

Análise dos Principais Assuntos de Auditoria evidenciados nos relatórios de auditoria das empresas do segmento de Telecomunicações no Brasil

André Henrique de Araújo

Bacharel em Ciência Contábeis, UFU– Brasil
andrehenriquearaujo@gmail.com

Vidigal Fernandes Martins

Professor Associado, UFU – Brasil
Contador, Doutor em Administração EAESP/FGV
vidigalfgv@gmail.com

RESUMO:

Em decorrência da crise mundial de 2008 reforçou-se o papel dos auditores independentes na elaboração de seus relatórios de auditoria (denominados anteriormente como parecer) e cobrou-se informações mais detalhadas acerca de seus achados nas empresas auditadas, originando assim os Principais Assuntos de Auditoria (PAA). Nesse contexto, o presente artigo identifica e analisa os Principais Assuntos de Auditoria evidenciados pelos auditores independentes nas empresas listadas na bolsa de valores brasileira no ramo de telecomunicação no ano de 2019, cuja publicação ocorreu em 2020. A pesquisa possui caráter descritivo e aborda o problema de forma qualitativa, tendo em vista esta busca estabelecer ligações entre os Principais Assuntos de Auditoria e elucidar o tema mediante a interpretação das similaridades entre as empresas. Todas as informações foram coletadas no sítio eletrônico da Brasil, Bolsa e Balcão (B3), como forma de atestar a confiabilidade das informações. Observou-se que quatro assuntos foram recorrentes na maioria das companhias, sendo eles: (1º) a adoção de um novo pronunciamento contábil (CPC 06 R2); (2º) o reconhecimento de receita; (3º) a existência de créditos tributários federais originados de processos judiciais e (4º) provisão para contingências. O estudo evidencia que o primeiro e terceiro assuntos decorrem de acontecimentos que impactaram similarmente a grande maioria das empresas do Brasil, enquanto o segundo e quarto assuntos se mostraram com grande recorrência nas empresas analisadas, relacionados principalmente à alta dependência de sistemas tecnológicos,

volume de transações e relevância dos valores envolvidos, no caso das provisões para contingência.

Palavras-chave: Auditoria. Relatório. Telecomunicações.

ABSTRACT:

As a result of the 2008 global crisis, the role of independent auditors in the elaboration of their audit reports was reinforced (previously called as opinion) and better information were demanded about their findings in the audited companies, thus originating the Key Audit Matters (KAM). In this context, this article identifies and analyzes the Key Audit Matters highlighted by independent auditors in companies listed on the Brazilian stock exchange in the telecommunications sector in 2019, whose publication took place in 2020. The research has a descriptive character and addresses the problem qualitatively, with a view to establishing links between the Key Audit Matters and elucidating the issue through the interpretation of similarities between companies. All information was collected on the website of Brasil, Bolsa e Balcão (B3), as a way to certify the reliability of the information. It was observed that four subjects were recurrent in most companies, namely: the adoption of a new accounting pronouncement (CPC 06 R2); revenue recognition; the existence of federal tax credits arising from lawsuits and provision for contingencies. The study shows that the first and third issues stem from events that similarly impacted the vast majority of companies in Brazil, while the second and fourth issues are inherent to the sector, mainly related to high dependence on technological systems, volume of transactions and relevance of values involved, in the case of contingency provisions.

Keywords: Audit. Report. Telecommunications.

1 INTRODUÇÃO

A auditoria tem suas origens em épocas tão remotas quanto a contabilidade. A mesma foi necessária no avanço da civilização nos momentos em que a propriedade de um indivíduo era confiada a um terceiro, sendo necessária a verificação da fidelidade do mesmo por profissionais independentes contratados pelo detentor da propriedade (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002).

Já a auditoria de empresas, teve início com a legislação britânica promulgada durante a Revolução industrial, estando relacionada com avanços nas tecnologias industriais e de transporte que ocasionaram novas economias de escala, empresas maiores, o surgimento de administradores profissionais e o aumento do número de situações em que os proprietários não estavam presentes diariamente nas operações (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002).

De acordo com a NBC TA 200 do Conselho Federal de Contabilidade (2016), o objetivo da auditoria é elevar o grau de confiança dos usuários nas demonstrações contábeis, por meio da emissão de uma opinião pelo auditor acerca dos aspectos relevantes de preparação da informação contábil, atentando-se para a conformidade com a estrutura de relatórios financeiros aplicáveis.

Conforme Oliveira, P. (2015), a crise mundial ocorrida em 2008 e escândalos contábeis ocorridos no mundo estimularam os usuários da informação contábil a conhecer melhor sobre o processo de auditoria independente e a questionarem sobre a contribuição real do auditor para a confiabilidade das informações divulgadas pela empresa. Nesse contexto, o relatório do auditor, denominado anteriormente de parecer, sofreu alterações no intuito de atender às novas exigências feitas pelos usuários da informação contábil.

A NBC TA 701 do Conselho Federal de Contabilidade (2016) trata da responsabilidade do auditor independente em comunicar os Principais Assuntos de Auditoria identificados durante o exame das demonstrações contábeis. Assim como, demonstrar as análises e procedimentos executados pelos auditores com a finalidade de responder aos assuntos identificados. Tal norma foi editada em consonância com a adoção pelo Brasil das normas internacionais de auditoria, que ocorreu a partir de 2009; com a crise mundial ocorrida em 2008 e com os escândalos contábeis. Atualmente a mesma é aplicável às empresas listadas na bolsa de valores brasileira.

As companhias listadas na bolsa de valores são sociedades anônimas de capital aberto, sendo assim, seu capital social é composto por ações negociadas no mercado de capitais. Conforme Maiolino (2017), no Brasil a antiga BM&F BOVESPA (Bolsa de Mercadorias & Futuros), agora chamada Brasil, Bolsa e Balcão (B³) após sua fusão com a CETIP, é o ambiente onde são realizadas as compras e vendas destas ações. Essas empresas são classificadas na B³ de acordo com os setores de atuação, sendo eles: Bens Industriais, Consumo Cíclico, Consumo não Cíclico,

Financeiro, Materiais Básicos, Outros, Petróleo Gás e Biocombustíveis, Saúde, Tecnologia da Informação, Comunicações e, por fim, Utilidade Pública.

Sendo assim, o presente artigo pretende analisar os Principais Assuntos de Auditoria informados pelos auditores independentes nos relatórios de auditoria das empresas do segmento de Telecomunicações, inserido dentro do Subsetor de mesmo nome e setor de Comunicações.

O ambiente de telecomunicações no Brasil é dominado por poucas empresas. Conforme Ferraz, Costa e Amanajã (2017), as cinco maiores empresas do segmento possuíam 85% de *market share* em 2016, levando em consideração os dados de vendas das maiores empresas do ramo publicadas na revista Exame anualmente. O estudo em questão também evidencia que o domínio das grandes empresas nesse mercado tem sido crescente, tendo em vista que em 2012 o *market share* das cinco maiores empresas era de 63%.

A escolha desse segmento se justifica pela pequena quantidade de empresas listadas na bolsa de valores atuantes nesse segmento, o que torna o mesmo altamente competitivo. A escolha também se justifica devido ao processo de recuperação judicial em andamento de uma das companhias, a Oi S.A., o que permite também demonstrar assuntos relevantes em auditorias de empresas que têm sua continuidade ameaçada. O artigo em questão se justifica pela importância do tema, reforçado pelo ambiente econômico instável que, entre outros motivos, provocou a abertura do processo de recuperação judicial de uma das maiores empresas do segmento.

Este estudo tem como objetivo analisar os Principais Assuntos de Auditoria identificados pelos auditores independentes no Brasil nas empresas listadas na B³ no segmento de telecomunicações.

Os objetivos específicos são:

- i. Analisar os Principais Assuntos de Auditoria informados pelos auditores independentes de cada empresa do segmento de telecomunicações;
- ii. Avaliar a existência de Principais Assuntos de Auditoria que são recorrentes nas diversas empresas do segmento.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

No tópico abaixo, foram incluídos diversas referências e citações a obras relacionadas ao tema do trabalho afim de fornecer base teórica para o mesmo.

2.1 Conceitos de auditoria

A auditoria contábil pode ser conceituada como a avaliação de documentos, livros e registros, inspeções, obtenção de confirmações e informações, relacionados ao controle do patrimônio, cujo objetivo é opinar quanto a exatidão desses registros e quanto às demonstrações contábeis originadas pelos mesmos (FRANCO; MARRA, 2001).

Boynton, Johnson e Kell (2002) também definiram a auditoria como o processo de obtenção e avaliação de evidências acerca de ações e eventos econômicos para verificação da correspondência entre afirmações e critérios estabelecidos. A comunicação aos públicos interessados também é parte fundamental desse processo.

Conforme Attie (2010), auditoria é uma área da contabilidade responsável por validar a eficiência e eficácia dos controles patrimoniais, objetivando a formação de uma opinião sobre determinado dado.

2.2 Contexto da auditoria no Brasil a luz do ambiente regulador

De acordo com Almeida (2012), o surgimento das empresas de auditoria no Brasil ocorreu principalmente devido à necessidade legal, principalmente com os Estados Unidos, de que os investimentos em subsidiárias no Brasil tivessem seus dados validados. Em conjunto com as grandes empresas, veio também um conjunto de técnicas de auditoria que foram posteriormente adaptadas para o país.

Attie (2010) menciona que, além da necessidade em auditar os investimentos de empresas estrangeiras no Brasil, a evolução da auditoria no país está diretamente ligada a outros fatores como obtenção de crédito junto a entidades internacionais; crescimento das empresas brasileiras e descentralização e diversificação de suas atividades; evolução do mercado de capitais; criação das normas de auditoria pelo

Banco Central do Brasil (BACEN) em 1972 e; criação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e da Lei das Sociedades por Ações em 1976.

Almeida (2012) complementa que somente em 1965, por meio da Lei nº 4.728, foi mencionado pela primeira vez o termo “auditores independentes”. Após esse acontecimento, o Banco Central do Brasil tornou obrigatória a auditoria externa na maioria das entidades componentes do Sistema Financeiro Nacional e Companhias abertas.

Em 1972, por meio da resolução número 220, o Banco Central do Brasil estabeleceu as condições para a auditoria das Demonstrações Contábeis das empresas registradas no BACEN. Na ocasião, as peças contábeis obrigatórias a tais empresas eram o Balanço Geral, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstrativo de Lucros e Perdas ou Prejuízos em Suspensão e Notas Explicativas da Diretoria.

Já em 1976 foi promulgada a Lei 6.385/76 que criou a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), com objetivo de fiscalizar, normatizar, disciplinar e desenvolver o mercado de valores mobiliários no Brasil. No mesmo ano também foi promulgada a Lei 6.404/76, denominada Lei da Sociedade por Ações. Segundo Attie (2010), tal lei determinava que as empresas de capital aberto deveriam ter suas Demonstrações Contábeis auditadas por auditores independentes registrados na CVM, além de se atentarem às normas da referida Comissão.

Attie (2010) afirma que na década de 90 e anos 2.000 ocorreram alguns acontecimentos, no Brasil e no mundo, que fizeram os usuários da informação contábil questionar a confiabilidade das Demonstrações Contábeis, mesmo sendo elas validadas por auditores independentes. Como exemplo para tais escândalos contábeis estão as empresas Enron e Worldcom. Devido a isso, foi necessária a alteração de diversas legislações, em nível mundial, para restabelecer a confiança aos pareceres dos auditores externos.

Sendo assim, a Lei 6.404 promulgada em 1976, foi atualizada em 28 de dezembro de 2007 pela Lei 11.638. A principal mudança trazida pela referida Lei foi a adesão às normas internacionais de contabilidade, denominadas *IFRS – International Financial Reporting Standards*, que ocorreu mediante a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis pelo Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução 1.055/05.

De acordo com Almeida (2012), os principais órgãos relacionados aos auditores independentes no Brasil atualmente são:

- i. CVM;
- ii. Instituto Brasileiro de Contadores (Ibracon); e,
- iii. Conselho Federal de Contabilidade e Conselhos Regionais de Contabilidade.

Conforme Roxo (2016), em 2015 o *International Federation of Accountants* (IFAC) realizou o processo de revisão das normas internacionais de contabilidade que fundamentam o relatório de auditoria independente. As principais mudanças trazidas por essa revisão, que originou as ISA's (*International Standards on Auditing*) 260, 570, 700, 701, 705 e 706, foram as seguintes:

- i. reforçar as comunicações dos auditores independentes e responsáveis pela governança corporativa com os investidores;
- ii. aumentar a transparência e qualidade da auditoria, gerando assim maior confiança dos usuários nos relatórios de auditoria e demonstrações financeiras;
- iii. conferir maior atenção pelos responsáveis pela preparação das demonstrações financeiras;
- iv. aumentar o foco dos auditores sobre novos assuntos contábeis por meio do ceticismo profissional e melhoria nos relatórios financeiros de interesse público.

No Brasil, a atualização relacionada a esses assuntos está presente na NBC TA 700 – formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis (2016), vigente no Brasil para a auditoria de empresas cujo período findam em 31/12/2016.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

O estudo em questão possui caráter descritivo, estabelecendo ligações entre os Principais Assuntos de Auditoria, evidenciados nas empresas listadas na Brasil, Bolsa e Balcão (B³) do segmento de Telecomunicações.

Em relação a abordagem do problema, o presente estudo é qualitativo, pois busca elucidar o tema por meio do levantamento de informações, auxiliando na compreensão e interpretação do tema abordado.

A pesquisa em questão possui fonte bibliográfica documental, utilizando-se da consulta de artigos disponíveis na internet, revistas físicas, periódicos e livros disponíveis na biblioteca da Universidade Federal de Uberlândia.

As empresas selecionadas para o presente estudo foram as companhias listadas na B³ no segmento de Telecomunicações, sendo elas: Algar Telecom, Oi, Telebrás, Telefônica Brasil e Tim Participações. Os relatórios dos auditores consultados se referem a data base 31/12/2019, tendo sido publicados em 2020, pois se tratam das publicações mais recentes de tais companhias. As informações acerca das empresas que auditaram as Demonstrações Contábeis de cada empresa estão contidas na Tabela 1 – Síntese dos Principais Assuntos de Auditoria.

Dessa forma, o presente estudo verificou os Principais Assuntos de Auditoria evidenciados pelos auditores independentes nas respectivas empresas e avaliou as recorrências e justificativas para que tais assuntos se repetissem em determinadas empresas.

Todas as informações das empresas analisadas no presente estudo foram obtidas mediante publicações obrigatórias no endereço eletrônico da CVM.

Este estudo se limita por evidenciar os Principais Assuntos de Auditoria existentes somente das empresas do ramo de Telecomunicações listadas na B³, cujas Demonstrações Financeiras possuem data base 31/12/2019. Outros assuntos podem ser considerados relevantes pelos auditores independentes em datas base distintas e ramos diferentes.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A seguir serão apresentados os dados obtidos após análise individual do relatório do auditor de cada uma das empresas analisada. Após isso, os Principais Assuntos de Auditoria serão analisados conforme sua recorrência. A ordem das empresas será: (1) Algar Telecom S/A, (2) Oi S/A, (3) Telecomunicações Brasileiras – Telebrás, (4) Telefônica Brasil S/A e (5) Tim Participações S/A.

4.1 Algar Telecom S/A

No quadro 1 apresentam-se os Principais Assuntos de Auditoria divulgados pelos auditores independentes da Algar Telecom S/A.

Quadro 1 – Principais assuntos de auditoria da Algar Telecom S/A

- Adoção de novo normativo contábil, CPC 06 (R2) /
 - Reconhecimento de receita
 - ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS
-

Fonte: Elaborado pelos autores.

Em 1º de janeiro de 2019, a Companhia e suas controladas registraram os montantes de R\$ 289.839 mil e R\$ 428.467 mil, em suas demonstrações financeiras individuais e consolidadas, respectivamente, a título de ativo de direito de uso e passivo de arrendamento, em atendimento a revisão nº 2 do CPC 06 – Arrendamentos. Tal assunto foi considerado um principal assunto de auditoria devido à complexidade em sua implantação, necessidade de avaliação de uma quantidade relevante de contratos, uso de especialistas externos, mudanças em processos e controles internos e aplicação de julgamento na avaliação e contabilização dos efeitos aplicáveis.

A receita da companhia e de suas controladas é oriunda da prestação de serviços de telefonia fixa, comunicação de dados, prestação de serviços de telefonia celular, multimídia, *contact center*, *business process outsourcing* e consultoria especializada. Sendo assim, existem vários processos de captura, processamento e registro das transações, todos eles altamente dependentes de sistemas de informação, o que torna o assunto de alta complexidade.

A companhia, assim com outras empresas no Brasil cujo o assunto é aplicável, questiona judicialmente a inclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na base de cálculo do Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, cujo regime adotado pela empresa é o cumulativo. Em junho de 2019 houve trânsito em julgado da respectiva ação judicial e a Companhia reconheceu em seus ativos os créditos apurados de 2010 a 2017, nos montantes de R\$ 138.302 mil e R\$ 254.502 mil.

4.2 OI S.A.

No quadro 2 são demonstrados os Principais Assuntos de Auditoria divulgados pelos auditores independentes da OI S.A.

Quadro 2 – Principais assuntos de auditoria da OI S.A

- Incerteza relevante relacionada com a continuidade operacional
- Provisão para contingências
- Recuperabilidade de ativos de longa duração
- Reconhecimento de receita
- Adoção inicial do CPC 06 (R2)
- Investigações legais no âmbito da Operação Mapa da Mina
- Créditos tributários federais originados de processos judiciais transitados em julgado

Fonte: Elaborado pelos autores.

Conforme observado no próprio relatório do auditor, devido à aprovação dos termos e condições previstos no Plano de Recuperação Judicial pela Assembleia Geral de Credores em 19 e 20 de dezembro de 2017 e homologado em 5 de fevereiro de 2018 pelo Juízo da 7ª Vara de Falências e Recuperações Judiciais do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, foram necessárias alterações nos quadros patrimoniais da entidade. Em março de 2020, a Companhia teve seu pedido de flexibilização de determinadas condições financeiras e operacionais, além da extensão do prazo de recuperação judicial, deferido. Tais eventos indicam a existência de incerteza relevante que pode levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade.

A companhia e suas controladas são partes integrantes em processos judiciais e administrativos nas esferas cível, trabalhista e tributária, oriundas do curso normal de seus negócios. Em 31 de dezembro de 2019, os assuntos de natureza cível e tributária em discussão em diversas esferas processuais perfazia o montante de R\$ 31.538 milhões e R\$ 4.422 milhões, respectivamente companhia e controladas, dos quais R\$ 1.051 milhões e R\$ 2.150 milhões, respectivamente, estão provisionados, pois se referem a processos em que a saída de recursos é provável, com base na opinião dos assessores jurídicos.

A companhia possui registrado em suas demonstrações consolidadas, como ativo intangível em 31 de dezembro de 2019 o montante de R\$ 3.998 milhões decorrente substancialmente de combinações de negócios realizadas em períodos

anteriores. Com a publicação da homologação do Plano de Recuperação Judicial em fevereiro de 2018, foi necessário que a companhia avaliasse os valores recuperáveis de tais ativos, baseados no plano estratégico divulgado em junho de 2019. Sendo assim, a mesma elaborou o fluxo de caixa projetado e utilizou dados não observáveis, que foram desenvolvidos internamente pela administração, para fundamentar os resultados futuros de suas operações. Como resultado de tal procedimento, foi necessário reconhecer uma redução ao valor recuperável de seus ativos em 31 de dezembro de 2019 no montante de R\$ 2.111 milhões.

Por atuar no segmento de telecomunicações, prestando serviços de telefonia fixa e móvel, serviços de banda larga e TV, mediante concessões governamentais, a companhia é altamente dependente de sua estrutura de tecnologia da informação, englobando sistemas complexos que processam um grande volume de transações. Dessa forma, a companhia obtém receita de diversos tipos de serviços prestados, gerando assim, um enorme volume de dados. O reconhecimento contábil da receita de serviços é realizado quando os serviços são efetivamente prestados, de acordo com o CPC 47 – Receita de contrato com cliente. Nesse contexto, o reconhecimento da receita dos serviços pós-pagos é realizado no período de competência adequado, mas faturado ao cliente somente no mês subsequente, surgindo a necessidade de reconhecer tais transações como “serviços a faturar”. Sendo assim, tais receitas são estimadas e registradas contabilmente no mês de sua competência e estornadas no mês seguinte quando o faturamento é realizado.

Em 1º de janeiro de 2019, a Companhia registrou o montante de R\$ 8.168 milhões em suas demonstrações financeiras consolidadas a título de ativo de direito de uso e passivo de arrendamento, em atendimento a revisão nº 2 do CPC 06 – Arrendamentos. Tal assunto foi considerado um principal assunto de auditoria devido à complexidade em sua implantação, necessidade de avaliação de uma quantidade relevante de contratos, uso de especialistas externos, mudanças em processos e controles internos e aplicação de julgamento na avaliação e contabilização dos efeitos aplicáveis.

Em dezembro de 2019 a Polícia Federal realizou buscas e apreensões na sede da Companhia e suas controladas, com mandato ajuizado a partir de evidências colhidas na 24ª fase da operação Lava Jato, iniciando-se assim o processo investigativo relativo à 69ª fase da operação Lava Jato denominada “Operação Mapa

da Mina”, cujo objetivo principal é apurar supostos repasses financeiros realizados pela companhia às empresas do Grupo Gol Mobile e à GameCorp, ambas ligadas a agentes públicos. A companhia optou também por realizar uma investigação independente, com um renomado escritório jurídico, afim de apurar internamente as alegações contidas nas investigações. O referido escritório concluiu suas investigações e não identificou ilegalidades praticadas pela companhia e suas controladas.

A companhia, assim com outras empresas no Brasil cujo o assunto é aplicável, questiona judicialmente a inclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na base de cálculo do Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, cujo regime adotado pela empresa é o cumulativo. Em 2019 houve trânsito em julgado das respectivas ações judiciais e a Companhia reconheceu em seus ativos os créditos apurados, no montante de R\$ 3 bilhões.

4.3 Telecomunicações Brasileiras S.A. – Telebrás

O quadro 3 evidencia os Principais Assuntos de Auditoria divulgados pelos auditores independentes da Telecomunicações Brasileiras S.A.

Quadro 3 – Principais assuntos de auditoria da Telecomunicações Brasileiras S.A. – Telebrás

- Ativo Imobilizado e Análise de Recuperabilidade (Impairment)

Fonte: Elaborado pelos autores.

A companhia é requerida pelo CPC 01 – redução ao valor recuperável de ativos a avaliar anualmente a existência de indícios que seus ativos imobilizados e intangíveis de vida útil definida estejam registrados por valor que exceda suas expectativas de recuperação, seja pelo seu uso ou sua venda. Para os ativos de vida útil indefinida, é necessário avaliar a recuperação do valor contábil anualmente. Em 31 de dezembro de 2019, o valor total dos ativos imobilizados submetidos ao teste de recuperação de seus valores era de R\$ 2.737 milhões.

4.4 Telefônica Brasil S.A.

O quadro 4 apresenta os Principais Assuntos de Auditoria divulgados pelos auditores independentes da Telefônica Brasil S.A.

Quadro 4 – Principais assuntos de auditoria da Telefônica Brasil S.A.

- Provisão para contingências tributárias e regulatórias
 - Reconhecimento de receita
 - Adoção do novo pronunciamento contábil
-

Fonte: Elaborado pelos autores.

A companhia e suas controladas são parte em inúmeros processos judiciais e administrativos, relacionados às matérias cível, trabalhista, tributária e regulatória, que surgem no curso normal de seus negócios. Em 31 de dezembro de 2019, o montante total dos processos em andamento perfazia R\$ 37.577 milhões e R\$ 6.791 milhões, na controladora e em suas controladas, respectivamente, dos quais R\$ 1.662 milhões e R\$ 1.146 milhões, respectivamente, se encontravam provisionados na referida data-base.

O reconhecimento contábil da receita de serviços é realizado quando os serviços são efetivamente prestados, de acordo com o CPC 47 – Receita de contrato com cliente. Nesse contexto, o reconhecimento da receita dos serviços pós-pagos é realizado no período de competência adequado, mas faturado ao cliente somente no mês subsequente, surgindo a necessidade de reconhecer tais transações como “serviços a faturar”. Sendo assim, tais receitas são estimadas e registradas contabilmente no mês de sua competência e estornadas no mês seguinte quando o faturamento é realizado.

Em 1º de janeiro de 2019, a Companhia registrou o montante de R\$ 8.618 milhões em suas demonstrações financeiras consolidadas a título de ativo de direito de uso e passivo de arrendamento, em atendimento a revisão nº 2 do CPC 06 – Arrendamentos. Tal assunto foi considerado um principal assunto de auditoria devido à complexidade em sua implantação, necessidade de avaliação de uma quantidade relevante de contratos, uso de especialistas externos, mudanças em processos e controles internos e aplicação de julgamento na avaliação e contabilização dos efeitos aplicáveis.

4.5 Tim Participações S.A.

O quadro 5 demonstra os Principais Assuntos de Auditoria divulgados pelos auditores independentes da Tim Participações S.A.

Quadro 5 – Principais assuntos de auditoria da Tim Participações S.A.

- PIS e COFINS a recuperar
- Provisão para contingências tributárias
- Adoção da Norma Contábil de Arrendamentos (CPC 06 (R2))

Fonte: Elaborado pelos autores.

A companhia contabilizou em seu ativo o montante de R\$ 3.023 milhões na rubrica de “impostos, taxas e contribuições diretos a recuperar” originados de processos judiciais transitados em julgado em 2019 solicitando a exclusão do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS da base de cálculo do Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

A companhia está envolvida em assuntos de natureza tributária em discussão em diversas esferas processuais no montante de R\$ 16.529 milhões, dos quais se espera que R\$ 333 milhões se convertam em saída de caixa da entidade, por isso estão provisionados.

Em 1º de janeiro de 2019, a Companhia registrou o montante de R\$ 5.256 milhões em suas demonstrações financeiras consolidadas a título de ativo de direito de uso e passivo de arrendamento, em atendimento a revisão nº 2 do CPC 06 – Arrendamentos. Tal assunto foi considerado um principal assunto de auditoria devido à complexidade em sua implantação, necessidade de avaliação de uma quantidade relevante de contratos, uso de especialistas externos, mudanças em processos e controles internos e aplicação de julgamento na avaliação e contabilização dos efeitos aplicáveis.

4.6 Análise qualitativa

Após o levantamento dos Principais Assuntos de Auditoria das empresas referidas acima, foi verificado que determinados assuntos possuem certa recorrência e podem indicar temas específicos e relevantes ao segmento. Para melhor analisar

tal recorrência, se faz necessário agrupar alguns PAA's, que foram descritos acima pelo título dado por seus auditores independentes para manter sua original descrição, mas que serão padronizados abaixo para uma melhor avaliação de recorrência de determinados temas.

Sendo assim, onde se lê “Adoção de novo normativo contábil, CPC 06 (R2) – Arrendamentos” e “Adoção do novo pronunciamento contábil”, será utilizada a nomenclatura “Adoção de novo pronunciamento contábil (CPC 06 R2)”.

Onde se lê “ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS”, “Créditos tributários federais originados de processos judiciais transitados em julgado” e “PIS e COFINS a recuperar”, será utilizada a nomenclatura “Créditos tributários federais originados de processos judiciais”.

Onde se lê “Provisão para contingências”, “Provisão para contingências tributárias e regulatórias” e “Provisão para contingências tributárias”, será utilizada a nomenclatura “Provisão para contingências”.

Onde se lê “Recuperabilidade de ativos de longa duração” e “Ativo Imobilizado e Análise de Recuperabilidade (Impairment)”, será utilizada a nomenclatura “Avaliação da recuperabilidade de ativos imobilizados e intangíveis”.

Para os demais assuntos, não foi necessária a padronização da nomenclatura, pois os mesmos já possuíam o mesmo título ou não houve recorrência.

Na tabela 1 estão demonstrados os Principais Assuntos de Auditoria recorrentes entre as cinco empresas analisadas e a quantidade de vezes em que eles aparecem.

Tabela 1 – Síntese dos Principais Assuntos de Auditoria

Empresa auditada	Algar	OI	Telebrás	Telefônica	Tim	Recorrência
Auditores	Deloitte Touche Tohmatsu	BDO	CONSULT	Pricewater houseCoo pers	ERNST & YOUNG	
Principais assuntos de auditoria						
						<i>Continua...</i>
Adoção de novo pronunciamento contábil (CPC 06 R2)	X	X		X	X	4

Reconhecimento de receita	X	X		X		3
Créditos tributários federais originados de processos judiciais	X	X			X	3
Provisão para contingências		X		X	X	3
Avaliação da recuperabilidade de ativos imobilizados e intangíveis		X	X			2
Incerteza relevante relacionada com a continuidade operacional		X				1
Investigações legais no âmbito da Operação Mapa da Mina		X				1
Total de PAAs	3	7	1	3	3	17

Fonte: Elaborado pelos autores.

O assunto que figurou em todos os relatórios de auditores independentes, com exceção da Telebrás, foi a adoção de novo pronunciamento contábil (CPC 06 R2). O tema em questão figurou entre os principais assuntos pois a norma revisada foi adotada inicialmente em 1º de janeiro de 2019 e envolveu processos complexos como a revisão de um volume significativo de contratos, mudanças em processos e controles internos, uso de julgamento da administração na definição de premissas e adoção dos expedientes práticos trazidos pela nova norma. Um estudo conduzido por Nepomuceno (2020) concluiu que grande parte das empresas listadas na bolsa de valores e pertencentes ao grupo denominado como novo mercado tiveram impacto relevante na aplicação da norma. O novo mercado é composto de aproximadamente 150 empresas de diversos setores, sendo que, das empresas analisadas nesse estudo, somente a Tim Participações S.A. integra esse grupo. Sendo assim, avalia-se que o assunto em questão é inerente do negócio, mas não é exclusivo do setor.

Outros três temas tiveram a recorrência igual a três entre as empresas analisadas, são eles: reconhecimento de receita, créditos tributários federais originados de processos judiciais e provisão para contingências. O primeiro e terceiro tema podem se enquadrar com temas inerentes e de certa forma exclusivos ao segmento, pela forma na qual as operações ocorrem, enquanto que o segundo PAA

também pode ser considerado aplicável a uma realidade momentânea das empresas no Brasil.

A apuração da receita em companhias de telecomunicações possui diversos fatores que tornam o assunto complexo, tais como:

- i. alta dependência de sistemas tecnológicos;
- ii. alto volume de transações;
- iii. diversas categorias de serviços prestados;
- iv. registro de receita por competência, havendo o registro de “serviços a faturar” a clientes;
- v. serviços prestados de forma segregada ou agregada e com condições comerciais distintas.

Em relação às provisões para contingências, observou-se que as companhias possuem relevantes valores em discussão nas esferas trabalhista, tributária e cível oriundas do curso normal de seus negócios.

Quanto ao PAA “Créditos tributários federais originados de processos judiciais”, no ano de 2017 foi decidido pelo STF por intermédio do julgamento do Recurso Extraordinário 574.706 que o ICMS não deve compor a base de cálculo do PIS e da COFINS. Dessa forma, as empresas que recolheram PIS e COFINS conforme previsto anteriormente tiveram jurisprudência para reaver os recolhimentos realizados a maior nos anos anteriores. A maioria das discussões processuais individuais de cada empresa tiveram pareceres favoráveis em 2019, permitindo as mesmas que contabilizassem o saldo de PIS e COFINS a recuperar.

Outro tema considerado principal assunto de auditoria pelos auditores independentes das companhias OI e Telebrás foi a avaliação da recuperabilidade de ativos imobilizados e intangíveis. Tal assunto é relevante em grande parte das companhias devido à necessidade em se avaliar anualmente indícios de que o ativo teve perda de valor recuperável, para ativos de vida útil definida, e verificar os valores recuperáveis de ativo de vida útil indefinida em confronto com o valor contábil do mesmo. Aliado a isto, temos também um segmento que possui grandes gastos em ativo imobilizado e intangível, devido às necessidades de alta tecnologia no oferecimento de serviços e um ambiente econômico instável.

Os demais Principais Assuntos de Auditoria figuraram somente em uma oportunidade nas cinco empresas analisadas, sendo assim, entende-se que os mesmos estão relacionados a assuntos específicos identificados pelos auditores nas respectivas empresas.

Quanto aos auditores independentes das empresas do segmento de Telecomunicações, não houve recorrência, sendo cada uma delas auditada por um auditor distinto.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Desde a implantação do novo relatório do auditor, em 31 de dezembro de 2016, os assuntos de maior complexidade ou materialidade, e que conseqüentemente demandavam um maior esforço dos auditores para sua análise, foram trazidos à tona aos usuários externos mediante a divulgação dos Principais Assuntos de Auditoria, revelando aos mesmos maiores informações acerca das operações das empresas assim como os riscos inerentes ao negócio. Dessa forma, o objetivo do presente trabalho, de analisar os Principais Assuntos de Auditoria identificados em empresas do segmento de Telecomunicações foi cumprido com sucesso, através da evidenciação dos PAA's por empresa e posteriormente analisando a recorrência de cada Assunto.

Em relação as companhias do segmento de telecomunicações, avaliadas neste estudo, entre os Principais Assuntos de Auditoria recorrentes e que melhor representam os riscos inerentes ao negócio estão a adoção de um novo pronunciamento contábil (CPC 06 R2); reconhecimento de receita; provisões para contingências e créditos tributários federais originados de processos judiciais. A avaliação da recuperabilidade de ativos imobilizados e intangíveis também figurou entre os principais assuntos na OI S.A. e na Telebrás.

Ressalta-se que a adoção do pronunciamento contábil (CPC 06 R2) e os créditos tributários federais originados de processos judiciais são originados de acontecimentos recentes, tanto na norma contábil, tanto na jurisprudência tributária e, mesmo sendo inerentes ao segmento de telecomunicações, abrangem grande parte das empresas brasileiras de vários outros segmentos.

Constatou-se também que, no ano de 2019, as empresas do segmento de telecomunicações foram auditadas por auditores distintos, não sendo possível avaliar a existência de tendência de determinada empresa de auditoria a focar seus esforços em assuntos específicos.

Como sugestão para novos estudos, recomenda-se avaliar as relações existentes entre os Principais Assuntos de Auditoria de segmentos diferentes ao de Telecomunicações. A avaliação da evolução histórica dos Principais Assuntos de Auditoria de uma determinada empresa também pode contribuir para a evolução do conhecimento da área.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. C. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos (R1). Brasília, 2010

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. CPC 06 - Arrendamentos (R2). Brasília, 2017

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente (R2). Brasília, 2016

_____. **Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TA 200: Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria** (2016). [On-line]. Disponível em: < <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/> >. Acessado em: 01 dez. 2019.

_____. **Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TA 700: Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis** (2016). [On-line]. Disponível em: < <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/> >. Acessado em: 04 jul. 2019.

_____. **Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TA 701: Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente** (2016). [On-line]. Disponível em: < <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/> >. Acessado em: 04 jul. 2019.

FERRAZ, D. P.; COSTA, R. D. B.; AMANAJÁ, H. W. Análise da concentração de mercado do setor de telecomunicações brasileiro. **Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana**, n. 235, 2017.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria Contábil**. 4ª ed. Atlas: São Paulo, 2001.

MAIOLINO, I. **A regulação pode ser anticompetitiva? Uma análise do mercado de capitais a partir do caso Cetip/BVMF.** Revista de Direito Setorial e Regulatório, v. 5, n. 2, p. 27-52, outubro 2019.

NEPOMUCENO, R D. **IFRS 16: o impacto nas empresas listadas no novo mercado da B3.** 2020. 34f. Tese (Mestrado em Gestão para a Competitividade) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo. [On-line] Disponível em:
<<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/29426/IFRS%2016%20O%20IMPACTO%20DO%20NAS%20EMPRESAS%20LISTADAS%20NO%20NOVO%20MERCADO%20DA%20B3.pdf?sequence=1&isAllowed=y>> Acesso em 10 de dezembro de 2020.

OLIVEIRA, P. A. de. **A mudança no relatório do auditor independente em resposta as expectativas de mercado: um auxílio na delimitação de sua responsabilidade?** Dissertação (Mestrado em Ciências Cont. Atuariais) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015.

ROXO, G; BONOTTO, M.M.S. **Análise das alterações nas normas de auditoria à luz do novo relatório de auditoria independente.** Trabalho de Conclusão (Graduação) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Contábeis. UFRGS, 2016. [On-line] Disponível em:
<<https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/168713/001022480.pdf?sequence=1&isAllowed=y>> Acesso em 10 de dezembro de 2020.