

EVOLUÇÃO DO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE NO PERÍODO DE 1972 A 2016¹

Jefferson Dornelles Ramos²

Mario Guilherme Rebollo³

RESUMO

Este trabalho objetiva descrever as alterações ocorridas de 1972 até 2016 no Relatório dos Auditores Independentes (RAI) sobre as demonstrações contábeis, demonstrando sua evolução, os impactos destas mudanças na opinião expressa pelo auditor, bem como elencar, que alterações foram estas. O estudo histórico relativo à evolução dos normativos e legislações referentes ao relatório do auditor independente proporciona o entendimento de como estas mudanças influenciaram no trabalho executado por estes profissionais. Quanto aos procedimentos metodológicos, esta pesquisa caracteriza-se como qualitativa, descritiva e documental. A avaliação dos documentos ocorreu por meio dos Relatórios de Auditoria extraídos das demonstrações contábeis das Telecomunicações Brasileiras S.A. – TELEBRAS. Esta empresa foi selecionada devido ser a única empresa encontrada que mantém disponibilizadas suas informações financeiras desde sua constituição, em 1972. Os resultados encontrados a partir da análise dos documentos demonstram que as principais alterações que ocorreram desde 1972 até a atualidade no RAI estão na estrutura do documento, bem como na base utilizada para corroborar a opinião do auditor, além de que, atualmente, se comparado aos modelos anteriores, o RAI está mais informativo, possibilitando maior entendimento da organização no que se refere ao trabalho executado e ao foco que foi dado pela auditoria. Esta pesquisa se torna útil à literatura, principalmente à literatura nacional, devido à escassez de estudos sobre o tema, principalmente no que se refere à evolução histórica do RAI.

Palavras-chave: Auditoria Independente. Parecer de Auditoria. Relatório dos Auditores Independentes.

¹ Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no primeiro semestre de 2017, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

² Graduando do curso de Ciências Contábeis da UFRGS. (jdornellesr@gmail.com).

³ Orientador da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS/FCE/DCCA.

EVOLUTION OF THE REPORT OF THE INDEPENDENT AUDITOR FOR THE PERIOD 1972 TO 2016

ABSTRACT

This study aims to describe the amendments that occurred between 1972 and 2016 in the Independent Auditors' Report (IAR) on the financial statements, showing their evolution, the impacts of these changes on the opinion expressed by the auditor, as well to list what changes were made. The historical study on the regulations and legislations evolution referring to the independent auditor's report provides an understanding of how these changes influenced at work performed by these professionals. In terms of methodological procedures, this research is characterized as qualitative, descriptive and documentary. The evaluation of the documents occurred by means of the Audit Reports extracted from the financial statements of Telecomunicações Brasileiras S.A. - TELEBRAS. This company was selected because it is the only one that keeps available its financial information since its constitution, in 1972. The results found from the analysis of the documents show that the main amendments that occurred from 1972 until current day in the IAR are in the structure of the document, as well as on the basis used to corroborate the auditor opinion. Besides, currently, if compared to previous models, the IAR is more informative, allowing a better understanding of the organization with regard to the work performed and to the focus that was given by the audit. This study becomes useful to the literature, virtually to the national literature, due to the scarcity of studies on this subject, mainly referring to the IAR historical evolution.

Keywords: Independent Audit. Audit Opinion. Independent Auditors' Report.

1 INTRODUÇÃO

O Parecer de Auditoria, atualmente denominado Relatório dos Auditores Independentes (RAI), ao longo do tempo vem passando por diversas alterações, tanto legais, como em sua própria forma estrutural, bem como muitas mudanças ocorreram no foco dado na opinião do auditor sobre uma determinada demonstração contábil. Tais alterações são influenciadas principalmente pela necessidade de se recuperar a confiança dos investidores nas informações que são publicadas nas organizações ao longo do tempo.

A auditoria de demonstrações contábeis envolve a obtenção e a avaliação de evidências a respeito das demonstrações contábeis de uma entidade para emissão de parecer se sua apresentação está adequada, de acordo com princípios contábeis geralmente aceitos (PGCA) que, no caso, normalmente são os critérios estabelecidos (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002).

No Brasil, a primeira base normativa que tratou de uma padronização do então chamado Parecer de Auditoria foi a Resolução nº. 321 de 1972 - Normas e procedimentos Auditoria, do

Conselho Federal de Contabilidade (CFC) (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC, 1972). Tal Resolução trazia o parecer de auditoria aprovado pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), o qual tomou como base a redação liberada pelo *American Institute Of Certified Public Accountants - AICPA* em 1948 (CARDOZO, 1987).

Conforme a resolução, os procedimentos de auditoria devem, à época, ser estendidos e aprofundados até a obtenção dos elementos comprobatórios necessários para fundamentar o parecer do auditor (CFC, 1972). Esta resolução passou por diversas alterações, sendo revogada inicialmente pela Res. 700 de 1991, NBC T 11 - Auditoria Independente das demonstrações contábeis (CFC, 1991), que foi revogada pela Res. nº 820 de 1997, NBC T 11 - Auditoria Independente Demonstrações Contábeis (CFC, 1997), esta revogada pela Res. nº 1.203, de 2009, NBC TA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente (CFC, 2009).

Desde o advento da Resolução CFC 1.203, de 2009, o Parecer de Auditoria passou a se denominar Relatório do Auditor Independente (CFC, 2009). Tais alterações se deram, também, em função de uma aderência às normas internacionais de auditoria. Em conjunto com a Resolução CFC 1.203/2009 surge, então, a Resolução CFC 1.231/2009 a qual aprova a NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis. Essa nova resolução deu ao RAI uma nova estrutura padronizada, envolvendo diversos tópicos que foram sendo incorporados ao relatório ao longo da história (CFC, 2009).

Ainda assim, o RAI ainda não demonstrava uma clareza objetiva e completa em suas informações, fato este que levou o IBRACON, desde o início dos anos 2.000, a atuar em diversas frentes para sensibilizar e informar os profissionais da Contabilidade e Auditoria Independente acerca de um novo relatório. Então em 2016 a NBC TA 700 passa por uma nova revisão, dando origem ao atual Relatório dos Auditores Independentes, mais completo, conciso e informativo, no intuito de promover maior confiança às informações publicadas pelas organizações. A partir das demonstrações contábeis encerradas em 31 de dezembro de 2016, as normas do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, determinam a emissão do RAI neste novo formato (MADEIRA, 2016).

Dentre as diversas áreas de atuação do profissional de contabilidade, a auditoria vem experimentando ao longo do tempo um extraordinário desenvolvimento, seja no plano prático, seja no plano teórico. Esses impactos influenciaram diretamente no modelo de informação que os auditores emitem ao final de seu trabalho no qual, então, discorrem sobre sua opinião referente as demonstrações contábeis auditadas.

Desde março de 2014, o Brasil vem passando por uma grande instabilidade econômica, causando prejuízos à confiança de investidores nas informações que são publicadas pelas organizações. Com isso, percebe-se uma grande preocupação, tanto dos agentes de mercado, acionistas e público em geral quanto a real transparência e equidade das demonstrações financeiras exigindo, assim, uma prestação de contas mais fidedigna e menor assimetria informacional nos dados que são publicados pelas organizações. A partir disso, um grande peso formou-se em torno dos auditores pois estes seriam os “fiscais responsáveis pela certificação das demonstrações financeiras”. Durante quatro décadas, desde 1972, o RAI passou por diversas alterações em sua estrutura e em seu conteúdo apresentado. A versão atual, por ser mais informativa e transparente, demonstra a tentativa de suprir a necessidade informacional da sociedade trazendo, dessa forma, maior confiança no trabalho executado pelos auditores independentes. Nesse sentido a importância deste trabalho se dá por possibilitar ao leitor o entendimento das alterações ocorridas no RAI, o que é crucial para que os profissionais da área consigam visualizar a essência da auditoria, tendo em vista que este é o documento final, no qual o auditor, expressa a sua opinião sobre as demonstrações contábeis.

Considerando as alterações do RAI sobre as demonstrações contábeis, a presente pesquisa pretende responder a seguinte questão: *Quais alterações ocorreram de 1972 até 2016 no RAI e os impactos dessas mudanças na opinião expressa pelo auditor?* Dessa forma, o objetivo geral deste estudo é descrever e elencar, por meio de pesquisas e estudos qualitativos, quais foram as principais mudanças ocorridas desde 1972 até o ano de 2016 no RAI, a importância dessas alterações, bem como seus impactos na opinião emitida pelo auditor. A partir desta pesquisa foi possível analisar quais foram as mudanças que ocorreram no relatório emitido pelos auditores independentes quando do fim do trabalho executado, bem como entender um pouco de sua evolução histórica e qual a importância dessas modificações no trabalho do auditor.

A fim de atender ao propósito determinado, o estudo está organizado em cinco seções. A primeira compreende a introdução, apresentada anteriormente, para contextualização do assunto, a segunda seção contém a base teórica do estudo, incluindo a fundamentação referente à auditoria independente e um breve histórico do parecer de auditoria. A terceira seção apresenta os procedimentos metodológicos empregados, enquanto na seção seguinte são apresentadas a interpretação e a análise dos dados coletados. Na quinta e última seção são apresentadas as considerações finais acerca do estudo elaborado.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção são apresentados os elementos conceituais decorrentes da revisão bibliográfica que subsidiam o desenvolvimento do estudo, tais como: Breve Histórico do Parecer de Auditoria, Auditoria Independente, Parecer de Auditoria, A Resolução CFC 321/72, Relatório do Auditor Independente (RAI) e o Novo Relatório do Auditor Independente (NRA).

2.1 AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A Auditoria independente como profissão ganhou foco somente durante o século XX. Em 1900, todas as empresas de contabilidade empregavam não mais do que 1.000 pessoas nos Estados Unidos. Em 1932 a Bolsa de Valores de New York adotou a exigência de que todas as empresas nela listadas obtivessem parecer de auditoria, fato esse que, pode-se dizer, impulsionou o crescimento da profissão ao redor do mundo (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002). Já no Brasil, fica mais difícil de determinar o momento exato em que a auditoria passou a obter maior foco, pois a primeira evidência da atividade de auditoria no Brasil foi observada no ano de 1862, com o advento do Decreto Lei nº 2935, de 16 de junho de 1862, o qual aprovava a reorganização da Cia de Navegação por Vapor – Bahiana – Anonyma (RICARDINO; CARVALHO, 2004).

Quanto a sua definição, no Brasil, a auditoria independente pode ser definida como a auditoria contábil realizada por profissionais não empregados da empresa auditada e devidamente registrados na CVM, tendo por objetivo, sobretudo, expressar uma opinião sobre a adequação das demonstrações contábeis (FRANCO; MARRA, 2001). Crepaldi e Crepaldi (2016) complementam o conceito de auditoria sendo como,

“[...] um levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade, constituindo um conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de um parecer sobre sua adequação (Crepaldi; Crepaldi, 2016, p. 4).

A auditoria independente é executada por um profissional independente, ou seja, sem ligação com o quadro funcional da empresa auditada, podendo este ser ou não vinculado a uma empresa de auditoria. Ciente de sua responsabilidade e consciência profissional, o auditor independente mantém uma atitude mental também independente, exercendo seu trabalho com competência profissional e mantendo sua independência perante a empresa auditada. Dessa forma, auditor se exime de qualquer interesse ou vantagens para que, ao emitir o seu parecer sobre as demonstrações auditadas, seu julgamento e os procedimentos adotados na execução

do trabalho não se subordinem aos interesses da entidade foco de exame (CREPALDI; CREPALDI, 2016).

Uma auditoria das demonstrações contábeis envolve o entendimento do negócio e do setor de atividade da empresa auditada, bem como a obtenção e a avaliação de evidências que permitam que o auditor independente verifique se as demonstrações contábeis, elaboradas e apresentadas pela administração, apresentam adequadamente o que está disposto nos normativos e resoluções vigentes (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002).

2.2 BREVE HISTÓRICO DO PARECER DE AUDITORIA

O primeiro Parecer de Auditoria (conhecido), atualmente denominado Relatório do Auditor Independente, em território nacional, foi emitido há um século para o balanço da São Paulo Tramway Light & Power Co., relativo ao período compreendido entre junho de 1899 (data de fundação da empresa) e 31 de dezembro de 1902, certificado pelos auditores canadenses Clarkson & Cross - atual Ernst & Young. (RICARDINO; CARVALHO, 2004).

Segundo Franco e Marra (2000),

[...] quanto ao efetivo exercício da atividade de Contador como profissional liberal, na qual se incluía a função de auditor independente, pouca coisa existia no Brasil antes de 1931, a não ser os escritórios estrangeiros de auditores, todos de origem inglesa (FRANCO; MARRA, 2000, p. 43).

Um típico parecer de auditoria da década de 20 tinha como premissa certificar a correta condição financeira de uma companhia. A partir de 1930, passa a ser entendido que certificar não era o termo mais apropriado de um parecer, devido a este transmitir uma ideia de precisão. Nesta época a base para opinião do auditor era os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (PCGAs) (CARDOZO, 1987). Desde então, ao longo do tempo, diversas mudanças ocorreram no então denominado Parecer, tanto em sua base estrutural quanto na base para opinião emitida pelo auditor. (FRANCO; MARRA, 2000).

No início dos anos 60, a Revista Paulista de Contabilidade instituiria, uma seção mensal voltada à Auditoria Contábil. No segundo número da referida seção, um artigo denominado “O Parecer do Auditor” apresenta um trabalho desenvolvido pelo Instituto dos Contadores Públicos de São Paulo, o qual viria a se constituir no primeiro modelo de parecer-padrão adotado no Brasil. Inspirado nos padrões utilizados pelas empresas de Auditoria americanas (RICARDINO; CARVALHO, 2004).

No ano de 1976, com o advento da Lei nº 6.404, o parecer do auditor independente nas demonstrações contábeis das companhias abertas ganhou ainda maior ênfase. A partir dessa lei

ficou-se enfatizada a obrigatoriedade de auditoria para tais empresas, impulsionando a auditoria no Brasil. Desde então, já com a Resolução CFC nº 321/72 em vigor, a qual tratava de uma padronização do Parecer de Auditoria, diversas alterações ocorreram, chegando então ao formato utilizado para as demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 2016.

2.3 PARECER DE AUDITORIA

O parecer do auditor representa o meio formal pelo qual este comunica às partes interessadas sua opinião a respeito das demonstrações contábeis auditadas (BOYNTON; JOHNSON E KELL, 2002). A redação do parecer de auditoria utilizada até a década de 80 foi adotada em 1948, como desfecho de um processo evolutivo. No início da década de 20 o modelo típico de parecer de auditoria tinha a seguinte redação: “Examinamos as contas e registros da CIA. Seguro para o exercício findo em 13-12-1920 e certificamos que, em nossa opinião, o balanço em anexo reflete corretamente as condições financeiras da Companhia em 31-12-1920.” (CARDOZO, 1987, p. 21).

Por volta de 1930, conforme já mencionado, percebeu-se que o termo certificar implica, necessariamente, garantir, entendendo que o mesmo não seria na época o termo mais apropriado para que o auditor expressasse sua opinião. Então, em 1933 o *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)* sugeriu uma nova redação para o parecer de auditoria refletindo os progressos introduzidos:

Examinamos o balanço da Cia. Segura de 31-12-1933, e a demonstração de receitas e superávit do ano de 1932. Examinamos ou testamos a contabilidade e outros registros sociais da Companhia.

Em nossa opinião, baseados em tais exames o anexo balanço e a respectiva demonstração de receitas e superávit apresentam fidedignamente, de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos consistentemente seguidos pela Companhia, a posição financeira em 31-12-1933 e o resultado das operações do ano (CARDOZO, 1987, p. 22)

Nova alteração ocorreu em 1941 para atender a Comissão de Valores Mobiliários Americana, no sentido de que fosse indicado, pelo auditor, se os exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas e se todos os procedimentos julgados necessários foram aplicados. Desde então, pequenas alterações foram feitas em 1944 e 1948 (CARDOZO, 1987, p. 22-23).

2.4 RESOLUÇÃO CFC Nº 321 DE 1972 E SUAS ALTERAÇÕES ATÉ 1997

A Resolução CFC nº 321 de 1972, a qual aprova as normas e os procedimentos de auditoria, foi um marco na profissão do auditor independente no Brasil, pois foi à primeira norma que tratou de uma sugestão de padronização do trabalho de auditoria e estabeleceu requisitos mínimos para execução dos procedimentos de auditoria no Brasil. No mesmo ano, o Banco Central do Brasil (BACEN) emitiu a Resolução 220 de 10 de maio de 1972, a qual estabelecia as condições para a auditoria dos demonstrativos contábeis das empresas registradas no BACEN, conforme Resolução nº 88, de 30.1.1968, bem como as condições para o registro de Auditores Independentes (BACEN, 1972). A circular nº 179 de 11 de maio de 1972 do Banco Central do Brasil veio, então, em complemento a Resolução 220/72, baixar tais normas e condições de auditoria para tais empresas bem como disciplinar os Princípios e Normas de Contabilidade (BACEN, 1972).

Nos termos da Resolução CFC 321/72, os procedimentos de auditoria devem, à época, ser estendidos e aprofundados até a obtenção dos elementos comprobatórios necessários para fundamentar o parecer do auditor (CFC, 1972). Desde então, houve uma uniformização do Parecer recomendada pelo CFC, a qual previa, o seguinte texto:

Examinamos o balanço patrimonial anexo, da Empresa X, levantado em e a respectiva demonstração do resultado econômico do exercício findo naquela data. Nosso exame foi efetuado de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas e, conseqüentemente, incluiu as provas nos registros contábeis e outros procedimentos de auditoria que julgamos necessários nas circunstâncias.

Em nossa opinião, o balanço patrimonial e a demonstração do resultado econômico acima referidos, representam, adequadamente, a posição patrimonial e financeira da Empresa X, em, e o resultado de suas operações correspondentes ao exercício findo naquela data, de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, aplicados com uniformidade em relação ao exercício anterior (CFC, 1972, não paginado).

Percebe-se, com base no texto da Resolução, que a opinião do auditor, à época, era baseada nos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (PCGAs), bem como em base comparativa ao exercício anterior da entidade auditada. Esta forma de pensar pode ser entendida devido ao fato de a resolução anteceder a Lei 6.385/76 a qual dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), entidade cuja uma de suas competências é a de expedir normas sobre padrões de contabilidade, relatórios e pareceres de auditores independentes, bem como registrar as empresas de auditoria ou auditores independentes que poderão auditar as demonstrações financeiras de companhias abertas (CVM, 1977).

Além disto, o ano de 1972 ainda era um ano de crise nas bolsas de valores, pois em meados de 1971 as bolsas entraram em rota acentuada de queda e, então, foram necessárias

tomadas de medidas moralizadoras como, por exemplo, a exigência de auditoria nos balanços e demonstrativos financeiros de sociedades anônimas de capital aberto realizada por profissionais independentes e externos (VIDOR, 2016).

O modelo de parecer recomendado pelo IBRACON, por força da Resolução CFC 321/72 revela alguns elementos essenciais, tais como: Identificação do destinatário, primeiro parágrafo (escopo) segundo parágrafo (opinião), data do parecer e a Assinatura do auditor (CFC, 1972).

A segunda sentença do parágrafo padrão, relativo ao escopo do exame contém a declaração de que o exame foi efetuado de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas. De acordo com Santi (1988), tais normas se dividem em normas relativas à pessoa do Auditor, principalmente no que se refere a habilitação, zelo e a independência do auditor, normas relativas à execução do trabalho, as quais fazem referências ao planejamento, estudo e os procedimentos de auditoria aplicados e as normas relativas ao parecer, a saber:

1. O parecer deve esclarecer: (1) se o exame foi efetuado de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas; (2) se as demonstrações financeiras examinadas foram preparadas de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos; (3) se os referidos princípios foram aplicados, no exercício examinado, com uniformidade em relação ao exercício anterior.
2. Saldo declaração em contrário, entende-se que o auditor considera satisfatórios os elementos contidos nas demonstrações financeiras examinadas e nas exposições informativas constantes das notas que as acompanham.
3. O parecer deve expressar a opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras tomadas em conjunto. Quando não puder expressar opinião sem ressalva sobre os elementos contidos nas demonstrações financeiras e notas explicativas, devem ser declaradas as razões que motivaram esse fato. Em todos os casos o parecer deve conter indicação precisa da natureza do exame e do grau de responsabilidade assumida pelo auditor (SANTI, 1988, p. 30-31).

Nota-se que, nesta época, o auditor também precisava utilizar como base os PCGAs. Tais princípios são as normas resultantes do desenvolvimento da aplicação prática dos princípios técnicos da contabilidade assim, até então, era indispensável que o auditor procedesse ao exame em extensão e profundidade necessárias para certificar-se de que as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com os PCGAs. (IBRACON, 1979).

A partir da Resolução CFC nº 700/91, o Parecer dos Auditores Independentes deveria expressar de maneira clara e objetiva se as demonstrações contábeis auditadas, em todos os aspectos mais relevantes, na opinião do auditor, estavam adequadamente representando ou não a situação do patrimônio e as suas modificações no período considerado, de acordo com os PCGAs, as Normas de Contabilidade e, se for o caso, a legislação específica que rege as atividades da entidade (FERREIRA, 2005).

Assim a estrutura do parecer estava composta basicamente por três parágrafos sendo (a) relativo à identificação das demonstrações contábeis e dos períodos auditados e à definição das responsabilidades da administração e dos auditores; (b) relativo à extensão dos trabalhos; e (c) o que expressa a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis. Desta maneira, de acordo com a natureza da opinião o parecer poderia ser sem ressalva, com ressalva, adverso e com abstenção de opinião e não mais com negativa de opinião, como previa a Resolução CFC 321/72 (CFC, 1972).

Desta forma o parecer, sem ressalva, passou a adotar a seguinte recomendação de modelo:

Examinamos os balanços patrimoniais da empresa ABC, levantados em 31 de dezembro de 19XX e de 19XX, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaboradas sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e (c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da empresa ABC, em 31 de dezembro de 19XX e de 19XX, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com os Princípios Fundamentais da Contabilidade. (CFC, 1972, não paginado).

Em 1997, o CFC emite a Resolução CFC nº 820/97 a qual revoga a Resolução 700/91. No que se refere ao então denominado Parecer de Auditoria, neste momento, o que muda é que a opinião seria embasada de acordo com as Práticas Contábeis Adotadas no Brasil que, até então era embasada pelos PCGAs.

2.5 RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE - RAI

No final de novembro de 2009, em consonância com as normas internacionais, o CFC aprovou as 37 Normas de Contabilidade Técnica de Auditoria Independente (NBC TA) e uma Norma Brasileira de Contabilidade Profissional do Auditor Independente (NBC PA) Campelo (2010). Para Attie (2010), uma das principais alterações trazidas pelas Novas Normas de

Auditoria é que ao final dos trabalhos de auditoria não será mais emitido o Parecer dos Auditores e sim o Relatório do Auditor Independente.

A partir da Resolução CFC nº 1.231/09, a qual aprova a NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, o auditor passa a formar sua opinião sobre se as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com uma estrutura de relatório financeiro aplicável e não mais, apenas, com base nas práticas contábeis adotadas no Brasil (CFC, 2009).

De acordo com a norma o RAI deve obedecer a uma estrutura padronizada, envolvendo os seguintes tópicos:

- a) apresentado: por escrito, de forma impressa ou em meio eletrônico;
- b) título: indica claramente que é o relatório do auditor independente;
- c) destinatário: normalmente é endereçado aos acionistas, aos administradores ou aos responsáveis pela governança da entidade;
- d) parágrafo introdutório.
- e) responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis;
- f) responsabilidade do auditor;
- g) opinião do auditor;
- h) assinatura do auditor;
- i) data; e
- j) endereço: deve mencionar a localidade (cidade) em que o relatório foi emitido (CFC, 2009, não paginado).

Conforme Crepaldi e Crepaldi, (2016) o auditor pode concluir que a cumulatividade das distorções não corrigidas pode fazer com que as demonstrações contábeis apresentem distorções relevantes, com isto é requerido que os auditores independentes se atentem para as demais situações apresentadas nas NBC TAs 700, 705, 706 e 710. A partir disto o auditor poderá emitir, ao final de seu trabalho, uma opinião modificada ou não modificada sendo que, esta, se subdivide em três tipos de opinião a saber, opinião com ressalva, opinião adversa e abstenção de opinião (CREPALDI; CREPALDI, 2016).

Caso o auditor não esteja convencido de que a empresa elaborou as demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, deverá se utilizar da norma NBC TA 705 – Modificações de Opinião do Auditor Independente, pois estará emitindo um relatório com opinião modificada. De acordo com a NBC TA 705, existem três tipos de opinião modificada, podendo ser: com ressalva, adversa, ou abstenção de opinião (CFC, 2016).

Com isto um novo modelo de Relatório, de opinião não modificada, ficou instituído como sendo o recomendado pelo CFC:

[...]

Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia ABC, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1(2) e as respectivas demonstrações (3) do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o

exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis

A administração da Companhia é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Responsabilidade dos auditores independentes

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis com base em nossa auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Essas normas requerem o cumprimento de exigências éticas pelos auditores e que a auditoria seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante.

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da Companhia para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião (5) sobre a eficácia desses controles internos da Companhia (6). Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

Opinião

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Entidade ABC em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil [...] (CFC, 2009, não paginado).

Neste novo modelo, percebe-se uma composição básica por parágrafos que informam a identificação das demonstrações contábeis e a definição das responsabilidades da administração e do auditor – extensão dos trabalhos, bem como a opinião sobre as demonstrações contábeis. Desde já, passa-se a incluir no relatório as responsabilidades da administração e do auditor, dados estes que não estavam inclusos nas versões anteriores.

2.6 NOVO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE (NRA)

O relatório dos auditores sobre as demonstrações contábeis, que muitos ainda chamam de “parecer de auditoria”, evoluiu lentamente. Por muitos anos foi um relatório extremamente

sintético, com apenas dois ou três parágrafos até que, então, chegou-se ao modelo utilizado até meados de 2016, proposto pela Resolução CFC nº 1.231/09, a qual aprova a NBC TA 700. Já mais descritivo.

Em 2016 as normas relativas ao RAI foram revisadas e republicadas, a saber: NBC TA 260 (R2) – Comunicação com os Responsáveis pela Governança; NBC TA 570 – Continuidade Operacional; NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis; NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente; e NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente. Dadas as alterações efetuadas pelo CFC nestas normas, foi publicada a um novo normativo, a NBC TA 701 – Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente a qual, por enquanto, é aplicável obrigatoriamente apenas às companhias de capital aberto.

Com a aprovação dessas alterações, e da nova norma, houve a necessidade de se alterar um conjunto de outras que estavam em vigência. Destaca-se ainda que, entre as principais alterações previstas no relatório, está a inclusão dos pontos-chave de auditoria, que são os principais assuntos encontrados na empresa em análise (GIROTTI, 2016).

Conforme Giacometti e Ribeiro Júnior (2017), em artigo publicado na Revista Transparência do IBRACON, acredita-se que o NRA deva ser crucial neste momento delicado da economia brasileira, pois contribuirá para restaurar a confiança dos investidores nas empresas e, assim, ajudará na retomada do crescimento econômico e social do país, pois agora está mais detalhado do que o anterior. Este detalhamento pode ser perceptível principalmente em função de que o novo documento contempla análises diretas dos auditores sobre temas que impactam as empresas, oferecendo assim mais confiança em relação aos dados financeiros das corporações, especialmente daquelas listadas na Bolsa.

A partir das novas mudanças, o IBRACON emitiu o Comunicado Técnico IBRACON nº 01/2017, com o objetivo de orientar os auditores independentes para a emissão do seu relatório sobre as demonstrações contábeis referentes aos exercícios ou períodos que se findam em, ou após, 31 de dezembro de 2016. Neste comunicado, nos anexos I, II, III, IV e V ficaram instituídos os novos modelos de relatório que os auditores independentes emitirão, de acordo com cada situação, e tipo de opinião, a saber,

Anexo I - Modelo de relatório do auditor independente de entidade não listada, sem modificação e com parágrafo de ênfase;

Anexo II - Modelo de relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis individuais e consolidadas, de entidade não listada, elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e também de acordo com as IFRS,

apresentadas em conjunto (lado a lado) e que não apresentam diferença entre o resultado e o patrimônio líquido nessas práticas contábeis;

Anexo III - Modelo de relatório do auditor independente, de entidade listada, com opiniões separadas sobre as (i) demonstrações contábeis individuais elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e (ii) demonstrações contábeis consolidadas elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e também com as IFRS, apresentadas em conjunto (lado a lado);

Anexo IV - Modelo de relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis individuais e consolidadas, de uma entidade listada, elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e também de acordo com as IFRS, apresentadas em conjunto (lado a lado) e que não apresentam diferença entre o resultado e o patrimônio líquido; e

Anexo V - Modelo de relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis individuais e consolidadas de entidade listada, com opiniões separadas – modificada no consolidado e não modificada no individual, dúvida significativa sobre a continuidade operacional da Companhia e parágrafos de ênfase e de outros assuntos (IBRACON, 2017).

A Figura 1, extraída do Comunicado Técnico, demonstra de maneira sintetizada um resumo de onde cada relatório deve ser aplicado:

Figura 1 – Resumo de aplicação do relatório do auditor independente

	Anexo I	Anexo II	Anexo III	Anexo IV	Anexo V
Entidade não listada	X	X			
Entidade listada (5)			X(1)	X(1)	X(1)
Tipo de opinião	não modificada	não modificada	não modificada	não modificada	modificada (2)
Assunto que deu origem à modificação afeta as outras informações	(n/a)	(n/a)	(n/a)	(n/a)	X
Individual de acordo com BR GAAP	X				
Individual e Consolidado de acordo com BR GAAP e IFRS (ambos com <i>dual compliance</i>)		X		X	X
Individual de acordo com BR GAAP e Consolidado de acordo com BR GAAP e IFRS			X		
Auditoria de Grupo (aplicação da NBC TA 600)	(n/a)	X(3)	X(3)	X(3)	X(3)
Incerteza relevante relacionada com a continuidade operacional	não identificada	não identificada	não identificada	não identificada	identificada
Parágrafo de Ênfase	X				X(4)
Principais Assuntos de Auditoria	(n/a)	(n/a)	X	X	X
Parágrafo de Outros Assuntos:					
- DVA	(n/a)	(n/a)	X	X	X
- Ano anterior auditado por outro auditor					X
Auditor obteve as outras informações antes da emissão de seu relatório	X	X	X	X	
Auditor obteve parcialmente as outras informações antes da emissão do seu relatório	(n/a)	(n/a)			X

Fonte: IBRACON (2017, não paginado).

Dentre as principais alterações contidas no novo modelo, em comparação ao modelo aprovado pela Resolução CFC nº 1.203/09, neste a opinião passa a aparecer no início do relatório. Entre outras essa é, esteticamente, a mudança mais evidente. O texto da opinião é uma

mescla do início do relatório anterior e o antigo parágrafo da opinião. Descreve as demonstrações que foram examinadas e em seguida a opinião dos auditores que pode ser com ressalva, opinião adversa ou abstenção de opinião. O parágrafo sobre essas circunstâncias será o 2º. Parágrafo, logo após a opinião.

Conforme Madeira (2016), em relação aos Principais assuntos de auditoria, essa é outra grande mudança, mas somente será exigida para as empresas listadas em Bolsa de Valores, podendo ser adotada para outras sociedades, opcionalmente. Por ser um tema integralmente novo em relação ao relatório dos auditores, foi necessária a emissão de uma norma específica sobre isso, que é a NBC TA 701, conforme já mencionado.

Segundo essa norma, o auditor deve descrever cada um dos principais assuntos de auditoria, utilizando um subtítulo adequado para cada um deles, em seção separada do relatório, sob o título de Principais assuntos de auditoria. O texto de introdução dessa seção do relatório deve afirmar que: os principais assuntos de auditoria são aqueles que, segundo o julgamento profissional do auditor, foram os mais significativos na auditoria das demonstrações contábeis do período corrente (CFC, 2016).

No que se refere as Outras informações que acompanham as Demonstrações Financeiras, via de regra, no Brasil, as informações adicionais contidas no conjunto de demonstrações contábeis estão contidas no Relatório da Administração, mas podem incluir outras informações além dessa. Atualmente, o auditor tem a obrigação de ler estes documentos e verificar se não há nenhuma inconsistência de dados em relação ao conteúdo do conjunto das demonstrações contábeis sobre a qual emite sua opinião. No novo formato, o auditor não emitirá opinião sobre estas “Outras Informações”, no entanto, deverá revelar no seu relatório, que estas informações são de responsabilidade da Administração da Companhia, mas deverá incluir no seu relatório o seguinte texto:

Em conexão com a auditoria das demonstrações contábeis, nossa responsabilidade é a de ler o relatório da administração e, ao fazê-lo, considerar se esse relatório está, de forma relevante, inconsistente com as demonstrações contábeis ou com nosso conhecimento obtido na auditoria ou, de outra forma, aparenta estar distorcido de forma relevante. Se, com base no trabalho realizado, concluirmos que há distorção relevante no relatório da administração somos requeridos a comunicar esse fato. Não temos nada a relatar a este respeito (MADEIRA, 2016, não paginado).

No Parágrafo sobre responsabilidade da administração, além das declarações já contidas no modelo atual de relatório, a administração deverá também declarar que é ela a responsável pela avaliação da continuidade operacional da Companhia, pelo e o uso dessa base contábil na elaboração das demonstrações contábeis. Sobre esta questão, o auditor conclui sobre a adequação do uso pela administração, da base contábil da continuidade. O auditor não opina

sobre a continuidade, pois esta premissa continua sendo uma responsabilidade da Administração, mas diz que concorda com a avaliação da Administração sobre esse assunto (CFC, 2016).

Dadas todas estas modificações, conforme Idésio Coelho, presidente do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), o Novo Relatório tornará mais sucinta, mais constante e eficiente à comunicação entre o auditor, administração e os órgãos de governança corporativa das companhias durante a realização dos trabalhos, e sobre o processo de auditoria. As mudanças deverão enriquecer a discussão entre auditor e auditado sobre os assuntos mais críticos das demonstrações contábeis, bem como sobre o processo de auditoria, aumentando o entendimento dos usuários sobre as demonstrações contábeis auditadas devido ao NRA estar alinhado com as normas internacionais e brasileiras de auditoria (COELHO, 2016).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

No que diz respeito à abordagem do problema, a pesquisa se classifica como qualitativa, pois buscou analisar as diferentes normas e legislações pertinentes ao Relatório do Auditor Independente, para isto foram usados dados bibliográficos e documentais. A pesquisa qualitativa

têm como objetivo situações complexas ou estritamente particulares que serão abordadas em profundidade, em seus aspectos multidimensionais. Estudos com metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de suas variáveis entre si e com o todo (OLIVEIRA, 2011, p. 82).

Com relação aos objetivos, esta pesquisa se classifica como descritiva. A pesquisa descritiva “[...] procura descobrir, com a precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão, com os outros, sua natureza e características, correlacionando fatos ou fenômenos sem manipulá-los.” (CERVO; BERVIAN, 1996, p.49).

Quanto aos procedimentos adotados, a pesquisa se classifica como documental pela utilização de relatórios de auditoria disponibilizados pelas Telecomunicações Brasileiras S.A. – TELEBRAS. Conforme Martins e Theóphilo (2009, p. 55) “a estratégia da pesquisa documental é características dos estudos que utilizam documentos como fonte de dados, informações e evidências”.

Esta pesquisa teve como base relatórios de auditoria sem modificação disponibilizados no site da empresa TELEBRAS em anos onde as principais mudanças estruturais ocorreram, conforme quadro 1, criado como forma de estruturar a pesquisa, a partir do referencial teórico

deste trabalho, sendo este um resumo que apresenta as evoluções do parecer de auditoria de 1972 a 2016.

Quadro 1 – Alterações ocorridas no relatório do auditor independente

Ano	Normas Aplicáveis	Estrutura Básica	Título	Base para Opinião	Itens Essenciais
1972	Resolução CFC 321/72	2 parágrafos	Parecer de Auditoria	Princípios de contabilidade geralmente aceitos em base comparativa ao exercício anterior da entidade auditada.	Identificação do destinatário, primeiro parágrafo (escopo) segundo parágrafo (opinião), data do parecer e a Assinatura do auditor.
1991	Resolução CFC nº 700/91	3 parágrafos	Parecer de Auditoria	Princípios Fundamentais de Contabilidade., as Normas de Contabilidade e, se for o caso, a legislação específica que rege as atividades da entidade	Identificação do Destinatário, parágrafo relativo à identificação das demonstrações contábeis e dos períodos auditados, a definição das responsabilidades da administração e dos auditores, a extensão dos trabalhos e a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis.
1997	Resolução CFC nº 820/97	3 parágrafos	Parecer de Auditoria	Práticas de Contabilidade adotadas no Brasil., as Normas de Contabilidade e, se for o caso, a legislação específica que rege as atividades da entidade	Identificação do Destinatário, parágrafo relativo à identificação das demonstrações contábeis e dos períodos auditados, a definição das responsabilidades da administração e dos auditores, a extensão dos trabalhos e a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis.
2009	Resolução CFC nº 1.231/09	6 parágrafos	Relatório dos Auditores Independentes	De acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.	Identificação do Destinatário, parágrafo relativo à identificação das demonstrações contábeis e dos períodos auditados, a definição das responsabilidades da administração e dos auditores, a extensão dos trabalhos, a suficiência da evidência de auditoria e a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis.
2016	NBC TA 700, DE 17 DE JUNHO DE 2016	Relatório mais amplo e detalhado	Relatório dos Auditores Independentes	De acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e Normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB)	Identificação do Destinatário, parágrafo relativo à identificação das demonstrações contábeis e dos períodos auditados, a definição das responsabilidades da administração e dos auditores, a extensão dos trabalhos, a suficiência da evidência de auditoria, conclusão sobre a continuidade operacional da entidade auditada, descrição do trabalho executado sobre outras informações, descrição dos Principais Assuntos de Auditoria e as devidas respostas e tratativas a estes assuntos e a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis e a divulgação do nome do sócio do trabalho.

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de resoluções do CFC (1972, 1991, 1997, 2009, 2016).

Com base nas informações do quadro 1, as quais demonstram de maneira sistemática as principais mudanças ocorridas no RAI no período de 1972 a 2016, foram analisados e interpretados os pareceres de auditoria emitidos sobre as demonstrações contábeis da Telecomunicações Brasileiras S.A. – TELEBRAS a partir da primeira padronização dos pareceres de auditoria, ocorrida por força da Resolução CFC 321/72 e, posteriormente pelas resoluções e normas dos anos de 1991, 1997, 2009 e 2016. A escolha desta empresa, se justifica

pelo fato de ser a única empresa encontrada que publicou suas informações financeiras desde 1972 fato este que, então, levou-se ao conhecimento das demonstrações financeiras desta entidade. Os documentos coletados foram extraídos diretamente do site da empresa (TELEBRAS, 2017).

4 INTERPRETAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção, os documentos pesquisados serão comparados com as regulamentações pertinentes onde, então, serão analisados quanto a sua evolução ao longo do tempo.

4.1 PERFIL DA EMPRESA ANALISADA

A TELEBRAS é uma empresa de sociedade anônima de capital aberto, de economia mista, vinculada ao Ministério das Comunicações que está sujeita às regras da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e da Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros (BM&FBovespa). Foi constituída em 09 de novembro de 1972, nos termos da autorização inscrita na Lei nº 5.792, de 11 de julho de 1972, vinculada ao Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações.

A TELEBRAS oferece serviços de acesso dedicado à internet aos prestadores de serviços de telecomunicações, que possuem autorização expedida pela Anatel; além de prover infraestrutura a serviços de telecomunicações prestados por empresas privadas, Estados, Distrito Federal, Municípios e entidades sem fins lucrativos.

Desde a sua constituição, a TELEBRAS passou, anualmente por auditorias independentes, mantendo suas demonstrações contábeis publicadas desde seu primeiro ano de atuação, 1972. Atualmente todas as informações contábeis da entidade estão disponibilizadas em seu site, desde a sua constituição.

4.2 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA PUBLICADOS

Nesta subseção serão apresentados os pareceres e relatórios de auditoria emitidos e publicados nas demonstrações financeiras da TELEBRAS para cada ano onde as legislações pertinentes, conforme Quadro 1, estavam vigentes, bem como cada documento será comparado com os normativos vigentes à sua época para fins de avaliação da sua evolução.

A figura 2, demonstra o Parecer de Auditoria referente ao exercício findo em 31 de dezembro de 1973 da TELEBRAS assinado pelo auditor técnico da empresa Arthur Young, Clarkson, Gordon & Co. em 12 de fevereiro de 1974.

Figura 2 – Parecer dos Auditores Independentes

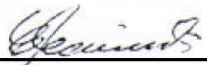
PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

Examinamos o balanço patrimonial da Telecomunicações Brasileiras S/A-TELEBRÁS levantado em 31 de dezembro de 1973 e as respectivas demonstrações de resultados e do Fundo Nacional de Telecomunicações correspondentes ao exercício findo naquela data. Nosso exame foi efetuado de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas e, conseqüentemente, incluí as provas nos registros contábeis e outros procedimentos de auditoria que julgamos necessários nas circunstâncias.

As demonstrações contábeis da Empresa Brasileira de Telecomunicações S/A-EMBRATEL, foram examinadas por outros auditores independentes. Nossa opinião no que se relaciona com o investimento na Empresa Brasileira de Telecomunicações S/A-EMBRATEL de CR\$ 1.084.408.500 é baseada no relatório dos outros auditores independentes.

Em nossa opinião, baseado em nosso exame e no relatório de outros auditores independentes, conforme acima mencionado, o balanço patrimonial e as demonstrações de resultados e do Fundo Nacional de Telecomunicações acima referido, representam adequadamente a posição patrimonial financeira da Telecomunicações Brasileiras S/A-TELEBRÁS, em 31 de dezembro de 1973 e o resultado de suas operações correspondentes ao exercício findo naquela data, de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos.

São Paulo, 12 de fevereiro de 1974



Elso Raimondi
Contador CRC-SP 15907

ARTHUR YOUNG, CLARKSON, GORDON & CO.
CRC-SP 1884
GEMEC-RAI-72/036-PJ

Fonte: TELEBRAS (1973, não paginado).

Nesta época, a norma vigente era a Resolução CFC nº 321/72, a qual instituía naquele período um modelo de parecer de auditoria de dois parágrafos sendo o primeiro referente a identificação do destinatário e o segundo parágrafo referente a opinião do auditor independente.

Além da data do parecer e a assinatura do auditor. No parecer acima, percebe-se uma estrutura de três parágrafos devido a uma situação particular do período analisado, onde outras informações são disponibilizadas.

Quanto à base para opinião dos auditores, conforme a Resolução CFC nº 321/72, ela deve ser baseada nos PCGAs, o que demonstra que o parecer está de acordo com a norma vigente à época.

Com a revogação desta resolução pela Resolução CFC nº 700/91, a estrutura do Parecer de Auditoria foi alterada, bem como a base para opinião do Auditor Independente, O Parecer dos Auditores Independentes emitido pela KPMG Peat Marwick em 26 de março de 1993, o qual compõe as demonstrações financeiras referente ao exercício findo em 31 de dezembro de 1992. Constatou-se, então, de acordo com o documento que a principal alteração em seu texto, com exceção da nova estrutura, se deu na base para opinião dos auditores, conforme abaixo. A íntegra do documento está no anexo A.

[...]

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras acima referidas representam, adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Telecomunicações Brasileiras S.A. - TELEBRAS e a posição patrimonial e financeira consolidada dessa Empresa e controladas em 31 de dezembro de 1992, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos, correspondentes ao exercício findo naquela data, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade [...] (TELEBRAS, 1992, não paginado).

Diferente da estrutura de parecer apresentada na Figura 2, nesta publicação já se percebe algumas das principais mudanças, de acordo com a Resolução CFC nº 700/91 onde, então, além de uma estrutura maior, a opinião dos auditores independentes é baseada nos Princípios Fundamentais de Contabilidade, e não mais nos PCGAs.

Após a revogação da Resolução CFC nº 700/91 pela Resolução CFC nº 820/97, a base para opinião do auditor passa a ser as Práticas de Contabilidade adotadas no Brasil, o texto a seguir apresenta a opinião dos Auditores Independentes extraída das demonstrações financeiras do exercício findo em 31 de dezembro de 1997, assinado pela empresa Deloitte Touche Tohmatsu. A íntegra do documento está no anexo B.

[...]

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis referidas no primeiro parágrafo, representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Telecomunicações Brasileiras S.A. - TELEBRAS, controladora e consolidado, em 31 de dezembro de 1997, o resultado de suas operações, as mutações do seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos correspondentes ao exercício findo naquela data, de acordo com os princípios de contabilidade emanados da legislação societária (TELEBRAS, 1997, não paginado).

Neste documento, percebe-se que a opinião dos auditores está baseada nos princípios de contabilidade emanados da legislação societária, ou seja, as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Para os auditores independentes no Brasil, o ano de 2010 representou um marco, pois a seus trabalhos começam a ser executados e avaliados nos padrões mundiais, conforme padronização da auditoria determinada pela Lei 11.638. De acordo com Campelo (2010), a auditoria passou por uma mudança significativa, portanto as auditorias independentes das demonstrações contábeis, a partir de 1º de janeiro de 2010, deverão seguir as novas normas de auditoria, conforme padronização da auditoria determinada pela Lei 11.638.

Neste período estava vigente a Resolução CFC nº 1.231/09, a qual aprova a NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, e revoga a Resolução CFC nº 820/97. Conforme o Relatório Da Administração Exercício De 2010 da Telecomunicações Brasileiras S.A. – TELEBRAS, foi então, publicado o Relatório dos Auditores Independentes Sobre As Demonstrações Financeiras do exercício findo em 31 de dezembro de 2010. A íntegra do documento está no anexo C.

[...]

Responsabilidade da Administração sobre as demonstrações financeiras

A administração da TELECOMUNICAÇÕES BRASILEIRAS S.A. – TELEBRAS é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações financeiras de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de

demonstrações financeiras livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Responsabilidade dos auditores independentes

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações financeiras com base em nossa auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Essas normas requerem o cumprimento de exigências éticas pelos auditores e que a auditoria seja planejada e executada com o objeto de obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras estão livres de distorção relevante.

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidências a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações financeiras. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações financeiras da TELECOMUNICAÇÕES BRASILEIRAS S.A. – TELEBRAS para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles internos da TELECOMUNICAÇÕES BRASILEIRAS S.A. – TELEBRAS. Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações financeiras tomadas em conjunto.

Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

Opinião

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras acima referidas, quando lidas em conjunto com as notas explicativas que as acompanham, apresentam adequadamente, em seus aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da TELECOMUNICAÇÕES BRASILEIRAS S.A. – TELEBRAS em 31 de dezembro de 2010, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil (TELEBRAS, 2010, não paginado).

Neste novo modelo proposto pelo CFC por força da Resolução CFC nº 1.231/09, grandes mudanças são perceptíveis em comparação ao modelo Parecer dos Auditores Independentes proposto até então. A partir de então, o documento final emitido pelos auditores passa a se chamar Relatório Dos Auditores Independentes e a opinião passa a ser baseada nas práticas contábeis adotadas no Brasil. Além disto, ficam separados em dois parágrafos a Responsabilidade da Administração sobre as demonstrações financeiras e a Responsabilidade dos auditores independentes bem como, os auditores passam a descrever em seu relatório se a evidência de auditoria obtida foi suficiente e apropriada para fundamentar sua opinião.

Então, em 2016, com as alterações propostas pelo CFC nas Normas Brasileiras de Contabilidade, Técnicas de Auditoria, o RAI passa a ter um novo formato, o qual que privilegia a objetividade, com os assuntos sendo apresentados em ordem decrescente de importância,

destacando-se a opinião da auditoria logo nos primeiros parágrafos. Conforme Alexandre (2016), esta iniciativa passa a atender a uma demanda antiga dos usuários das demonstrações financeiras por mudanças que tornassem o relatório do auditor mais informativo, mais transparente e mais esclarecedor.

Para o exercício findo em 31 de dezembro de 2016, a empresa BEZ Auditores Independentes S/S emitiu em 24 de fevereiro de 2017º Relatório dos Auditores Independentes referente as demonstrações contábeis da TELEBRAS.

O referido relatório, foi emitido de acordo com o atual modelo aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade, cujo a íntegra do documento está no anexo D, dividindo-se, basicamente, em parágrafos relativos à:

- i. opinião, expressada pelos auditores sem modificação, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e com as normas internacionais de relatórios financeiro (IFRS) emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB).
- ii. base para opinião sobre as demonstrações contábeis individuais e consolidadas, de acordo com as normas brasileiras e internacionais de contabilidade;
- iii. responsabilidades da administração pelas demonstrações contábeis individuais e consolidadas;
- iv. responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis;
- v. principais assuntos de auditoria; e
- vi. Outros Assuntos. (TELEBRAS, 2017, não paginado)

Este então é o atual modelo de Relatório aprovado pelo Conselho federal de contabilidade. Conforme figura 1, este documento refere-se a um relatório emitido a uma empresa listada com parágrafos de ênfase, ou seja, o modelo a ser seguido é o Modelo V do Comunicado Técnico IBRACON Nº 01/2017. O que se nota de diferenças entre o modelo proposta e o documento apresentado, é que não foi criado um subtítulo de Principais Assuntos de Auditoria, porém os mesmos foram apresentados logo abaixo das ênfases, em subtítulos, conforme proposto no modelo.

Neste documento, também pode-se observar que a opinião dos auditores passa a ser baseada nas práticas contábeis adotadas no Brasil e nas normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB).

A partir dos dados apresentados na seção anterior é notável a evolução do RAI desde a sua primeira padronização. Esta evolução permitiu que os trabalhos de auditoria se tornassem mais objetivos, pois muitos procedimentos de auditoria passaram a ser adotados ao longo do tempo, visando a emissão do Relatório. Enquanto os modelos de pareceres até a década de 90 faziam referências apenas à opinião do auditor e qual a base desta, o modelo atual, por exemplo, devido ao seu foco nos controles internos, bem como nos principais assuntos de auditoria, levou os auditores independentes a um entendimento e análise mais aprofundados sobre a entidade,

através da aplicação de procedimentos de auditoria de acordo com seus objetivos bem como uma metodologia de trabalho, o que permite a avaliação dos controles e procedimentos internos das entidades auditadas, bem como em buscar de forma mais clara e efetiva respostas aos principais assuntos abordados ao longo dos trabalhos, devido a sua apresentação no relatório.

Em conjunto com a atualização das normas referentes à Relatório do Auditor Independente, o CFC emitiu, conforme mencionado anteriormente a NBC TA 701 que trata da comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente e prevê que, na execução final de seus trabalhos, o auditor deve determinar os principais assuntos de auditoria e, tendo formado uma opinião sobre as demonstrações contábeis, comunicar tais assuntos no seu relatório através de uma descrição.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para que o resultado do estudo fosse alcançado, foi necessária a utilização de documentos disponibilizados pela TELEBRAS, bem como a análise de adequabilidade destes documentos com seus normativos vigentes à época de suas publicações. Através disto, foi possível identificar, analisar e compreender as evoluções ocorridas no relatório elaborado pelos auditores independentes quando da conclusão de seus trabalhos.

Diante dos dados coletados, visando responder a questão chave deste trabalho, bem como atingir seus objetivos, pode-se observar que as principais mudanças ocorreram na estrutura do relatório, mas, principalmente, na base para opinião dos auditores independentes que, inicialmente era de acordo com os PCGAs e, atualmente de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) emitidas pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*.

A partir da análise do quadro 1, é possível identificar as principais mudanças ocorridas no Relatório do Auditor Independente. Cabe destacar que o antigo Parecer de Auditoria teve sua nomenclatura alterada para Relatório dos Auditores Independentes em 2009, com o advento da Resolução CFC nº 1.231/09. Além disto, pode-se dizer que, todas alterações ocorreram, principalmente em função do foco dado pelo auditor na conclusão de seus trabalhos quanto à base para sua opinião. Também cabe salientar que a cada mudança normativa, a base para opinião do auditor foi mudada, assim como foram inseridas maiores informações quanto as responsabilidades do auditor e da administração da entidade auditada.

O grande avanço ocorreu realmente em 2016 quando então, a partir do NRA o auditor passa a tratar em seu relatório os principais assuntos de auditoria (PAAs) bem como evidencia em relatório sua avaliação quanto à continuidade operacional da entidade auditada e sua avaliação sobre os controles internos, além de informar sua conclusão sobre outros documentos

que compõe as demonstrações contábeis. Além disto o NRA se mostra mais eficiente em sua comunicação pois traz em sua estrutura padrão dados essenciais que foram cruciais ao longo do trabalho executado pelo auditor independente. Diante destas alterações o NRA passa, a partir de seu último modelo aprovado pelo CFC, a contribuir para restauração da confiança dos investidores das organizações, fato este que poderá impulsionar a retomada do crescimento econômico do país pois agora está mais detalhado do que o anterior.

Os resultados da pesquisa se mostram oportunos para a ciência contábil visto que, o entendimento da evolução do Relatórios dos Auditores Independente nos remete a um entendimento do resultado do trabalho de uma auditoria independente, ou seja, seguidos todos os procedimentos e metodologias de auditoria o que, ao final, o auditor deve apresentar à administração.

O presente trabalho não teve a intenção de esgotar este assunto. Desta forma, para pesquisas futuras indica-se o acompanhamento da eficácia do NRA, bem como novos normativos e estudos que poderão surgir ao longo do tempo podendo estes ser emitidos pelo IBRACON, CVM ou pelo próprio CFC, além de verificar a percepção do auditor sobre o NRA.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, R. O Novo Relatório do Auditor Independente. **Revista RI**, Rio de Janeiro, n. 206, set. 2016. Disponível em: <<http://www.revistari.com.br/206/1147>>. Acesso em: 23 jun. 2017.
- ATTIE, W. **Auditoria Conceitos e Aplicações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- _____. **Auditoria Conceitos e Aplicações**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BANCO CENTRAL DO BRASIL – BACEN. **Normas Gerais de Auditoria**. Circular n. ° 179. Brasília: BACEN, 1972.
- _____. **Registro de Pessoas Jurídicas**. Resolução n. ° 88. Rio de Janeiro: BACEN, 1968.
- BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.
- CAMPELO, A. L. de. **Auditoria e consultoria**. São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.aspr.com.br/arquivos/FE92.pdf>>. Acesso: em 16 mai. 2017.
- CARDOZO, J. S. **Relatórios e Pareceres de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 1987.
- CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Makron Books, 1996.
- COELHO, I. **Novo relatório do auditor: transparência e compromisso com a sociedade**. São Paulo: IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, 2016. Disponível em

<<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detArtigo.php?cod=20>>. Acesso em 20 de junho de 2017.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM. **Portaria nº 327, de 11 de julho de 1977**. Rio de Janeiro, CVM, 1977. Disponível em <<http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/leis/anexos/PortariaMF-327-77-regimento-da-cvm.pdf>>. Acesso em: 20 jun. 2017.

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.

_____. **Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis..** NBC TA 700, Brasília: CFC, 2016.

_____. **Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis**. Resolução n. ° 700/91. Brasília: CFC, 1991.

_____. **Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis**. Resolução n. ° 820/97. Brasília: CFC, 1997.

_____. **Normas e procedimentos de Auditoria**. Resolução n. ° 321/72. Brasília: CFC, 1972.

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

FERREIRA, R. J. **Auditoria**. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2005.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria Contábil**. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Auditoria Contábil**. São Paulo: Atlas, 2001.

GIACOMETTI, C.; RIBEIRO JÚNIOR, A. Novo relatório contribui para a melhoria da governança corporativa. **Revista Transparência**, Ibracon, São Paulo, v. 7, n. 25 p. 16-18, 2017.

GIROTTI, M. **Normas do Novo Relatório do Auditor Independente**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade – CFC, 2016. Disponível em: <<http://cfc.org.br/noticias/normas-do-novo-relatorio-do-auditor-independente-sao-publicadas-pelo-cfc/>>. Acesso em 26 de junho de 2017

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL – IBRACON, **Auditoria Externa Independente Legislação e Normas Complementares**. São Paulo: IAIB 5ª Seção Regional, 1979.

_____. **Orientação aos auditores independentes**. Comunicado Técnico n. ° 01/2017. São Paulo: IBRACON, 2017.

MADEIRA, C. **Novo Relatório do Auditor**. São Paulo, 2016. Disponível em <<http://www.grantthornton.com.br/insights/articles-and-publications/novo-relatorio-do-auditor/#auditor #CFC #grantthornton>>. Acesso em 27 de jul. De 2017

MARTINS, G. de A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, A. B. S. **Métodos da pesquisa contábil**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

RICARDINO, A.; CARVALHO, L. N. Breve Retrospectiva Do Desenvolvimento Das Atividades De Auditoria No Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças**, USP, São Paulo, p. 22-34, 2004. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772004000200002>. Acesso em 27 de junho de 2017.

SANTI, P. A. **Introdução à Auditoria**. São Paulo: Atlas, 1988.

TELECOMUNICAÇÕES BRASILEIRAS S.A. – TELEBRAS. **Demonstrações Anuais Completas em 31 de dezembro de 2016**. Brasília, 2016. Disponível em: <<http://siteempresas.bovespa.com.br/consbov/ArquivoComCabecalho.asp?motivo=&protocolo=551867&funcao=visualizar&Site=C>>. Acesso em: 19 jun. 2017.

_____. **Relatório Anual e balanço patrimonial encerrado em 31 de dezembro de 1992**. Brasília, 1992. Disponível em: <<http://www.telebras.com.br/inst/wp-content/uploads/2011/03/RA1992.pdf>>. Acesso em: 19 jun. 2017.

_____. **Relatório Anual e balanço patrimonial encerrado em 31 de dezembro de 1997**. Brasília, 1997. Disponível em: <<http://www.telebras.com.br/inst/wp-content/uploads/2011/03/RA1997.pdf>>. Acesso em: 19 jun. 2017.

_____. **Relatório da Administração exercício de 2010**. Brasília, 2009. Disponível em: <<http://www.telebras.com.br/inst/wp-content/uploads/2011/03/BALAN%C3%87O-TELEBR%C3%81S-2010-OFICIAL.pdf>>. Acesso em: 19 jun. 2017.

_____. **Relatório da diretoria balanço patrimonial encerrado em 31 de dezembro de 1973**. Brasília, 1973. Disponível em: <<http://www.telebras.com.br/inst/wp-content/uploads/2011/03/RA1973.pdf>>. Acesso em: 19 jun. 2017.

VIDOR, G. **A História da CVM pelo olhar de seus ex-presidentes**. Rio de Janeiro, 2016.

ANEXO A - Parecer Dos Auditores Independentes Às Demonstrações Financeiras Referente Ao Exercício Findo Em 31 De Dezembro De 1992 Da TELEBRAS

Parecer dos Auditores Independentes

*Aos Diretores e Acionistas da
Telecomunicações Brasileiras S.A. –
TELEBRAS*

Examinamos o balanço patrimonial da Telecomunicações Brasileiras S.A. – TELEBRAS e o balanço patrimonial consolidado dessa Empresa e controladas levantado em 31 de dezembro de 1992 na versão Correção Integral e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos, correspondentes ao exercício findo naquela data, elaboradas sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações financeiras.

Nosso exame foi conduzido de acordo com as normas de auditoria e compreendeu: a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume das transações e os sistemas contábeis e de controles internos da Empresa e controladas; b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgadas; c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da Empresa e controladas, bem como da apresentação das demonstrações financeiras tomadas em conjunto.

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras acima referidas representam, adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Telecomunicações Brasileiras S.A. – TELEBRAS e a posição patrimonial e financeira consolidada dessa Empresa e controladas em 31 de dezembro de 1992, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos, correspondentes ao exercício findo naquela data, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade.

As demonstrações financeiras apresentadas na versão Legislação Societária, correspondentes ao exercício findo de 31 de dezembro de 1992, foram por nós examinadas e submetidas aos mesmos procedimentos descritos no segundo parágrafo acima e, em nossa opinião, essas demonstrações financeiras representam, adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Telecomunicações Brasileiras S.A. – TELEBRAS e a posição patrimonial e financeira consolidada dessa Empresa e controladas em 31 de dezembro de 1992, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos, correspondentes ao exercício findo naquela data, de acordo com os princípios de contabilidade emanados da legislação societária

As demonstrações financeiras da Telecomunicações Brasileiras S.A. – TELEBRAS e as demonstrações financeiras consolidadas dessa Empresa e controladas, relativas ao exercício findo de 31 de dezembro de 1991, foram examinadas por outros auditores independentes que, sobre elas, emitiram parecer sem ressalvas em 23 de março de 1992.

26 de março de 1993

KPMG Peat Marwick
CRC-SP 14.428

Odair Correa da Silva
Contador CRC-SP 85.454 S DF

**ANEXO B – Relatório dos Auditores Independentes às Demonstrações Financeiras
Referente Ao Exercício Findo Em 31 De Dezembro De 1997 Da TELEBRAS**

PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

Aos
Acionistas e à Administração da
Telecomunicações Brasileiras S.A. - TELEBRÁS
Brasília - DF

1. Examinamos os balanços patrimoniais da Telecomunicações Brasileiras S.A. - TELEBRÁS, controladora e consolidado, levantados em 31 de dezembro de 1997, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido (somente da controladora) e das origens e aplicações de recursos para o exercício findo naquela data, elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.
2. Nosso exame foi conduzido de acordo com as normas de auditoria e compreendeu: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles internos da Companhia e de suas controladas; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; (c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da Companhia, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.
3. Em nossa opinião, as demonstrações contábeis referidas no primeiro parágrafo, representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Telecomunicações Brasileiras S.A. - TELEBRÁS, controladora e consolidado, em 31 de dezembro de 1997, o resultado de suas operações, as mutações do seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos correspondentes ao exercício findo naquela data, de acordo com os princípios de contabilidade emanados da legislação societária.
4. As demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 1996, apresentadas para fins de comparação, foram examinadas por outros auditores independentes, os quais emitiram parecer, sem ressalvas, datado de 27 de fevereiro de 1997.
5. Conforme mencionado na Nota 36, o Governo Federal, através da Lei 9.472, de 16 de julho de 1997, foi autorizado a promover a reestruturação e a desestatização das empresas federais de telecomunicações, controladas direta ou indiretamente pela União, e supervisionadas pelo Ministério das Comunicações. Conforme mencionado na Nota 37, a Companhia foi autorizada, através da Lei 9.295, de 19 de julho de 1996, a constituir Empresas subsidiárias para assumirem a exploração de Serviço Móvel Celular. Subseqüentemente a 31 de dezembro de 1997, foram constituídas Empresas para incorporar o acervo líquido relativo ao segmento de negócios de Telefonia Móvel Celular das Empresas controladas pela Companhia, cujas cisões parciais serão deliberadas em Assembléias Gerais Extraordinárias a serem realizadas em 30 de janeiro de 1998.

Rio de Janeiro, 29 de janeiro de 1998

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU
Auditores Independentes
CRC-SP 11.609 S/RJ

ANTONIO C. CARMONA CORRÊA
Contador
CRC-SP 96.269 S/RJ

ANEXO C – Relatório dos Auditores Independentes às Demonstrações Financeiras Referente Ao Exercício Findo Em 31 De Dezembro De 2010 Da TELEBRAS

AO
CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO E AOS ACIONISTAS DA
TELECOMUNICAÇÕES BRASILEIRAS S.A. – TELEBRAS
BRASÍLIA – DF

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Examinamos as demonstrações financeiras da TELECOMUNICAÇÕES BRASILEIRAS S.A. – TELEBRAS, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 2010 e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

Responsabilidade da Administração sobre as demonstrações financeiras

A administração da TELECOMUNICAÇÕES BRASILEIRAS S.A. – TELEBRAS é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações financeiras de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações financeiras livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Responsabilidade dos auditores independentes

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações financeiras com base em nossa auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Essas normas requerem o cumprimento de exigências éticas pelos auditores e que a auditoria seja planejada e executada com o objeto de obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras estão livres de distorção relevante.

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidências a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações financeiras. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações financeiras da TELECOMUNICAÇÕES BRASILEIRAS S.A. – TELEBRAS para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles internos da TELECOMUNICAÇÕES BRASILEIRAS S.A. – TELEBRAS. Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações financeiras tomadas em conjunto.

Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

Opinião

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras acima referidas, quando lidas em conjunto com as notas explicativas que as acompanham, apresentam adequadamente, em seus aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da TELECOMUNICAÇÕES BRASILEIRAS S.A. – TELEBRAS em 31 de dezembro de 2010, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil. 51 **TELECOMUNICAÇÕES BRASILEIRAS S.A. – TELEBRAS**

Parágrafo de Ênfase

A Companhia apresenta, em 31 de dezembro de 2010, um Capital Circulante Líquido de R\$ 227,9 milhões, satisfatório pelos conceitos de liquidez, todavia, manteve o histórico de prejuízo, apurando no exercício o valor de R\$ 13,8 milhões, passando o patrimônio líquido negativo para R\$ 22,3 milhões, cuja cobertura dependerá da realização de ativos em valores superiores aos registrados na contabilidade ou redução dos valores do passivo. Conforme mencionado nas notas explicativas nº 13 e nº 22, a União abriu um Crédito Extraordinário da ordem de R\$300 milhões, destinado à TELEBRAS, para a Implantação da Rede Nacional de Banda Larga, em conformidade com o Decreto nº 7.175, de 12/05/2010, e futura capitalização, cujo valor será incorporado à previsão de aporte do exercício de 2011, conforme o Decreto s/nº de 28/01/2011, publicado na Edição Extra do DOU de 28/01/2011.

Outros assuntos**Demonstração do valor adicionado**

Examinamos, também, a demonstração do valor adicionado (DVA), referente ao exercício findo em 31 de dezembro de 2010, cuja apresentação é requerida pela legislação societária brasileira para companhias abertas e como informação suplementar pelas IFRS que não requerem a apresentação da DVA. Essa demonstração foi submetida aos mesmos procedimentos de auditoria descritos anteriormente e, em nossa opinião, está adequadamente apresentada, em seus aspectos relevantes, em relação às demonstrações financeiras tomadas em conjunto.

Brasília, 21 de fevereiro de 2011.

UHY MOREIRA - AUDITORES
CRC RS 3717 S DF

JORGE LUIZ M. CEREJA
Contador CRC RS 43679 S DF
Sócio - Responsável Técnico

ELIANE TÂNIA RESMINI
Contadora CRC RS 59765 S DF
Sócia

JUCLÉIA GONÇALVES RODRIGUES
Contadora CRC RS 78349 S DF
Auditora

LUIZ FERNANDO MELLO TARASIUK
Contador CRC RS 50670 S DF
Auditor

ANEXO D – Relatório dos Auditores Independentes às Demonstrações Financeiras Referente Ao Exercício Findo Em 31 De Dezembro De 2016 Da TELEBRAS

Relatório dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis individuais e consolidadas

Aos Administradores e Acionistas da
Telecomunicações Brasileiras S.A. - TELEBRAS
Brasília - DF

Opinião

Examinamos as demonstrações contábeis individuais e consolidadas da **Telecomunicações Brasileiras S.A. - TELEBRAS**, identificadas como controladora e consolidado, respectivamente, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 2016 e as respectivas demonstrações do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis individuais e consolidadas acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira, individual e consolidada, da **Telecomunicações Brasileiras S.A. - TELEBRAS**, em 31 de dezembro de 2016, o desempenho individual e consolidado de suas operações e os seus respectivos fluxos de caixa individuais e consolidados para o exercício findo nessa data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB).

Base para opinião sobre as demonstrações contábeis individuais e consolidadas

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir intitulada “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis”. Somos independentes em relação à Companhia, de acordo com os princípios éticos relevantes previstos no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

Ênfases

Tributos a Recuperar

Conforme mencionado na Nota Explicativa nº 07, a Companhia mantém registrado na rubrica Tributos a Recuperar, no ativo circulante e não circulante o montante de R\$ 252.134 mil. Esse valor decorre de impostos a recuperar, originários, principalmente, de retenções de imposto de renda na fonte, cuja realização ocorrerá pela geração futura de resultados tributáveis, por meio dos quais será possível a sua compensação. Ainda conforme mencionado na Nota Explicativa nº 07, do montante dos Tributos a Recuperar, a Companhia, por meio de Termo de Transação e Outras Avenças, cedeu parcela dos direitos creditícios de natureza tributária existente à época do acordo, cujo valor, em 31 de dezembro de 2016, é de R\$ 135.549 mil. Referido crédito encontra-se sub judice na 9ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal, nos autos da Ação Civil Pública – ACP nº 21032-95.2011.4.01.3400 – Decisão nº 202/2011-A, de 08 de abril de 2011. Nossa conclusão não contém modificação em função deste assunto.

Investimentos

Conforme mencionado na Nota Explicativa nº 1.3, em reunião realizada em 22 de março de 2016, o Conselho de Administração da Companhia aprovou proposta de incorporação da subsidiária integral TELEBRAS Copa S.A. A Administração submeterá a proposta à deliberação da Assembleia Geral de Acionistas, em data a ser estabelecida pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN. Nossa conclusão não contém modificação em função deste assunto.

Conforme mencionado na Nota Explicativa nº 13, a Companhia controla a subsidiária integral TELEBRAS Copa S/A. Esses investimentos são avaliados pelo valor do patrimônio líquido, sendo que as informações contábeis de

31 de dezembro de 2016 utilizadas para cálculo da equivalência patrimonial, não foram submetidas à revisão por auditores independentes. Nossa opinião não contém modificação em função deste assunto.

Conforme mencionado na Nota Explicativa nº 13, a Companhia participa do capital social das coligadas Visiona Tecnologia Espacial S/A, com 49% e Cabos Brasil Europa S/A, com 35%. As demonstrações contábeis destas coligadas foram examinadas por outros auditores independentes. O relatório dos auditores relativo a Visiona Tecnologia Espacial S/A, datado de 22 de fevereiro de 2017, foi emitido contendo ênfase quanto ao fato de parte significativa dos saldos e transações da Companhia ocorrem com partes relacionadas, e, portanto, o resultado de suas operações poderia ser diferente caso essas transações fossem efetuadas com partes não relacionadas. A opinião do auditor não contém ressalva relacionada a esse assunto.

O relatório dos auditores relativo a Cabos Brasil Europa S/A, datado de 22 de fevereiro de 2017, foi emitido contendo ressalvas relacionadas à: i) A Companhia revisou e alterou o procedimento de consolidação sobre a controlada CSEB Cabos Europa Brasil Ltda (“CSEB”) para o exercício findo em 31 de dezembro de 2016, passando a consolidá-la a partir de 1 de janeiro de 2016. Dessa forma, os valores correspondentes, referentes ao balanço patrimonial consolidado de 31 de dezembro de 2015 e as demonstrações do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa, não foram apresentados como determinam as práticas contábeis adotadas no Brasil, através do pronunciamento técnico CPC 36 (R3) Demonstrações Consolidadas. A comparabilidade entre os exercícios fica, portanto, prejudicada. ii) a Companhia não registrou, em 31 de dezembro de 2015, o resultado de equivalência patrimonial, no montante de R\$300 mil e, também, os ajustes de conversão das demonstrações financeiras de sua controlada CSEB, no montante de R\$71 mil, como determinam as práticas contábeis adotadas no Brasil, através dos pronunciamentos técnicos CPC 18 (R2) Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto e CPC 02 (R2) Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis, respectivamente. Dessa forma, o ativo não circulante e o patrimônio líquido da Companhia, estão demonstrados a maior em R\$371 mil, em 31 de dezembro de 2015, e o prejuízo do exercício findo em 31 de dezembro de 2015 está a menor em R\$300 mil. A Companhia registrou os referidos valores diretamente em seu ativo não circulante e contrapartida ao seu patrimônio líquido, em 01 de janeiro de 2016, em desacordo com o CPC 23 Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, porém ajustando os saldos da conta de investimento e do patrimônio líquido. A Companhia optou por não reapresentar as demonstrações financeiras de 31 de dezembro de 2015.

Programa de Indenização por Serviços Prestados - PISP 5

Conforme mencionado na Nota Explicativa nº 17, a Companhia mantém registrado na rubrica “Programa de Indenização por Serviços Prestados – PISP”, no passivo não circulante o valor de R\$ 47.938 mil, apurado a partir da definição do universo dos Colaboradores que fariam jus à indenização decorrente do Programa. Nossa conclusão não contém modificação em função deste assunto.

Recursos capitalizáveis e Patrimônio Líquido negativo

Conforme mencionado na Nota Explicativa nº 22, a Companhia mantém registrado na rubrica “Recursos Capitalizáveis”, saldo de R\$ 2.233.652 mil. Esse valor é decorrente de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital – AFAC concedido pela União, o qual vem sendo corrigido pela taxa SELIC e será utilizado em futuro aumento de capital em favor da União. No momento, a Companhia aguarda a concordância da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN para submeter o assunto a Assembleia Geral Extraordinária, e com a aprovação, dar prosseguimento nos trâmites legais para efetivar o aumento do capital social. Nossa opinião não contém modificação em função deste assunto.

Fase pré-operacional de projetos

Conforme mencionado na Nota Explicativa nº 1, em consonância com os seus objetivos institucionais, a Companhia continua direcionando seus esforços no sentido de (i) intensificar a implantação da infraestrutura necessária ao Programa Nacional de Banda Larga – PNBL – Decreto 7.175/2010; e (ii) ampliar sua carteira de clientes corporativos. Projetos Especiais também estão no foco das ações da TELEBRAS, sendo: (i) a aquisição do Satélite Geoestacionário de Defesa e Comunicações Estratégicas (Projeto SGDC); e (ii) o desenvolvimento do Projeto de Cabos Submarinos Internacionais. A conclusão dos projetos em andamento e equipamentos em aquisição e a consequente ampliação da capacidade de geração de receitas, por sua vez, dependem da capacidade da Companhia em continuar cumprindo o cronograma dos projetos em andamento, bem como a obtenção dos recursos financeiros necessários, quer seja de seus acionistas ou de terceiros.

Outros assuntos

Demonstrações do valor adicionado

As demonstrações do valor adicionado (DVA) referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2016, elaboradas sob a responsabilidade da administração da Companhia, e apresentadas como informação suplementar para fins de IFRS, foram submetidas a procedimentos de auditoria executados em conjunto com a auditoria das demonstrações contábeis da Companhia. Para a formação de nossa opinião, avaliamos se essas demonstrações estão conciliadas com as demonstrações contábeis e registros contábeis, conforme aplicável, e se a sua forma e conteúdo estão de acordo com os critérios definidos no Pronunciamento Técnico CPC 09 - Demonstração do Valor Adicionado. Em nossa opinião, essas demonstrações do valor adicionado foram adequadamente elaboradas, em todos os aspectos relevantes, segundo os critérios definidos nesse Pronunciamento Técnico e são consistentes em relação às demonstrações contábeis individuais tomadas em conjunto.

Outras informações que acompanham as demonstrações contábeis individuais e consolidadas e o relatório do auditor

A administração da Companhia é responsável por essas outras informações que compreendem o Relatório da Administração.

Nossa opinião sobre as demonstrações contábeis individuais e consolidadas não abrange o Relatório da Administração e não expressamos qualquer forma de conclusão de auditoria sobre esse relatório.

Em conexão com a auditoria das demonstrações contábeis individuais e consolidadas, nossa responsabilidade é a de ler o Relatório da Administração e, ao fazê-lo, considerar se esse relatório está, de forma relevante, inconsistente com as demonstrações contábeis ou com nosso conhecimento obtido na auditoria ou, de outra forma, aparenta estar distorcido de forma relevante. Se, com base no trabalho realizado, concluirmos que há distorção relevante no Relatório da Administração, somos requeridos a comunicar esse fato. Não temos nada a relatar a este respeito.

Responsabilidades da administração pelas demonstrações contábeis individuais e consolidadas

A administração é responsável pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Na elaboração das demonstrações contábeis, a administração é responsável pela avaliação da capacidade de a Companhia continuar operando, divulgando, quando aplicável, os assuntos relacionados com a sua continuidade operacional e o uso dessa base contábil na elaboração das demonstrações contábeis, a não ser que a administração pretenda liquidar a Companhia ou cessar suas operações, ou não tenha nenhuma alternativa realista para evitar o encerramento das operações.

Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis

Nossos objetivos são obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, tomadas em conjunto, estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro, e emitir relatório de auditoria contendo nossa opinião. Segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não uma garantia de que a auditoria realizada de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria sempre detectam as eventuais distorções relevantes existentes. As distorções podem ser decorrentes de fraude ou erro e são consideradas relevantes quando, individualmente ou em conjunto, possam influenciar, dentro de uma perspectiva razoável, as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas referidas demonstrações contábeis.

Como parte da auditoria realizada de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria, exercemos julgamento profissional e mantemos ceticismo profissional ao longo da auditoria. Além disso:

- Identificamos e avaliamos os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro, planejamos e executamos procedimentos de auditoria em resposta a tais riscos, bem como obtemos evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião. O risco de não detecção de distorção relevante resultante de fraude é maior do que o proveniente de erro, já que a fraude pode envolver o ato de burlar os controles internos, conluio, falsificação, omissão ou representações falsas intencionais.

- Obtivemos entendimento dos controles internos relevantes para a auditoria para planejarmos procedimentos de auditoria apropriados às circunstâncias, mas, não, com o objetivo de expressarmos opinião sobre a eficácia dos controles internos da Companhia.
- Avaliamos a adequação das políticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis e respectivas divulgações feitas pela administração.
- Concluimos sobre a adequação do uso, pela administração, da base contábil de continuidade operacional e, com base nas evidências de auditoria obtidas, se existe incerteza relevante em relação a eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa em relação à capacidade de continuidade operacional da Companhia. Se concluirmos que existe incerteza relevante, devemos chamar atenção em nosso relatório de auditoria para as respectivas divulgações nas demonstrações contábeis ou incluir modificação em nossa opinião, se as divulgações forem inadequadas. Nossas conclusões estão fundamentadas nas evidências de auditoria obtidas até a data de nosso relatório. Todavia, eventos ou condições futuras podem levar a Companhia a não mais se manter em continuidade operacional.
- Avaliamos a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações contábeis, inclusive as divulgações e se as demonstrações contábeis representam as correspondentes transações e os eventos de maneira compatível com o objetivo de apresentação adequada.

Comunicamo-nos com os responsáveis pela administração a respeito, entre outros aspectos, do alcance planejado, da época da auditoria e das constatações significativas de auditoria, inclusive as eventuais deficiências significativas nos controles internos que identificamos durante nossos trabalhos.

Maringá - PR, 24 de fevereiro de 2017

BEZ Auditores Independentes S/S
CRC PR 5.010/O-2
Valdemir Bez
Contador
CRC PR 037.262/O-2