

NOVO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE: uma análise dos principais assuntos de auditoria evidenciados nas empresas do setor aéreo brasileiro

**Paula Resende Mota¹
Vidigal Fernandes Martins²**

RESUMO

O Brasil adotou as normas internacionais de auditoria em 2009, e recentemente implementou uma mudança importante, a NBC-TA 701 do CFC, o qual objetiva que o auditor independente determine os principais assuntos de auditoria, descrevendo-os em seu relatório na auditoria das empresas listadas. Nesse contexto, o presente trabalho trata o que tem sido evidenciado pelos auditores independentes em relação aos principais assuntos de auditoria nas empresas do setor aéreo brasileiro, nas demonstrações divulgadas em 2017 com data base 2016. Trata-se de uma pesquisa do tipo descritiva e qualitativa, visto que está mais relacionada ao levantamento de informações para ajudar na compreensão do tema abordado. As informações foram coletadas através das Demonstrações Financeiras divulgadas em sites das próprias companhias aéreas. Sendo que houve dois assuntos semelhantes nos principais assuntos de auditoria nas duas companhias listadas na bolsa de valores no segmento aéreo brasileiro; a Receita de Passageiros e Reservas para Manutenção. O estudo mostra que em ambas empresas foi apontada a dependência de funcionamento de sistemas de informação no caso da Receita de Passageiros, e a magnitude dos valores envolvidos e a subjetividade no julgamento de estimativas de custos de manutenção, no caso de Reservas para Manutenção.

Palavras-chave: auditoria. relatório. setor aéreo.

ABSTRACT

Brazil adopted international auditing standards in 2009, and recently implemented a major change, the CFC's NBC-TA 701, which aims to have the independent auditor determine the main audit issues, describing them in their report on the audit of companies listed. In this context, the present work deals with what has been evidenced by the independent auditors in relation to the main auditing issues in the companies of the Brazilian air sector, in the statements released in 2017 with base date 2016. This is a descriptive and qualitative research, since it is more related to the collection of information to help in understanding the topic addressed. The information was collected through the Financial Statements disclosed on the websites of the airlines themselves. There were two similar issues in the main audit issues in the two listed

¹ Bacharel em Ciências Contábeis – UFU, Paulinha.resendemota@gmail.com Avenida João Naves de Ávila 2121, Uberlândia - MG

² Professor Adjunto FACIC/UFU, vidigal@ufu.br Avenida João Naves de Ávila 2121, Uberlândia - MG

companies in the Brazilian air segment; the Revenue of Passengers and Reserves for Maintenance. The study shows that in both companies it was pointed out the dependence on the functioning of information systems in the case of Passenger Revenue, and the magnitude of the values involved and subjectivity in the judgment of estimates of maintenance costs, in the case of Reserves for Maintenance.

Keywords: audit. report. air sector.

INTRODUÇÃO

Com o advento da Revolução Industrial no século XVIII, observou-se um aumento significativo do número de indústrias na Inglaterra, que rapidamente se disseminou pelo mundo. Este fenômeno foi alimentado pela demanda crescente por produtos e serviços ofertados pelas organizações empresariais.

Segundo Almeida (2012) a expansão das empresas, juntamente com o aumento da concorrência e as constantes transformações na economia capitalista tornaram evidentes a necessidade da criação de instrumentos que viabilizassem um maior controle e fiscalização dos registros contábeis das corporações.

Neste contexto surgiu a auditoria, conceituada pela literatura como uma ferramenta da contabilidade que tem por objetivo a verificação de controles internos, revisão e fiscalização das demonstrações financeiras, bem como das transações e operações de uma empresa, que permite julgar a confiabilidade dessas informações para as organizações empresariais e para aqueles que estabelecem relações comerciais com as companhias (FRANCO, MARRA, 2001).

De acordo com Oliveira (2003) devido ao processo de globalização e maior abertura dos mercados nas últimas décadas do século XX, cresceu o interesse em torno da auditoria. Na sequência deste processo, as organizações empresariais, visando o aumento de sua rentabilidade e lucratividade, passaram a abrir o seu capital para o mercado de ações.

Com isso, o papel da auditoria tornou-se ainda mais importante, seja para atestar a confiabilidade das informações divulgadas pelas entidades empresariais para os investidores, acionistas, consumidores e sociedade em geral, seja como mecanismo utilizado para evitar fraudes e erros (FRANCO, MARRA, 2001; ALMEIDA, 2012).

Convergindo com as mudanças globais, no Brasil, o crescimento e a diversificação da economia entre 1920 e 1960, resultaram também em uma expansão de demanda pelo transporte aéreo. Nas décadas de 1920 e 1930, este setor foi dominado

por empresas europeias, somente a partir de 1940 houve um crescimento das empresas nacionais (BIELSCHOWSKY, CUSTODIO, 2011).

A auditoria no Brasil tem passado por um processo de mudança. O país adotou as normas internacionais de auditoria a partir de 2009 e, recentemente, outras mudanças têm sido implementadas, dentre elas o novo formato de relatório da auditoria independente. Além desse modelo de relatório, a partir de agora, foi introduzida uma norma que trata dos principais assuntos de auditoria.

A norma NBC – TA 701 do Conselho Federal de Contabilidade tem como objetivo que o auditor independente determine os principais assuntos de auditoria, após ter formado uma opinião sobre as demonstrações contábeis, devendo comunicar os referidos assuntos descrevendo-os no seu relatório (parecer) na auditoria de empresas listadas.

As empresas listadas na bolsa de valores são companhias de capital aberto, cujo capital social é formado por ações negociadas no mercado. No Brasil a antiga BM&F BOVESPA, agora chamada B3, é o ambiente onde são realizadas as compras e vendas destas ações. Essas empresas são classificadas de acordo com os setores de atuação, sendo eles: Bens Industriais, Consumo Cíclico, Consumo não Cíclico, Financeiro e Outros, Petróleo Gás e Biocombustíveis, Saúde, Tecnologia da Informação, Telecomunicações e, por fim, Utilidade Pública.

Nesse sentido, pretende-se analisar esse assunto no setor Bens Industriais, subsetor Serviços de Transporte, segmento Transporte Aéreo, verificando o que os auditores independentes têm destacado como principais assuntos de auditoria nas companhias brasileiras listadas na bolsa de valores (B3) no segmento aéreo brasileiro.

O motivo da escolha foi sentido que o segmento aéreo brasileiro passa por uma concorrência muito grande, sendo um segmento com poucas empresas no Brasil e que é marcado pelo processo de polarização do mercado, disputado entre empresas de baixo custo e empresas com alto custo.

O objetivo geral do presente trabalho é analisar o que tem sido evidenciado pelos auditores independentes no Brasil em relação aos principais assuntos de auditoria nas empresas brasileiras listadas na bolsa de valores B3 no setor aéreo brasileiro.

Os objetivos específicos são:

- i. analisar quais são os destaques nas evidenciações dos auditores independentes em relação ao setor aéreo brasileiro;

- ii. coletar dados através de publicações dos relatórios (parecer) dos auditores independentes com o propósito de atender às necessidades da pesquisa em andamento;
- iii. analisar o conteúdo, que consiste em uma técnica de análise de comunicações, que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivam a inferência de conhecimentos relativos aos indicadores;

O presente trabalho justifica-se pela relevância e importância do tema, principalmente nos tempos atuais de frequentes crises econômicas, onde se tem exigido cada vez mais uma regulação e transparência por parte das empresas, a fim de garantir a própria perpetuidade e zelar pela clareza nas demonstrações financeiras, uma vez que, sabendo compreender o conteúdo deste relatório os usuários das informações terão mais segurança para a tomada de decisão.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Origem da auditoria

Segundo Almeida (2012), o surgimento da auditoria está diretamente relacionado ao momento em que a economia, especialmente na Inglaterra, estava em constante crescimento ocasionado pela Revolução Industrial. Com a necessidade de maiores investimentos financeiros e capitalização, as empresas necessitavam disponibilizar meios para que seus agentes financiadores pudessem analisar sua situação econômico-financeira, com a finalidade de ponderar o risco do capital investido.

Ainda de acordo com Almeida (2012), a Revolução Industrial na Inglaterra foi um divisor de águas para ciências como a contabilidade, a economia e a administração, pois lançou novas bases no que tange a produção em massa e para acompanhar o maior consumo por produtos e serviços, além da necessidade de criar estratégias de gerenciamento e administração das indústrias, foi necessária a criação de uma ferramenta contábil que fosse eficiente e eficaz na fiscalização e controle dos registros contábeis.

Para Attie (2011) o aumento da concorrência e seus reflexos sobre o aumento da produtividade em conjunto com as mudanças tecnológicas exigem das organizações um aprimoramento contínuo, inclusive no que diz respeito aos seus registros contábeis,

pois em um cenário de acirramento da concorrência e de incertezas no mercado nacional e internacional, os investidores buscam empresas mais sólidas para investir.

Nas décadas posteriores ao século XVIII, a profissão de contador ganhou notoriedade, bem como a auditoria na detecção de fraudes e erros contábeis. No século XX a auditoria ganhou maior visibilidade, frente a expansão sem precedentes das empresas com o fenômeno da globalização e da abertura dos mercados, notadamente a partir da década de 1980 (ALMEIDA, 2012).

Segundo Attie (2011), no Brasil, o surgimento da auditoria está ligado ao fato de ter havido uma migração de empresas internacionais em território nacional. Contudo, há uma dificuldade em datar a primeira auditoria feita em solo brasileiro devido à falta de provas. Já para Franco, Marra (2001) nota-se a existência de práticas contábeis e de auditoria no Brasil no século XIX.

A incorporação da auditoria aos processos contábeis foi motivada pela vinda de filiais de grandes multinacionais para Brasil a partir da década de 1970. Diante disso e da constante evolução do mercado de capitais, foram criadas normas e regras para a auditoria, que foram promulgadas pelo Banco Central no Brasil em 1972. Paralelo a isso foi criada a Comissão de Valores Mobiliários e promulgada a Lei de Sociedades Anônimas em 1976.

O Quadro 1 apresenta quais foram os principais fatores que contribuíram para a implantação da auditoria no Brasil.

Quadro 1 - Fatores que colaboraram para a implantação da auditoria no Brasil

Filiais e subsidiárias de empresas estrangeiras localizadas no Brasil
Financiamento de empresas brasileiras através de entidades internacionais
Crescimento de empresas brasileiras e a necessidade de descentralização e diversificação de suas atividades econômicas
Evolução do mercado de capitais, sobretudo a partir da década de 1980
Criação de normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil em 1972
Criação da Comissão de Valores Mobiliários e da Lei de Sociedades Anônimas em 1976

Fonte: Adaptado de Almeida (2012).

A vinda de filiais e subsidiárias de empresas estrangeiras para o Brasil acelerou o processo de implementação da auditoria no país, bem como a entrada de dinheiro por meio de financiamentos através de entidades internacionais. Todos esses fatores foram preponderantes para o crescimento de empresas brasileiras, surgindo a necessidade de

descentralização e diversificação de suas atividades econômicas, contribuindo com a evolução do mercado de capitais.

O crescimento da atividade de auditoria tem estreita relação com a Revolução Industrial, com a expansão gradativa dos negócios das empresas em todo o mundo, com a busca por estratégias mais eficazes para a proteção do patrimônio e para reduzir a possibilidade de perdas econômicas expressivas.

2. 2 Conceito e finalidade da auditoria

Segundo Dias, Araújo, Barbosa (2009), o termo auditoria tem origem latina, advém da palavra *auditore* que na Inglaterra, berço de sua origem, passou a ser utilizada como forma de fazer menção a tecnologia contábil de revisão. Conceitualmente, a auditoria é entendida como uma ferramenta contábil que busca a realização de um exame criterioso sobre as atividades da empresa, normalmente ao que diz respeito às demonstrações contábeis e financeiras.

De acordo com Sá (2007), a auditoria possibilita a revisão acerca das demonstrações financeiras da empresa, abrangendo todo o sistema financeiro, os registros e as transações efetuadas pela organização durante certo período. Através da auditoria é possível fazer o levantamento das falhas e acertos quanto às demonstrações contábeis, bem como de todo seu controle interno.

Segundo Dias, Araújo, Barbosa (2009), a auditoria é conceituada como a verificação das transações e operações relativas aos registros contábeis, cuja finalidade maior é averiguar a veracidade dos registros e informações contábeis. A auditoria tem a possibilidade de exercer controle efetivo sobre as principais áreas da empresa e sua utilização pode prevenir a ocorrência de fraudes, desfalques ou subornos, desde que a organização empresarial faça um controle regular.

Para Oliveira (2003) pode-se inferir que a auditoria é uma área especializada da contabilidade, cuja finalidade maior é expressar a opinião e fornecer informações acerca da eficiência e eficácia do controle patrimonial.

2.3 A auditoria externa

A auditoria externa é realizada pelo auditor independente em consonância com os objetivos que permeiam esse tipo de auditoria, ou seja, emitir um parecer fidedigno

sobre a posição patrimonial e financeira da empresa, bem como os resultados das operações ou qualquer mutação em relação ao patrimônio líquido da empresa (SANTOS, SCHMIDT, GOMES, 2006).

Segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade - NBC TA 700 (2016), o papel do auditor, como regra geral é construir uma opinião sobre os relatórios contábeis baseando-se na investigação realizada e nas evidências obtidas pela auditoria. Essa opinião deve ser realizada de forma escrita e atendendo as normas impostas.

Já para o Comissão de Valores Mobiliários - CVM (2015), o auditor independente tem como função proporcionar a credibilidade dos dados financeiros das empresas, opinando de maneira imparcial sobre as demonstrações contábeis concebidas pela administração, em todos os pontos pertinentes, da real situação financeira e patrimonial, através de um relatório.

De acordo com Ishikawa e Bezerra Júnior (2002) o auditor independente deve executar bem o seu trabalho, de forma planejada e conforme as regras mais atuais da auditoria contábil, e com vistas a emitir uma opinião sobre as demonstrações contábeis.

O objetivo da auditoria das demonstrações contábeis de acordo com a Norma de Auditoria do Conselho Federal de Contabilidade NBC TA 200 é aumentar o grau de confiança das informações contábeis para os usuários dessas informações, baseando-se na análise da posição patrimonial e financeira da empresa auditada.

Devido à relevância da auditoria externa, existe uma variedade de normas e regras a serem seguidas pelos auditores independentes. O Brasil adota desde 2009 as normas internacionais de auditoria e contabilidade, são elas: as *International Stands on Auditing* - ISA, denominadas como Normas Internacionais de Auditoria; e as *International Financial Reporting Standards* - IFRS, conhecidas como Normas Internacionais de Contabilidade. As normas são emitidas respectivamente, pela *International Accounting Standards Board* - IASB e pela *International Federation of Accountants* - IFAC (IBRACON 2015).

Devido à importância deste trabalho nota-se que possíveis erros dos auditores independentes na execução de suas atividades são passíveis de responsabilização. No caso de emissão incorreta de uma opinião ou do relatório apresentar alguma falha, poderá ocorrer uma responsabilização civil do auditor. Tal é a preocupação com essa possibilidade que foi desenvolvido o conceito de risco de auditoria, cujos componentes são: risco inerente, risco de controle e risco de detecção (ISHIKAWA, BEZERRA JÚNIOR, 2002)

2.4 Parecer e relatório de opinião do auditor

O parecer dos auditores independentes é o documento formal no qual o auditor comunica às partes interessadas sua opinião de forma clara e objetiva, sobre a adequação das demonstrações contábeis frente às Normas Brasileiras de Contabilidade e as legislações pertinentes do país, a posição financeira e patrimonial, o resultado das operações, as origens e aplicações de recursos e as mutações do patrimônio líquido de uma empresa (BOYNTON; JOHNSON E KELL, 2002).

O parecer dos auditores independentes divide-se em quatro tipos, segundo a natureza da opinião que contém. São eles:

- a. parecer sem ressalva;
- b. parecer com ressalva;
- c. parecer adverso;
- d. parecer com abstenção de opinião.

O parecer sem ressalva é emitido quando o auditor está convencido sobre todos os aspectos relevantes das demonstrações contábeis, e em casos de haver alterações nos princípios contábeis ou em sua metodologia de aplicação, essas alterações foram adequadamente descritas nas notas explicativas. O auditor não deve emitir um parecer sem ressalva quando, na sua opinião, houver discordância com a administração da companhia sobre o conteúdo ou forma de apresentação das demonstrações contábeis.

O parecer com ressalva é emitido quando o auditor independente conclui que houve uma discordância ou restrição de um trabalho, porém algo que não tenha sido grave para que seja necessário um parecer adverso ou abstenção de opinião. O parecer com ressalva deve obedecer um modelo a ser usado na escrita deste relatório, utilizando expressões como: "exceto por", "exceto quanto" ou "com exceção de", referindo-se aos objetos da ressalva. Não é aceitável nenhuma outra expressão na redação desse tipo de parecer. Quando houver a emissão de parecer com ressalva, o auditor deve incluir uma descrição clara de todas as razões que fundamentaram sua opinião, juntamente com a quantificação dos efeitos sobre as demonstrações contábeis. Essas informações devem ser apresentadas em parágrafo específico do parecer, precedendo ao da opinião.

O parecer adverso é emitido quando o auditor verifica que as demonstrações contábeis estão incorretas ou incompletas, de forma que seja impossível a simples emissão do parecer com ressalvas. Sendo expressa a opinião de que as demonstrações

contábeis não representam adequadamente a posição patrimonial e financeira, nem o resultado das operações, e/ou as mutações do patrimônio líquido, e/ou as origens e aplicações de recursos de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Quando houver efeitos que comprometam as demonstrações contábeis examinadas a ponto de não ser suficiente a simples ressalva no parecer, o auditor deve emitir o parecer adverso. Nessas circunstâncias, uma ressalva não é considerada apropriada, uma vez que o auditor possui informações suficientes para declarar que as demonstrações contábeis não estão adequadamente apresentadas.

No caso da emissão de parecer adverso, o auditor deve descrever em um ou mais parágrafos intermediários os motivos e a natureza das divergências que suportam sua opinião adversa, e os principais efeitos do assunto sobre a posição patrimonial e financeira, sobre o resultado do exercício, sobre as mutações do patrimônio líquido e sobre as origens e aplicações de recursos.

O parecer com abstenção de opinião ocorre quando houver uma limitação significativa nas análises do auditor, de forma que o impossibilite de expressar opinião sobre as demonstrações contábeis por falta de evidenciação.

Nos casos de limitações significativas, o auditor deve descrever, no parágrafo da extensão, indicando claramente os procedimentos omitidos e suas circunstâncias ou fazer uma referência a um parágrafo intermediário específico do parecer que descreva tal limitação. No parágrafo final do parecer, o auditor deve mencionar claramente que o exame não foi suficiente para permitir emissão de opinião sobre as demonstrações contábeis. A abstenção de opinião não elimina a responsabilidade do auditor em mencionar, no parecer, qualquer desvio relevante que possa influenciar a decisão do usuário dessas informações.

Após a adoção das normas internacionais de auditoria, o termo Parecer de Auditoria passou a se denominar Relatório do Auditor Independente - RAI. Com o passar dos anos o RAI vem sofrendo diversas mudanças tanto em sua forma estrutural quanto no foco dado em relação a opinião do auditor. Tais alterações ocorreram pela necessidade de confiabilidade dos dados, principalmente para investidores, além da aderência às normas internacionais de auditoria (CFC, 2009).

A resolução CFC 1.231/2009 aprovou a NBC TA 700 – Formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis, sendo essa resolução responsável pela padronização na nova estrutura do RAI, adicionando novos tópicos ao relatório, deixando-o mais conciso e informativo. As normas do

Conselho Federal de Contabilidade – CFC, determinaram que a emissão do RAI no novo formato seja utilizada a partir das demonstrações contábeis encerradas em 31 de dezembro de 2016 (MADEIRA, 2016).

2.5 Mudanças no relatório do auditor independente

No Brasil houve uma mudança a partir de 2016 no relatório do auditor independente, segundo o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), a motivação dessas modificações foi o fato de que antes os relatórios eram redigidos de forma genérica e pouco informativos. O modelo adotado no Brasil não satisfazia os usuários, estando também em desacordo com algumas mudanças internacionais, dentre as quais: os Relatórios dos Auditores no Reino Unido (2013) e Holanda (2014); ISA (2016); *Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB* dos Estados Unidos (2016) e Regulamentação de auditoria da União Europeia (2017).

Segundo Soares (2017) em consequência das alterações realizadas em outros países houve uma pressão para que o Brasil atualizasse a forma de elaboração do relatório em conformidade com as mudanças nas normas internacionais de auditoria, as chamadas ISA (*International Standards on Auditing*) que são regulamentadas pelo AASB (*Auditing and Assurance Standards Board*) da IFAC (*International Federation of Accountants*).

Desta forma, o novo formato de relatório passou a ser desenvolvido nas demonstrações financeiras auditadas com encerramento do exercício social a partir de 31 de dezembro de 2016 (NBC TA 701).

Para Soares (2017), que fez uma análise acerca das mudanças e de seus impactos para a auditoria independente, as novas regras são válidas para qualquer empresa que necessita ser auditada e não apenas para as listadas na bolsa de valores.

As mudanças que apresentam maior relevância são as relacionadas com a definição dos Principais Assuntos de Auditoria (PAAs). Ela trata da obrigatoriedade que as entidades listadas na bolsa de valor (B3) têm de discorrer sobre o assunto (IBRACON, 2015).

Nesse sentido, Soares (2017) acrescenta que apesar da obrigatoriedade que as empresas listadas têm de dedicar um parágrafo para as PAAs, existem exceções em casos de uma lei que não permite a publicação do tema, e em casos onde a exposição poderia trazer malefícios aos interesses públicos.

Alguns exemplos de assuntos que devem ser reportados aos encarregados pela governança corporativa são: transações que modificam as demonstrações contábeis; setores que necessitam do parecer da administração e setores com ameaças e distorções relevantes. (SOARES, 2017).

Ainda de acordo com Soares (2017) outra alteração relevante refere-se a reestruturação do relatório. A opinião do auditor deve ser a primeira parte do documento e, além da reorganização no *layout*, mudanças que tratam do conteúdo como nos casos da conclusão do auditor que deverá esclarecer se há ou não a possibilidade de continuidade operacional da entidade; mudanças sobre responsabilidade do auditor e da administração e a obrigatoriedade de haver uma declaração sobre a independência do auditor.

O Quadro 2 traz as principais alterações do relatório do auditor independente.

Quadro 2 – Principais alterações do relatório do auditor independente

Reordenação do relatório do auditor (opinião passa a ser a primeira seção do relatório)
Alteração na descrição das responsabilidades da administração e do auditor
Conclusão sobre a adequada aplicação da continuidade operacional e se há ou não dúvidas significativas em relação a capacidade da companhia continuar em operação
Declaração explícita de independência do auditor em relação aos princípios éticos relevantes e de cumprimento dos demais requisitos aplicáveis do código de ética
Descrição do trabalho executado pelo auditor sobre as outras informações e as respectivas conclusões
Descrição dos principais assuntos de auditoria (PAAs)
Divulgação do nome do sócio do trabalho

Fonte: Adaptado de IBRACON (2015).

Para a IBRACON (2015) as mudanças no relatório e a sua incorporação pelos auditores independentes representa um avanço para o país, já que este estará alinhado às normas internacionais de auditoria. Contudo, isso traz desafios importantes para o auditor, pois além da adequação às novas exigências em relação a elaboração do relatório, ele também deverá se informar.

A aceitação das normas contábeis a nível global é um dos maiores desafios que os profissionais de auditoria enfrentam na atualidade. Não apenas o auditor é afetado pelas mudanças, mas também o investidor, o administrador, o Comitê e o Conselho.

3. ASPECTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo tem caráter descritivo, pois estabelece um vínculo entre o novo formato de relatório da auditoria e os principais assuntos de auditoria semelhantes percebidos em duas empresas listadas na bolsa de valores (B3) do setor aéreo brasileiro.

Quanto à abordagem do problema a pesquisa é qualitativa, visto que está mais relacionada ao levantamento de informações para ajudar na compreensão e interpretação do tema abordado. De acordo com Gil (2002) não há fórmulas ou receitas predefinidas para orientar os pesquisadores, assim, a análise dos dados na pesquisa qualitativa depende muito da capacidade e estilo do pesquisador.

O presente estudo apresenta fonte bibliográfica documental, com leitura *online* de diversos artigos disponibilizados pela internet, revistas físicas e periódicos disponíveis no acervo da biblioteca da Universidade Federal de Uberlândia. Foi usada a análise de conteúdo que, segundo Bardin (2009), constitui-se em um conjunto de técnicas de análise das comunicações como metodologia de pesquisa usada para descrever e interpretar o conteúdo de toda classe de documentos e textos. Essa análise ajuda a reinterpretar as mensagens e a atingir uma compreensão de seus significados em um nível que vai além de uma leitura comum.

As empresas selecionadas para o presente estudo foram as duas empresas listadas na bolsa de valores (B3) no setor aéreo brasileiro: Azul e Gol. Nos relatórios do auditor publicados em 2017, com data base de 2016, pois foi o ano em que houve a alteração nos relatórios do auditor independente, com a implantação da Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TA 701. Foram utilizadas as Demonstrações Financeiras juntamente com os Relatórios dos Auditores Independentes, que transparece a situação financeira das entidades analisadas.

O presente estudo analisou os relatórios dos auditores independentes verificando se foi percebido algum assunto de auditoria semelhante entre as duas empresas listadas na bolsa de valores no setor aéreo brasileiro, a Azul e a Gol. Os assuntos de auditoria semelhantes foram: renovação de frota e reconhecimento de receita.

As informações foram obtidas através de publicações obrigatórias feitas pelas próprias instituições financeiras, nas Demonstrações Financeiras juntamente aos Relatórios dos Auditores Independentes, nos próprios sites das empresas, juntamente com artigos e livros relacionados ao tema.

Este estudo limita-se no que tange a abrangência de empresas aéreas, podendo outros estudos apresentar conclusões diferentes, visto que este trabalho não levou em consideração empresas não listadas na bolsa de valores (B3), justamente por não haver obrigatoriedade de uma auditoria externa.

4. ANÁLISE DE DADOS

Conforme descrito, a amostra para o estudo foi composta pelas publicações de duas empresas listadas na bolsa de valores (B3) no setor aéreo brasileiro, referentes ao período de 2016, publicado em 2017. Foram analisadas suas Demonstrações Financeiras juntamente com os Relatórios dos Auditores Independentes.

4.1. Azul Linhas Aéreas Brasileiras

No Quadro 3 seguem os principais assuntos de auditoria percebidos pelo auditor independente para a empresa Azul Linhas Aéreas Brasileiras.

Quadro 3 – Principais assuntos de auditoria da Azul Linhas Aéreas Brasileiras

Receita de passageiros
Operações com partes relacionadas – (HNA e TAP)
Reservas de manutenção
Ativo intangível – vida útil indefinida
Cláusulas restritivas sobre empréstimos e financiamentos – <i>covenants</i>

Fonte: Elaborado pelo autor.

As receitas de passageiros são reconhecidas somente após a prestação do serviço de transporte ser efetuada, sendo que os trechos vendidos e não voados são reconhecidos no passivo circulante, como “transportes a executar” e apropriados ao resultado do exercício quando utilizados, pelo método da competência. Tanto a venda de bilhetes quanto o reconhecimento da receita de passageiros são processos extremamente dependentes de sistemas de tecnologia da informação.

Em 2016 a Azul S.A. recebeu investimento advindo da *Hainan Airlines Co. Ltda* (HNA). Parte desse investimento foi utilizada para aquisição de *Bonds* com opção de conversão em títulos patrimoniais emitidos pela Transportes Aéreos Portugueses (TAP) e o valor justo desta opção foi reconhecido em aplicações financeiras de longo prazo. O

monitoramento desse assunto foi considerado significativo devido à relevância dos valores e à estimativa e julgamentos necessários, exercidos pela administração no cálculo do valor justo da opção.

Em 31 de dezembro de 2016 a Azul possuía 85 aeronaves em regime de arrendamento operacional, a Companhia está contratualmente comprometida em efetuar manutenção ou a reembolsar o arrendador com base na condição efetiva da fuselagem, motores e peças com vida útil limitada.

De acordo com o IFRS e com as práticas contábeis adotadas no Brasil, a Companhia deve testar anualmente o valor dos intangíveis com vida útil indefinida. Os valores realizáveis são baseados no valor em uso e nas projeções de fluxos de caixa futuros.

Em 31 de dezembro de 2016, a Azul possuía o montante de R\$ 1.687.530 mil em empréstimos e financiamentos sujeitos ao cumprimento de cláusulas restritivas anuais (*covenants*). O descumprimento de qualquer um desses *covenants* contidos nos contratos de empréstimos e financiamentos pode resultar na declaração de vencimento antecipado de um ou mais contratos, o que obrigaria a Companhia a pagar de imediato todos os respectivos valores em aberto e, sendo assim, impactaria de forma significativa sua posição patrimonial, financeira e de liquidez.

4.2. Gol Linhas Aéreas

No Quadro 4 seguem os principais assuntos de auditoria percebidos pelo auditor independente para a empresa Gol Linhas Aéreas.

Quadro 4 – Principais assuntos de auditoria da Gol Linhas Aéreas

Reconhecimento de receita de transporte de passageiros
Reconhecimento de receita de <i>breakage</i>
Recuperabilidade dos ativos intangíveis – ágio e direito de operações em aeroportos
Realização da reserva e depósitos de manutenção

Fonte: Elaborado pelo autor.

Assim como ocorre na Azul, para que a receita de transporte de passageiros da Gol seja reconhecida, o transporte aéreo já deve ter sido efetivamente prestado, além do fato de ser altamente dependente do funcionamento de sistemas de informação e seus controles internos. Esse assunto foi considerado um dos PAA devido à complexidade do

ambiente tecnológico e das formas de controle relacionadas ao reconhecimento de receita.

As receitas da Gol levam em consideração a estimativa de bilhetes e milhas que não possuem expectativa de utilização ou resgate até a data de sua expiração, e reconhecidas em receita de *breakage*, com base em cálculo estatístico de bilhetes e milhas que apresentam alto potencial de expiração devido a validade ou não utilização das mesmas. As análises e premissas para reconhecimento da receita de *breakage* são revisadas anualmente pela Administração da Companhia para ajustar o comportamento histórico de bilhetes e milhas expirados e que possuem alto potencial de expiração.

A Companhia é requerida a efetuar ao menos anualmente um teste de recuperabilidade (*impairment*) dos ativos intangíveis de vida útil indefinida. Em 31 de dezembro de 2016, a Companhia possuía saldo de ágio de R\$ 542.302 mil e direito de operações em aeroportos de R\$ 1.038.900 mil.

Em 31 de dezembro de 2016, a Companhia possuía saldo de reserva e depósitos de manutenção de R\$ 604.744 mil. A Gol efetua pagamentos antecipados de manutenção de aeronaves e motores para alguns contratos de arrendamento de aeronaves. À medida que a Companhia não tem expectativa de realização de manutenção até a data de devolução e/ou utilizar o ativo para reembolso de manutenção, os pagamentos passam a ser registrados no resultado do exercício como despesas de arrendamento suplementar de aeronaves.

4.3. Análise de conteúdo

No Quadro 5 seguem os principais assuntos de auditoria semelhantes entre as duas empresas estudadas: Azul e Gol.

Quadro 5 – Principais assuntos de auditoria semelhantes entre Azul e Gol

Receita de passageiros
Reservas para manutenção

Fonte: Elaborado pelo autor.

Em ambas empresas, as receitas de passageiros são reconhecidas após a efetiva prestação do serviço, ou seja, somente após a viagem ter ocorrido de fato é que se dá o reconhecimento das receitas de passageiros. Os trechos que são vendidos e não são

utilizados (não voados) são reconhecidos no passivo circulante, como transportes a executar no caso da Azul, e como créditos aos passageiros na Gol.

Esse tópico foi considerado como principal assunto de auditoria das duas empresas, Azul e Gol, pelo mesmo motivo, o processo de venda de bilhetes e reconhecimento da receita de passageiros é altamente dependente do funcionamento de sistemas de tecnologia da informação. Além da complexidade do ambiente de tecnologia e seus respectivos controles relacionados aos preços dos bilhetes em diferentes moedas correntes e aquisição de passagens através de programas de milhas.

Em 31 de dezembro de 2016 a Azul possuía 86 aeronaves em regime de arrendamento operacional. O saldo de reservas de manutenção totalizava R\$ 858.233 mil.

Nesta mesma data a Gol possuía saldo de reserva e depósitos de manutenção de R\$ 604.744 mil.

Considerando a magnitude e a relevância dos montantes envolvidos, além do grau de julgamento aplicado na determinação das estimativas de custos de manutenção a incorrer e da necessidade de acompanhamento por parte da administração da recuperabilidade destes depósitos, esse assunto foi considerado como um dos principais assuntos de auditoria nas duas empresas.

5. CONCLUSÃO

As mudanças realizadas no relatório do auditor independente a partir de 31 de dezembro de 2016 tiveram o intuito de atender uma necessidade que há muito tempo existia no Brasil, seja do ponto de vista das exigências internacionais ou dos usuários das informações contábeis, especialmente pelo fato das demonstrações contábeis terem se tornado mais complexas e com maior dificuldade de entendimento nos últimos anos, frente aos aspectos como a globalização, aumento da competitividade, avanços tecnológicos e seus impactos no mercado de capitais.

No caso de reconhecimento de receita, em ambas empresas estudadas, foram apontadas a dependência do funcionamento de sistemas de informação e a complexidade nos processos de registro de bilhetes vendidos e não voados, como principais fatores a serem considerados como assuntos de auditoria.

Em relação à renovação de frota foi considerado como um dos principais assuntos de auditoria devido à relevância dos valores envolvidos e da complexidade das

análises efetuadas pela Gol para determinar a realização desse ativo. A análise de realização possui certo grau de subjetividade, assim como análises técnicas da engenharia aeronáutica, expectativa de utilização de aeronaves e motores alinhados com o plano de negócios da companhia para os próximos anos.

No caso da Azul, a empresa está contratualmente comprometida em efetuar manutenção ou a reembolsar o arrendador com base na condição efetiva da fuselagem, motores e peças com vida útil limitada. A recuperabilidade destes depósitos é avaliada pela administração a partir da comparação dos valores que se espera que sejam reembolsados quando ocorrer a próxima manutenção. Esse ponto é percebido como principal assunto de auditoria devido a magnitude dos montantes envolvidos, além do grau de julgamento aplicado na determinação das estimativas de custos de manutenção a incorrer e da necessidade de acompanhamento por parte da administração da recuperabilidade destes depósitos.

Pode-se concluir que os principais assuntos de auditoria percebidos nas duas empresas estudadas foram convergentes em dois pontos, sendo eles: reconhecimento de receita e renovação de frota, segunda as publicações de 2017 com data base 2016.

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.

BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. Lisboa, Portugal; Edições 70, LDA, 2009.

BIELSCHOWSKY, P.; CUSTODIO, M. C. A Evolução do Setor de Transporte Aéreo Brasileiro. **Revista Eletrônica Novo Enfoque**, Rio de Janeiro, v.13, n. 13, p.72 -93, 2011.

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

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis**. Resolução n. ° 1.231/09. Brasília: CFC, 2009.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM. **Audidores Independentes**. [Online]. Available: <
http://www.cvm.gov.br/menu/regulados/auditores_independentes/sobre.html >
Acessado em: 24 jun. 2017.

DIAS, G. E.; ARAÚJO A. F.; BARBOSA, R. J. Auditoria: alguns aspectos a respeito de sua origem. **Revista Científica Eletrônica de Ciências Contábeis**, Garça, v. 7, n. 13, p.1679-1870, maio 2009.

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

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL - IBRACON. **O Papel do Auditor**. 17 ed. 2015. [On-line]. Available: < <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/lisRevistaTransparencia.php> >. Acessado em: 24 jun. 2017.

ISHIKAWA, M. T.; BEZERRA JÚNIOR, V. F. A Responsabilidade e o Papel da Auditoria Independente de Demonstrações Contábeis. **IX Congresso Brasileiro de Custos** – São Paulo, SP, Brasil, 13 a 15 de outubro de 2002. [On-line]. Available: < <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/2680/2680> >. Acessado em: 23.jun. 2017.

MADEIRA, C. **Novo Relatório do Auditor**. São Paulo, 2016. [On-line]. Available: < <http://www.grantthornton.com.br/insights/articles-and-publications/novo-relatorio-do-auditor> >. Acessado em 17 de abr. 2018.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE - NBC TA 700: **Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis**. [On-line]. Available: < <https://www.legisweb.com.br/legislacao> >. Acessado em: 23 jun. 2017.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE - NBC TA 701: **Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente**. [On-line]. Available: < <https://www.legisweb.com.br/legislacao> >. Acessado em: 23 jun. 2017.

OLIVEIRA, A. Por uma nova estrutura conceitual básica da contabilidade. **Boletim do IBRACON**, p. 1-14, nov. 2003

SÁ, A. L. **Curso de Auditoria**. 10 Edição. São Paulo: Atlas, 2007.

SANTOS, J. L.; SCHMIDT, P.; GOMES, J. M. M. **Fundamentos de Auditoria Contábil**. 19 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SOARES, D. **Novo Relatório do Auditor Independente**. BM&FBOVESPA. Brasil Bolsa Balcão. [On-line]. Available: < <http://vemprabolsa.com.br/2017/03/09/novo-relatorio-auditor-independente> >. Acessado em: 23 jun. 2017.

