ou oscilações em relação aos anos anteriores devido à anormalidade do momento. Assim, esse estudo busca responder o seguinte problema de pesquisa: **Quais foram os impactos da pandemia da Covid-19 nos principais assuntos de auditoria (PAA's) destacados nos Relatórios de Auditoria Independente?**

Em virtude da perspectiva da auditoria oferecer credibilidade e transparência para certificar ações, evidenciando a importância de definir quais são os riscos inerentes às organizações, auxiliando na prevenção de erros e fraudes, este estudo se justifica pela necessidade de compreensão de como os acontecimentos da atualidade, e até mesmo como futuros acontecimentos, podem influenciar nos relatórios de auditoria independente. Desse modo, o objetivo dessa pesquisa é verificar os impactos da Covid-19 nos PAA's das empresas de consumo não cíclico, listadas na principal bolsa de valores brasileira, a Brasil, Bolsa, Balcão (B3).

O setor de consumo não cíclico abrange empresas que exercem suas atividades nos setores de agropecuária, alimentos processados, bebidas, comércio e distribuição e produtos de uso pessoal e de limpeza. Esse setor possui papel relevante na economia brasileira:

segundo dados do Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada (CEPEA, 2021), em 2021, o agronegócio representou 27,4% do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro, com um crescimento de 8,36%, com aumentos na agroindústria e também para os agrosserviços.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 NORMAS DE CONTABILIDADE E A AUDITORIA NO BRASIL

O trabalho da auditoria pode ser dividido em duas modalidades: a auditoria interna, que ocorre quando o auditor está ligado à organização; e a auditoria externa, na qual o auditor é independente, ou seja, externo à companhia, um terceiro. A auditoria interna está ligada, principalmente, a tomada de decisão da gestão empresarial e as necessidades da administração. Já a externa, tem a sua finalidade mais voltada ao mercado, visando transmitir maior confiabilidade da empresa para os investidores.

Para exercer o seu trabalho, o auditor externo precisa ser formado em contabilidade, pois ele avaliará a fidedignidade das informações financeiras, contribuindo com a governança corporativa, o nível de confiança perante o mercado e o cumprimento da legislação vigente. Desse modo, a auditoria independente consiste no processo de análise da situação financeira e/ou patrimonial de uma organização, com o objetivo de verificar se as demonstrações contábeis estão de acordo com as normas de contabilidade (QUEVEDO; PINTO, 2014).

As Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) constituem-se num conjunto de regras e procedimentos de conduta que devem ser observados como requisitos para o exercício da profissão contábil, bem como os conceitos doutrinários, princípios, estrutura técnica e procedimentos a serem aplicados na realização dos trabalhos previstos nas normas aprovadas por resoluções emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Essas NBC's se classificam em Profissionais e Técnicas.

As Normas Profissionais são aquelas que estabelecem as regras e procedimentos que devem ser observados e seguidos pelos profissionais de contabilidade no exercício de suas funções. Já as Normas Técnicas, são as que abrangem os procedimentos, conceitos e princípios que devem ser utilizados no momento da execução do trabalho contábil.

As Normas relativas ao trabalho do auditor independente são classificadas como NBC TA. Segundo a NBC TA 200 (R1) - Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria, “o objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários” (CFC, 2016a, p. 2).

Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor a respeito da elaboração das demonstrações contábeis, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. Essa opinião expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura do relatório financeiro. A auditoria conduzida em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas relevantes capacita o auditor a formar essa opinião.

### 2.2 RELATÓRIO DE AUDITORIA INDEPENDENTE E PAA

De acordo com a NBC TA 700 - Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, “os objetivos do auditor são formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base na avaliação das conclusões alcançadas pela evidência de auditoria obtida e expressar claramente essa opinião por meio de relatório por escrito” (CFC, 2016b, p. 3).

O relatório do auditor deve conter um título que indique de forma clara e objetiva que aquele documento é o relatório do auditor, e deve ser endereçado de acordo com as exigências da circunstância do trabalho. Em seguida, “a primeira seção do relatório do auditor deve incluir a opinião do auditor independente e deve ter ‘Opinião’ como título” (CFC, 2016b, p. 5). Além disso, logo abaixo, deve incluir uma seção com o título “Base para opinião”, onde deve estar declarado que a auditoria foi conduzida em conformidade com as normas, referenciar a seção que descreve as responsabilidades do auditor, incluir a declaração de que o auditor é independente da organização, e declarar se o mesmo acredita que a evidência da auditoria é suficiente para fundamentar sua opinião (CFC, 2016b).

O auditor deve expressar uma opinião não modificada quando concluir “que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável” (CFC, 2016b, p. 3). Em contrapartida, o auditor deve modificar sua opinião, de acordo com a NBC TA 705, se concluir, com base em evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes, ou se não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir que as demonstrações contábeis não apresentam distorções relevantes (CFC, 2016c).

Para as empresas que são listadas em bolsa de valores, o auditor também deve comunicar os Principais Assuntos de Auditoria (PAA). A NBC TA 701 - Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente, expressa que (CFC, 2016d, p. 3):

Principais Assuntos de Auditoria (PAA) são 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.

Esse item do relatório da auditoria deve retratar os principais assuntos que foram abordados quando da execução do trabalho da auditoria, não fornecendo uma opinião separada sobre, ou seja, o assunto destacado em PAA’s não pode ser base de opinião modificada por parte do auditor (CFC, 2016d). É importante que o auditor comunique aos responsáveis pela governança os assuntos que ele tiver considerado como PAA’s ou, se aplicável, a não existência de principais assuntos de auditoria a serem comunicados no seu relatório.

### 2.3 PESQUISAS ANTERIORES

Pesquisas anteriores já foram realizadas sobre a temática da auditoria independente, bem como sobre os PAA’s, sendo algumas destacadas no Quadro 1:

**Quadro 1:** Pesquisas anteriores

Baron, Santos e Soares (2019)	Analisaram a conformidade dos Relatórios dos Auditores Independentes das demonstrações financeiras das empresas listadas na B3 com a NBC TA 700. A maior parte das empresas apresentaram corretamente o relatório, e aquelas que não apresentaram, foi por motivo de não observância no momento do <i>upload</i> , já que alguns relatórios contêm erros de informática, outros relatórios estavam duplicados, falta de informação dos auditores e formatação de difícil visualização dos tópicos. Contudo, pode-se dizer que a maioria dos relatórios estão em conformidade com a norma.
Silva e Souza (2020)	Foi realizado um estudo sobre o Novo Relatório do Auditor Independente, analisando os Principais Assuntos de Auditoria presentes nos relatórios das empresas listadas na B3, com o objetivo de identificar quais elementos das informações econômico-financeiras eram mais comunicados na nova seção e analisar se houve aumento dos relatórios emitidos com opinião modificada a partir do Novo Relatório. Dentre as empresas analisadas, no período de 2013 a 2018, foi possível perceber que houve uma tendência

	de aumento na quantidade de relatórios com opiniões modificadas desde a adoção do Novo Relatório.
Alves e Ayub (2020)	Os autores analisaram os motivos que levaram as empresas brasileiras listadas na B3 a receberem opinião com ressalva e abstenção de opinião em suas auditorias independentes. Para a pesquisa, foram analisados os relatórios de 23 empresas nessa situação entre os anos de 2012 e 2017. Os resultados encontrados foram que as empresas não cumprem todas as normas internacionais de contabilidade, não disponibilizaram documentação suporte para comprovação das operações, não contabilizaram despesas e/ou tiveram deficiência na governança corporativa e controles internos.
Santos <i>et al.</i> (2020)	O objetivo do trabalho foi analisar os Principais Assuntos de Auditoria destacados no Relatório de Auditoria Independente das empresas listadas na B3, com o objetivo de verificar os impactos do novo relatório do auditor, referente aos anos 2016 a 2018, e quais foram os PAA's mais significativos para os auditores independentes das empresas listadas na B3. Dentre os resultados, destaca-se que as empresas atendem à nova estrutura de relatório de auditoria trazidas pela legislação e as análises mostraram que a preocupação do auditor independente em buscar segurança razoável na emissão do relatório é constante, pois os PAA's apresentados estão condizentes com o segmento que as companhias pertencem e demonstram pontos sensíveis levantados e informados aos investidores.
Colares, Alves e Miranda (2020)	A pesquisa investigou se existe relação entre as características do Comitê de Auditoria, como tamanho, <i>expertise</i> , independência e participação feminina, e as características da Auditoria Independente, como <i>Audit Report Lag</i> , <i>Big Four</i> , quantidade de PAA's emitidos e a opinião da auditoria no relatório. Foi verificado apenas uma relação entre os grupos separados na pesquisa, sugerindo que as empresas auditadas por <i>Big Four</i> e com maior tempo de entrega do relatório, têm Comitês de Auditoria cujos membros possuem <i>expertise</i> , mas têm uma participação feminina baixa.
Pinto e Lemes (2021)	Os autores realizaram um estudo com o objetivo de verificar a associação entre as firmas de auditoria independente e as escolhas contábeis de companhias brasileiras listadas na B3. A pesquisa foi feita no período de 2010 a 2017, e foi possível perceber a associação da mudança da empresa de auditoria com as escolhas contábeis investigadas. Foi verificada também uma relação entre a auditoria ser realizada por uma <i>Big Four</i> e mudanças das práticas relativas à mensuração de propriedades para investimentos, mensuração de estoques e classificação de dividendos e juros sobre o capital próprio pagos. As evidências do estudo indicam que a auditoria pode ser um fator relevante para o entendimento das práticas contábeis adotadas pelas empresas.

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Através das pesquisas anteriores, é possível perceber que este trabalho se debruça de maneira diferenciada sobre o tema dos PAA's, pois analisa um setor específico e relevante na economia nacional, que é o não cíclico. Além disso, verifica os impactos da pandemia da Covid-19 sobre esse assunto, tendo em vista que a doença impactou não só o dia a dia das pessoas, como também a saúde financeira e econômica das empresas.

### 3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para a realização desta pesquisa, foram coletados, no site da B3, as demonstrações contábeis das empresas do setor de consumo não-cíclico, dos anos de 2018 a 2021. O Quadro 2 evidencia as 36 empresas do setor, por segmento.

**Quadro 2:** Empresas do setor de consumo não cíclico

Subsetor	Segmento	Empresa
		AgroGalaxy Participações S.A
		Boa Safra Sementes S.A.

	Agricultura	BrasilAgro - Companhia Brasileira de Propriedades Agrícolas
		CTC-Centro de Tecnologia Canaveira S.A
		Humberg Agribrasil Comércio e Exportação de Grãos S.A.
		Pomi Frutas S.A.
		Raízen Combustíveis S.A.
		Siderúrgica J.L.Aliperti S.A.
		SLC Agrícola S.A.
		Terra Santa Propriedades Agrícolas S.A
		Três Tentos Agroindustrial S.A.
Alimentos Processados	Açúcar e Álcool	Jalles Machado S.A.
		Raízen Energia S.A.
		São Martinho S.A.
		Tereos Açúcar e Energia Brasil S.A.
	Alimentos Diversos	Camil Alimentos S.A.
		Conservas Oderich S.A.
		Forno de Minas Alimentos S.A.
		J. Macêdo S.A.
		Josapar Joaquim Oliveira S.A. Participações
	M. Dias Branco S. A. Indústria e Comércio de Alimentos	
	Carnes e Derivados	BRF S.A.
		Excelsior Alimentos S.A.
		JBS S.A.
		Marfrig Global Foods S.A.
		Minerva S.A.
		Minupar Participações S.A.
Laticínios	Vigor Alimentos S.A.	
Bebidas	Cervejas e Refrigerantes	Ambev S.A.
Comércio e Distribuição	Alimentos	Atacadão S.A.
		Companhia Brasileira de Distribuição
		Grupo Mateus S.A.
		Sendas Distribuidora S.A.
Produtos de Uso Pessoal e de Limpeza	Produtos de Limpeza	Bombril S.A.
	Produtos de Uso Pessoal	Natura & Co Holding S.A.
		Natura Cosméticos S.A.

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Verifica-se, portanto, que a maior parte das empresas está no segmento de agricultura (11), seguido de carnes e derivados e alimentos diversos, cada um com 6 companhias, açúcar e álcool e alimentos com 4, produtos de uso pessoal (2), e os segmentos de produtos de limpeza, cervejas e refrigerantes e laticínios, com 1 cada. Ressalta-se também que o recorte



temporal se dá em detrimento da pandemia da Covid-19: dois exercícios sem o efeito da doença (2018 e 2019), e dois períodos após o novo coronavírus (2020 e 2021).

Nos 4 anos analisados nesta pesquisa, nem todas as empresas publicaram demonstrações contábeis em todos os anos, o que ocasiona desbalanceamento na amostra: das 36 companhias presentes no setor de consumo não cíclico, 23 emitiram relatórios em 2018, 26 em 2019, 32 em 2020 e 28 em 2021.

## 4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

### 4.1 OPINIÃO DO AUDITOR

A emissão de opinião por parte do auditor independente pode ser de duas formas: opinião não modificada ou opinião modificada. A opinião não modificada, ou “sem ressalva”, ocorre quando o auditor conclui que as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo as normas (CFC, 2016b).

De acordo com a NBC TA 705, a opinião modificada pode ocorrer de três formas distintas: “opinião com ressalva”, “opinião adversa” e “abstenção de opinião”. A opinião com ressalva acontece quando o auditor possui informações suficientes e conclui que as demonstrações contábeis possuem distorções relevantes, mas elas não são generalizadas; na opinião adversa, o auditor afirma que as distorções são relevantes e generalizadas e; na abstenção de opinião, o auditor não possui evidência suficiente para concluir o seu trabalho (CFC, 2016c).

Diante do exposto, a Tabela 1 evidencia as opiniões dos relatórios de auditoria, das empresas analisadas.

**Tabela 1:** Opinião dos auditores

Subsetor	Segmento	2018		2019		2020		2021	
		S/R	C/A	S/R	C/A	S/R	C/A	S/R	C/A
Agropecuária	Agricultura	4	1	6	1	10	-	9	-
Alimentos Processados	Açúcar e Alcool	2	-	2	-	3	-	1	-
	Alimentos Diversos	5	-	4	-	5	-	4	-
	Carnes e Derivados	6	-	6	-	6	-	6	-
	Laticínios	-	-	-	-	-	-	-	-
Bebidas	Cervejas e Refrigerantes	1	-	1	-	1	-	1	-
Comércio e Distribuição	Alimentos	2	-	3	-	4	-	4	-
Produtos de Uso Pessoal e de Limpeza	Produtos de Limpeza	1	-	1	-	1	-	1	-
	Produtos de Uso Pessoal	1	-	2	-	2	-	2	-
Total de Relatórios		22	1	25	1	32	-	28	-

**Nota:** S/R: Sem Ressalva; C/A: Com Abstenção.

**Fonte:** Dados da pesquisa (2022).

Dentre todas as empresas analisadas, apenas a Pomi Frutas S.A. teve seus relatórios dos anos de 2018 e 2019 com abstenção de opinião por parte do auditor, em virtude da mesma se encontrar em recuperação judicial. No ano de 2018, não houve a expressão da opinião, pois

não foi considerado possível obter evidência de auditoria de maneira apropriada e suficiente para obter fundamento sobre as demonstrações financeiras.

A companhia ingressou com pedido de recuperação judicial no mês de janeiro de 2018 e devido ao prazo para ocorrência da assembleia de credores, a qual ainda não havia sido efetuada até a data de emissão do relatório, o auditor considerou não ser possível concluir se a continuidade operacional seria apropriada e quais seriam seus efeitos sobre os saldos dos ativos, passivos e outros elementos das demonstrações e demais resultados da empresa. Além disso, em decorrência do processo de reconciliação dos ativos e passivos, a companhia realizou alguns ajustes contábeis em contas de retificação de exercícios anteriores, não sendo possível sua avaliação e determinação da correta mensuração desses itens, em virtude de o plano de recuperação ainda não estar devidamente aprovado.

Já no ano de 2019, não foi possível obter uma conclusão a respeito da continuidade operacional da companhia, visto que no ano de 2018, o plano de recuperação judicial não foi aprovado, e após isso, em fevereiro de 2020, foi sentenciada a falência da companhia e de sua controlada. A companhia entrou com um pedido de agravo para suspender os efeitos dessa decisão.

#### 4.2 PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA

Conforme informado, os Principais Assuntos de Auditoria são aqueles considerados significativos para o auditor, mas não necessitando de modificação da sua opinião (CFC, 2016d). Desse modo, a Tabela 2 mostra a quantidade de PAA's das empresas analisadas.

**Tabela 2:** Quantidade de PAA's

Ano	Total de companhias	Total de PAA's	Média de PAA's
2018	23	62	2,69
2019	26	65	2,50
2020	32	83	2,59
2021	28	63	2,25

**Fonte:** Dados da pesquisa (2022).

Em 2020, ano de início da pandemia da Covid-19, foi o ano de maior emissão de PAA's, totalizando 83, ainda que a média total tenha sido inferior que o ano de 2018. Dentre os assuntos destacados, os tópicos mais abordados foram "Auditoria dos Valores Correspondentes" e "Mensuração dos Ativos Biológicos", sendo citados em 6 e 7 relatórios diferentes, respectivamente. O principal motivo pelo qual a "Auditoria dos Valores Correspondentes" foi considerada um PAA, foi o fato de os relatórios do ano anterior terem sido emitidos por outros auditores independentes.

Já com relação ao tópico "Mensuração dos Ativos Biológicos", das 7 empresas com esse PAA destacado (BrasilAgro, Siderúrgica J.L, SLC Agrícola, Três Tentos Agroindustrial, Boa safra, Jalles Machado, Raízen Energia), as cinco primeiras são do segmento de Agricultura. Dentre os motivos pelos quais este assunto foi considerado um PAA, estão, principalmente, a relevância dos valores dos ativos biológicos sobre o valor dos ativos e sobre o resultado do exercício e também devido ao fato de que as variações nas avaliações podem levar a estimativas de valor justo diferentes, impactando diretamente, e de maneira relevante, os valores dos ativos e das demonstrações contábeis.

A empresa JBS S.A. teve como um de seus PAA's, em seu relatório do exercício de 2020, "Doações em combate aos impactos do Covid-19", onde é apontada a aprovação de



doações às ações de enfrentamento dos impactos sociais da doença no país. Este assunto foi considerado como um PAA por sua característica como “transações não usuais significativas” e pela relevância dos montantes das doações.

**Tabela 3:** Quantidade de PAA por segmento

Subsetor	Segmento	Ano				Total por Segmento
		2018	2019	2020	2021	
Agropecuária	Agricultura	8	12	25	16	61
Alimentos Processados	Açúcar e Álcool	6	5	8	2	21
	Alimentos Diversos	14	9	11	9	43
	Carnes e Derivados	21	19	17	17	74
	Laticínios	-	-	-	-	-
Bebidas	Cervejas e Refrigerantes	2	1	2	2	7
Comércio e Distribuição	Alimentos	6	13	13	12	44
Produtos de Uso Pessoal e de Limpeza	Produtos de Limpeza	3	2	3	2	10
	Produtos de Uso Pessoal	2	4	4	3	13
Total por Ano		62	65	83	63	273

**Fonte:** Dados da pesquisa (2022).

A Tabela 3 mostra que o segmento de agricultura foi o que mais teve oscilações no número total de PAA's entre os anos, e o que mais apresentou PAA's em 2020, ano de início da pandemia, se comparado com os demais anos e segmentos. Este segmento, atualmente, possui 11 empresas ativas. Dessas empresas, apenas 5 tiveram PAA's abordados em seus relatórios, são elas: AgroGalaxy Participações S.A, Boa Safra Sementes S.A., BrasilAgro - Companhia Brasileira de Propriedades Agrícolas, CTC - Centro de Tecnologia Canavieira S.A. e SLC Agrícola S.A.

Em 2019, das 5 empresas com relatórios emitidos, o único PAA que foi citado em mais de um relatório foi a “Adoção do Novo Pronunciamento Contábil (CPC 06)”, sendo este citado nos relatórios de duas empresas, em decorrência da adoção da nova norma de *leasing*. Já em 2020, os assuntos “Auditoria dos Valores Correspondentes” e “Mensuração dos Ativos Biológicos” aparecem em três relatórios cada, e “Reconhecimento de Receita” e “Valor justo de ativos e passivos atrelados as *commodities*”, aparecem em dois relatórios cada.

O segmento de laticínios possui apenas a empresa Vigor Alimentos S.A., que foi incorporada a B3 somente em 2022, portanto, ainda não há relatórios disponíveis para análise.

Posteriormente, verificou-se quais são os PAA's mais recorrentes nas empresas analisadas, e os dados estão dispostos na Tabela 4.

**Tabela 4:** PAA's mais recorrentes

Assunto do PAA	Número de menções
Mensuração dos ativos biológicos	20
Reconhecimento da receita	19
Provisões e contingências	13
Avaliação da perda por redução a valor recuperável de ativos, incluindo intangíveis sem vida útil definida ( <i>goodwill</i> )	11
Combinação de negócios	11

Adoção ao CPC 06 (R2) (IFRS 16)	10
Realização do imposto de renda e contribuição social diferidos ativos	8
Valorização dos instrumentos financeiros, incluindo derivativos e designação da contabilidade de proteção <i>hedge accounting</i>	7
Auditoria dos valores correspondentes (outros)	6
Subvenções governamentais	6
Realização de créditos tributários: Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS	5
ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS	4
Provisão para perdas esperadas de contas a receber	4

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Os três assuntos mais comentados nos últimos anos foram a mensuração dos ativos biológicos, reconhecimento de receita e provisões e contingências. Esses dados também são identificados na pesquisa de Santos *et al.* (2020), em decorrência da base utilizada para a mensuração dos ativos biológicos, como o fluxo de caixa descontado, e pela dificuldade de reconhecimento da receita, dada a quantidade de bens que são vendidos e da distribuição geográfica entre compradores e vendedores do setor.

Para verificar a ocorrência desses PAA's ao longo dos anos, foi elaborada a Tabela 5.

**Tabela 5:** PAA por ano

Assunto do PAA	Número de menções por ano			
	2018	2019	2020	2021
Mensuração dos ativos biológicos	4	3	7	6
Reconhecimento da receita	5	4	5	5
Provisões e contingências	4	2	4	3
Avaliação da perda por redução a valor recuperável de ativos, incluindo intangíveis sem vida útil definida ( <i>goodwill</i> )	2	4	5	-
Combinação de negócios	2	2	2	5
Adoção ao CPC 06 (R2) (IFRS 16)	2	8	-	-
Realização do imposto de renda e contribuição social diferidos ativos	2	2	4	-
Valorização dos instrumentos financeiros, incluindo derivativos e designação da contabilidade de proteção <i>hedge accounting</i>	-	-	2	2
Auditoria dos valores correspondentes (outros)	-	-	6	-
Subvenções governamentais	-	-	3	3
Realização de créditos tributários: Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS	-	2	3	-
ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS	-	-	2	2
Provisão para perdas esperadas de contas a receber	-	2	2	-

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Os assuntos que aparecem todos os anos nos relatórios de auditoria são também aqueles com a maior recorrência no total (mensuração de ativos biológicos, reconhecimento de receita e provisões e contingências), conforme já identificado na Tabela 4.

Nos anos de 2020 e 2021, o assunto “Valorização dos Instrumentos Financeiros” foi destacado em dois relatórios, das empresas Raizen Combustíveis S.A. e Raizen Energia S.A. Essas companhias são expostas a riscos ligados a taxas de juros, preços, exposição cambial,

de crédito e liquidez, advindos de suas operações relacionados a instrumentos financeiros. O motivo pelo qual este assunto foi abordado nestes relatórios, foi “devido à complexidade das estimativas e elevado grau de julgamento envolvido na mensuração do valor justo dos instrumentos financeiros”.

Nos dois anos de pandemia, as companhias Três Tentos Agroindustrial S/A, Grupo Mateus S.A. e Conservas Oderich S.A. tiveram como um de seus PAA’s “Subvenções Governamentais”. As subvenções recebidas pela companhia Três Tentos correspondem a incentivos fiscais estaduais de ICMS e incentivos fiscais federais de Pis e Cofins. Este foi considerado um assunto relevante para a auditoria em função dos valores e do processo de apuração dos incentivos fiscais, que exigem controles e critérios para o cumprimento das legislações vigentes.

A controlada Armazém Mateus S.A., do Grupo Mateus S.A., é beneficiária do Termo de Acordo de Regime Especial – ICMS. Em decorrência da possibilidade dos valores e premissas utilizadas pelo grupo poderem impactar o valor de registro das demonstrações contábeis, este assunto foi considerado relevante para as auditorias dos dois anos. Já nos relatórios de auditoria da empresa Conservas Oderich, o PAA de subvenção foi destacado devido a não necessidade de tributação do IRPJ/CSLL, Pis e Cofins sobre os incentivos tributários recebidos.

Por fim, buscou-se comparar a emissão de PAA’s com o porte da empresa de auditoria: Cruz *et al.* (2019) identificaram que as *Big Four* possuem uma melhor qualidade dos serviços prestados, podendo gerar assim, uma maior emissão de pontos de atenção. Os dados estão presentes na Tabela 6.

**Tabela 6:** Relação entre *Big Four* e PAA’s

Ano	Total de empresas	Auditadas por <i>Big Four</i>	Total de PAA’s destacados por <i>Big Four</i>	Média de PAA’s por <i>Big Four</i>
2018	23	13	36	2,77
2019	26	15	36	2,40
2020	32	22	55	2,50
2021	28	17	36	2,12

**Fonte:** Dados da pesquisa (2022).

As *Big Four* são as quatro maiores empresas de auditoria e consultoria empresarial do mundo, sendo elas a Deloitte, Ernst & Young (EY), KPMG e PricewaterhouseCooper (PwC). Como demonstrado na Tabela 6, houve um aumento significativo no número de empresas auditadas por uma *Big Four* no ano de 2020, assim como no total de PAA’s destacados em seus relatórios.

Do total de assuntos destacados em 2020, 66,27% foram feitos por auditorias de *Big4*, sendo este o ano com maior número de PAA’s abordados. Em contextos em que o auditado apresente maior risco financeiro, independente da firma de auditora, para reduzir sua responsabilidade, os auditores costumam reportar mais PAA’s (VENTURINI; BARBETTA; FLACH, 2021).

Diante do exposto, pode-se perceber que, em virtude do cenário de pandemia, neste segmento, o número de empresas auditadas e relatórios emitidos aumentou, assim como o número de PAA’s destacados. Contudo, o mesmo não pode ser observado na média de pontos emitidos, o que indica que a pandemia pode não ter sido um fator substancialmente relevante para a emissão de PAA’s.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa teve como objetivo verificar os impactos da Covid-19 nos PAA's das empresas de consumo não cíclico, listadas na B3. Para isso, foram analisados todos os relatórios da auditoria emitidos entre os anos de 2018 e 2021, dois anos antes e durante a pandemia, totalizando 109 relatórios analisados.

Os resultados indicam que, no primeiro ano da pandemia, 2020, mais empresas publicaram demonstrações contábeis, o que também ocasionou em aumento na emissão de principais pontos de auditoria. Contudo, esse aumento não foi refletido na média.

Assim, é possível concluir que, de maneira geral, a pandemia não trouxe alterações significativas nos principais assuntos de auditoria dos relatórios das empresas de consumo não cíclico, listadas na B3, porém houve um aumento significativo no número de relatórios emitidos e de PAA's destacados.

Vale ressaltar também que, até a data de conclusão desta pesquisa, alguns relatórios referentes ao ano de 2021 ainda não tinham sido publicados, o que pode acarretar impactos em relação aos dados apresentados. Os assuntos mais recorrentes dizem respeito a mensuração dos ativos biológicos, em razão do valor justo, também ligado ao reconhecimento das receitas do setor, e também as provisões e contingências.

O trabalho de auditoria traz uma análise e uma segurança para as empresas a respeito de sua situação econômica e financeira, elevando o grau de confiabilidade das Demonstrações Contábeis das organizações. E também serve para demonstrar de maneira clara e objetiva quais são os pontos a melhorar e quais são as dificuldades que aparecem com uma maior recorrência diante das situações apresentadas.

Como sugestões para pesquisas futuras, recomenda-se ampliar o escopo da pesquisa, realizando-a com todas as empresas da B3, a fim de se obter um panorama ampliado dos principais pontos de auditoria das empresas brasileiras. Outra possibilidade é realizar uma classificação entre os PAA's e as empresas de auditoria, com o objetivo de identificar se há uma tendência de aumento ou diminuição dos pontos, ligados a determinadas firmas de auditoria.

## REFERÊNCIAS

**ALVES, D. S.; AYUB, M. P.** Auditoria independente nas empresas brasileiras listadas na b3: uma análise nas empresas que receberam opinião com ressalva e abstenção de opinião. RAGC, v. 8, n. 32, 2020.

**AVELAR, E. A.; FERREIRA, P. O.; SILVA, B. N. E. R.; FERREIRA, C. O.** Efeitos da Pandemia de COVID-19 sobre a sustentabilidade econômico-financeira de empresas brasileiras. Revista Gestão Organizacional, v. 14, n. 1, p. 131-152, 2021.

**BARON, D. G.; SANTOS, E. A.; SOARES, S.** Análise da conformidade dos relatórios dos auditores independentes das demonstrações financeiras das empresas listadas na B3 com a NBC TA 700. RAGC, v. 7, n. 30, 2019.

**BATISTA, C. G.; PEREIRA, A. C.; SILVA, A. F.; IMONIANA, J. O.** O impacto dos pareceres de auditoria na variação do retorno das ações preferenciais das empresas listadas na Bovespa. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 10., 2010, São Paulo. Anais [...]. São Paulo: USP, 2010.

**CEPEA - CENTRO DE ESTUDOS AVANÇADOS EM ECONOMIA APLICADA.** PIB do agronegócio brasileiro. 2021. Disponível em: <https://www.cepea.esalq.usp.br/br/pib-do-agronegocio-brasileiro.aspx>. Acesso em: 19 mai. 2022.

**CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE.** NBC TA 200 (R1) - Objetivos gerais do auditor independente e condução da auditoria em conformidade com as normas de auditoria. 2016a. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200(R1).pdf). Acesso em: 15 set. 2021.



**CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE.** NBC TA 700 - Formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. 2016b. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA700.pdf>. Acesso em: 15 set. 2021.

**CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE.** NBC TA 705 - Modificações na opinião do auditor independente. 2016c. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA705.pdf>. Acesso em: 15 set. 2021.

**CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE.** NBC TA 701 - Comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente. 2016d. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA701.pdf>. Acesso em: 15 set. 2021.

**COLARES, A. C. V.; ALVES, K. C.; MIRANDA, L. T. F.** Relação entre as características do comitê de auditoria e da auditoria independente das companhias abertas da B3. Revista Ambiente Contábil, v. 12, n. 1, p. 152-170, 2020.

**CREPALDI, S. A.** Auditoria Contábil: teoria e prática. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

**CRUZ, A. F. A.; NARDI, P. C. C.; FIGUEIRA, L. M.; SILVA, R. L. M.** A relação entre o novo relatório do auditor independente e o perfil das empresas auditadas e de auditoria. Revista Contemporânea de Contabilidade, v. 16, n. 40, p. 3-23, 2019.

**LONGO, L. M.** Evidenciação da crise da Covid-19 nos Relatórios de Auditoria independente das companhias listadas na B3. 2021. 56f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2021.

**PINTO, A. F.; LEMES, S.** Associação entre as empresas de auditoria independente e as escolhas contábeis de companhias brasileiras listadas. Contabilidade Vista & Revista, v. 32, n. 2, p. 8-37, 2021.

**QUEVEDO, M. C.; PINTO, L. J. S.** Percepção do rodízio de auditoria sob o olhar dos auditores independentes. Revista Catarinense da Ciência Contábil, v. 13, n. 38, p. 09-22, 2014.

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

**SILVA, J. O.; BEZERRA, F. A.** Análise do Gerenciamento de Resultados e o Rodízio de Firms de Auditoria nas Empresas de Capital Aberto. Revista Brasileira de Gestão e Negócios, São Paulo, v. 12, n. 36, p. 304-321, 2010.

**SILVA, S. X.; SOUZA, F. J. V.** Novo Relatório do Auditor Independente: Uma análise sobre os Principais Assuntos de Auditoria presentes nos relatórios dos auditores independentes de empresas listadas na B3. Revista SOMMA, v. 5, n. 2, p. 39-53, 2020.

**VENTURINI, L. D. B.; BARBETTA, P.A.; FLACH, L.** Determinantes da Divulgação dos Principais Assuntos de Auditoria nas Companhias Não Financeiras da B3. In: ENCONTRO DA ANPAD - EnANPAD, 45., 2021, São Paulo. Anais [...]. São Paulo: USP, 2021.