

COMUNICADO TÉCNICO IBRACON Nº 03/2013 (R1)

Orientação aos auditores independentes sobre a emissão de Relatório do auditor independente e procedimentos de auditoria e de revisão requeridos quando ocorrer a reapresentação de demonstrações contábeis ou informações contábeis intermediárias completas ou retificação dos valores correspondentes.

OBJETIVO

1. Este Comunicado Técnico (CT) tem por objetivo orientar os auditores na emissão do seu relatório de auditoria (ou de revisão) sobre as demonstrações contábeis (ou informações contábeis intermediárias) e sobre os procedimentos de auditoria (ou de revisão) requeridos quando ocorrer a reapresentação de demonstrações contábeis ou de informações contábeis intermediárias completas ou a retificação dos valores correspondentes.
2. Este CT incorpora as orientações contidas no **CT n.º 01/2009** e na **Circular n.º 003/2013 – DN** do Ibracon, que estão revogados com a emissão deste CT. Este CT apresenta orientações específicas, aborda os procedimentos de auditoria ou revisão aplicáveis, bem como discute como deve ser tratada cada uma das situações abaixo descritas:
 - Reemissão do relatório do auditor em decorrência da **reapresentação das demonstrações contábeis** (ou das **informações contábeis intermediárias**), que ocorre quando são emitidas novas demonstrações contábeis (ou novas informações contábeis intermediárias) em substituição àquelas originalmente apresentadas (itens 6 a 18).
 - Emissão do relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis do exercício corrente (ou informações contábeis intermediárias do período corrente) que incluem a **retificação dos valores correspondentes**, apresentados para fins de comparação, em decorrência da mudança de política contábil ou retificação de erro (itens 18 a 31);
 - Emissão do **relatório de auditor antecessor** sobre os **valores correspondentes** retificados que estão sendo apresentados, para fins de comparação, no conjunto completo das demonstrações contábeis auditadas do exercício corrente (ou informações contábeis intermediárias revisadas do período corrente) pelo auditor **sucessor** (itens 32 a 38).

- Emissão do **relatório de revisão das informações contábeis intermediárias** que consideram a adoção de novas políticas contábeis, decorrentes de mudanças introduzidas pelos novos pronunciamentos contábeis (itens 39 a 49).
3. Para fins deste CT, os termos abaixo possuem as seguintes definições:
- Retificação: refere-se a ajustes nos valores correspondentes incluídos nas demonstrações contábeis do ano corrente para fins de comparação;
 - Reapresentação: refere-se a ajustes que resultam na aprovação e emissão de novo conjunto de demonstrações contábeis;
 - Reemissão: refere-se à nova emissão do relatório do auditor quando da reapresentação das demonstrações contábeis.
4. De acordo com a NBC TG 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro (item 5), *reapresentação retrospectiva é a correção do reconhecimento, da mensuração e da divulgação de valores de elementos das demonstrações contábeis, como se um erro de períodos anteriores nunca tivesse ocorrido*. Essa Norma também prevê a aplicação de ajustes retrospectivos decorrentes de mudança de política contábil no exercício/período corrente, como se essa nova política contábil já estivesse sendo utilizada nos exercícios/períodos anteriores.

REEMISSÃO DO RELATÓRIO DO AUDITOR SOBRE A REAPRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

5. As demonstrações contábeis podem ser reapresentadas por diversas razões. Por exemplo, se o auditor tomar conhecimento de circunstâncias ou eventos que afetem as demonstrações contábeis de exercícios anteriores, o auditor deve considerar essas circunstâncias ou eventos para emitir novo relatório sobre as demonstrações contábeis de exercícios anteriores, conforme previsto na NBC TA 560 – Eventos Subsequentes, itens 14 a 17. Outro exemplo ocorre quando o auditor emitiu anteriormente relatório contendo opinião com ressalva, abstenção de opinião ou opinião adversa sobre as demonstrações contábeis do exercício anterior e essas demonstrações contábeis forem reapresentadas com o objetivo de eliminar os assuntos que deram origem à opinião com ressalva, abstenção de opinião ou opinião adversa. O novo relatório do auditor sobre essas demonstrações contábeis reapresentadas deve incluir um parágrafo de outros assuntos para descrever os motivos da reapresentação e indicar que o relatório anteriormente emitido está sendo substituído por um novo relatório.
6. Por outro lado, conforme item A14 da NBC TA 560, *“pode ser que não haja exigência da legislação ou regulamentação para que a administração rerepresente demonstrações contábeis. Esse é frequentemente o caso quando a emissão das demonstrações contábeis para o período seguinte é iminente, desde que sejam feitas as divulgações apropriadas nessas demonstrações.”*. Nesse caso, como não será feita a reapresentação das demonstrações contábeis, mas apenas dos valores correspondentes retificados incluídos nas demonstrações

contábeis do ano corrente para fins de comparação, os auditores devem observar as orientações contidas nos itens 18 a 31.

7. A NBC TG 24 – Evento subsequente, de forma consistente com a norma internacional (*IAS 10 – Events after the Reporting Period*), requer a aprovação da administração da entidade quando da emissão das demonstrações contábeis. Essas normas preveem apenas uma única data de aprovação, para o conjunto das demonstrações contábeis, não permitindo a aprovação sobre parte das demonstrações contábeis. Dessa forma, quando ocorrem alterações nas demonstrações contábeis, o entendimento é que novo processo de aprovação das demonstrações contábeis como um todo seja feito, não sendo permitida a aprovação parcial das alterações efetuadas.
8. Como consequência desse novo processo de aprovação pela administração da entidade, a administração deve considerar o impacto de todos os eventos subsequentes ocorridos até essa nova data de aprovação nas novas demonstrações contábeis e, dessa forma, o entendimento é que a **dupla data** no relatório do auditor não é mais aplicável nos casos de reemissão do relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis reapresentadas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e/ou normas internacionais de relatório financeiro (IFRS), requerendo que o auditor indique a data atual após a aplicação dos procedimentos de auditoria para a avaliação de todos os eventos subsequentes e os necessários ajustes ou divulgações até a data de reemissão do seu novo relatório. Essa data não pode ser anterior à data de aprovação das demonstrações contábeis pela administração da Companhia.
9. Se outra estrutura de relatório financeiro não conter a obrigatoriedade de novo processo de aprovação das demonstrações contábeis como um todo, permitindo que a aprovação se restrinja apenas às alterações ocorridas, a utilização da dupla data nos relatórios de auditoria, prevista na NBC TA 560, deve ser avaliada.
10. A reapresentação de demonstrações contábeis requer que a administração da entidade divulgue em nota explicativa as razões que a levaram a reapresentar as demonstrações contábeis. Por sua vez, o auditor deve incluir referência, por meio de ênfase em seu relatório reemitido, à nota explicativa que esclarece a razão da reapresentação das demonstrações contábeis, bem como referência ao relatório anterior fornecido pelo auditor (ver item 16 da NBC TA 560, em conjunto com o item 7 da NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente).
11. O parágrafo de ênfase deve conter (a) a data do relatório originalmente emitido pelo auditor, (b) o tipo de relatório originalmente emitido, (c) as circunstâncias ou eventos que levaram o auditor a emitir novo relatório que pode ser diferente daquele originalmente emitido, e (d) que o novo relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis reapresentadas substitui o originalmente emitido. O quadro a seguir apresenta um exemplo de parágrafo de ênfase que deve ser adaptado às circunstâncias específicas do trabalho.

Ênfase – Reapresentação das Demonstrações Contábeis

Chamamos atenção à nota explicativa nº X às demonstrações contábeis (*identificar se todas ou qual delas*), que foram alteradas e estão sendo reapresentadas para refletir o assunto (*identificar o assunto e explicar o motivo de forma sucinta (correção de erro, modificação de prática contábil ou outro assunto)*) descrito na referida nota explicativa. Em (*inserir data do relatório originalmente emitido*) emitimos relatório de auditoria (*descrever o tipo de opinião emitida, ou seja, sem modificação ou com qual tipo de modificação*) sobre as demonstrações contábeis da (*identificar a entidade*), que ora estão sendo reapresentadas. Conseqüentemente, a ressalva relacionada com o referido assunto, contida em nosso relatório anteriormente emitido, não é mais necessária e, portanto, nosso novo relatório, que substitui o anterior, não contém qualquer modificação.

12. Conforme mencionado no item 8, quando da reemissão do novo relatório pelo auditor referente às demonstrações contábeis reapresentadas, o auditor não pode utilizar a dupla data em seu relatório. Dessa forma, ele deve planejar e executar procedimentos de auditoria para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente de que todos os eventos ocorridos entre a data das demonstrações contábeis e a data de seu novo relatório de auditoria, que precisam ser, eventualmente, ajustados ou divulgados nas demonstrações contábeis, foram identificados e considerados nas demonstrações contábeis reapresentadas, conforme requerido na NBC TA 560.
13. Em decorrência da reapresentação das demonstrações contábeis, o auditor deve analisar se é necessário revisar a materialidade anteriormente determinada, inclusive para execução dos procedimentos de auditoria apropriados e suficientes sobre as alterações realizadas nas demonstrações contábeis, além de considerar se a natureza, a época e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria que suportaram a sua opinião sobre as demonstrações contábeis originalmente emitidas continuam apropriadas para as demonstrações contábeis reapresentadas, conforme requerido pelos itens 12 e 13 da NBC TA 320 – Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria, reproduzidos a seguir:
 12. *O auditor deve revisar a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação) no caso de tomar conhecimento de informações durante a auditoria que teriam levado o auditor a determinar inicialmente um valor (ou valores) diferente (ver item A14).*
 13. *Se o auditor concluir que é apropriada a materialidade mais baixa para as demonstrações contábeis tomadas em conjunto (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação) do que inicialmente*

determinado, o auditor deve determinar se é necessário revisar a materialidade para execução da auditoria e se a natureza, a época e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria continuam apropriados.

14. Além dos aspectos mencionados no item 11, a administração da entidade deve incluir, na nova carta de representação a ser fornecida ao auditor, declaração específica de que ela considerou todos os eventos subsequentes ocorridos entre a data original até a nova data de aprovação das demonstrações contábeis.
15. Por sua vez, o auditor deve considerar as providências tomadas pela administração da entidade para garantir que todos aqueles que tiveram acesso às demonstrações contábeis originalmente divulgadas tenham acesso, de forma similar, às demonstrações contábeis representadas. O item 17 da NBC TA 560 apresenta orientações específicas que devem ser observadas pelo auditor, incluindo a notificação formal aos administradores da entidade.
16. De forma similar às demonstrações contábeis anuais pode ocorrer também reapresentação das informações contábeis intermediárias, por exemplo, das Informações Trimestrais (ITR) requeridas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Essa reapresentação pode requerer a reemissão de relatório de revisão originalmente emitido em decorrência da reapresentação das ITR.
17. O sistema IPE da CVM indica automaticamente a expressão “reapresentação espontânea” para qualquer substituição ou sobreposição de informações contábeis intermediárias ou “demonstrações financeiras padronizadas (DFP)” que tenham sido feitas espontaneamente pelas companhias, como por exemplo, para corrigir eventuais erros de ortografia ou outras informações pontuais não relevantes, situações essas que em geral não demandam a emissão de novo relatório de revisão ou de auditoria por parte do auditor. Também podem ocorrer situações para a correção de “erros *materiais* ou erros *imateriais cometidos intencionalmente para alcançar determinada apresentação*” ou ainda “*correção do reconhecimento, da mensuração ou da divulgação de valores de elementos das demonstrações contábeis, como se um erro de períodos anteriores nunca tivesse ocorrido*”, ou, adicionalmente, situações de mudança de política contábil conforme NBC TG 23. Essas situações, em geral, demandam a emissão de novo relatório de revisão ou de auditoria por parte do auditor. Há outros casos em que a reapresentação das demonstrações contábeis ou informações contábeis intermediárias é feita por exigência da CVM, nesse caso, é indicado como “Reapresentação por Exigência”.

EMISSÃO DO RELATÓRIO DO AUDITOR SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO EXERCÍCIO CORRENTE QUE INCLUEM A RETIFICAÇÃO DOS VALORES CORRESPONDENTES, APRESENTADOS PARA FINS DE COMPARAÇÃO, EM DECORRÊNCIA DE MUDANÇA DE POLÍTICA CONTÁBIL OU RETIFICAÇÃO DE ERRO¹

18. Nas circunstâncias mencionadas no item 6, ajustes para correção de erros ou de mudanças nas políticas contábeis devem ser feitos de **forma retrospectiva**, por meio da retificação dos valores correspondentes apresentados nas demonstrações contábeis do exercício corrente.

19. A NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis determina:

38. *A menos que norma, interpretação ou comunicado técnico permita ou exija de outra forma, a entidade deve divulgar informação comparativa com respeito ao período anterior para todos os montantes apresentados nas demonstrações contábeis do período corrente. Também deve ser apresentada de forma comparativa a informação narrativa e descritiva que vier a ser apresentada quando for relevante para a compreensão das demonstrações do período corrente.*

38A. *A entidade deve apresentar como informação mínima dois balanços patrimoniais, duas demonstrações do resultado e do resultado abrangente, duas demonstrações do resultado (se apresentadas separadamente), duas demonstrações dos fluxos de caixa, duas demonstrações das mutações do patrimônio líquido e duas demonstrações do valor adicionado (se apresentadas), bem como as respectivas notas explicativas.*

40A. *A entidade deve apresentar um terceiro balanço patrimonial no início do período anterior, adicional aos comparativos mínimos das demonstrações contábeis exigidas no item 38A se:*

- a) aplicar uma política contábil retrospectivamente, fizer uma reapresentação retrospectiva de itens nas suas demonstrações contábeis ou reclassificar itens de suas demonstrações contábeis; e*
- b) a aplicação retrospectiva, a reapresentação retrospectiva ou a reclassificação tiver efeito material sobre as informações do balanço patrimonial no início do período anterior.*

40B. *Nas circunstâncias descritas no item 40A, a entidade deve apresentar três balanços patrimoniais no:*

¹ Considerações contidas nesta seção aplicam-se também aos escopos de revisão das informações contábeis intermediárias elaboradas de acordo com a NBC TG 21 (IAS 34).

- a) *final do período corrente;*
 - b) *final do período anterior; e*
 - c) *no início do período precedente.*
20. Para fins da Escrituração Contábil Digital (ECD), os ajustes retrospectivos devem ser contabilizados como ajustes de exercícios anteriores na conta de lucros ou prejuízos acumulados (Art. 186 da Lei nº 6.404) do exercício corrente, não sendo permitida a retificação da ECD de período ou períodos anteriores para a correção de erros ou mudança de política contábil. Entretanto tais ajustes devem ser considerados nos valores correspondentes, **para fins de apresentação nas demonstrações contábeis**, sempre que for praticável, nos termos da NBC TG 23.
21. Esses ajustes e/ou reclassificações necessários nos valores correspondentes que estão sendo retificados devem ser divulgados em nota explicativa às demonstrações contábeis, sempre que relevantes, indicando de forma clara que se trata da **retificação dos valores correspondentes**.
22. Quando todos os períodos apresentados nas demonstrações contábeis foram de responsabilidade do mesmo auditor, conforme item A6 da NBC TA 710 – Informações Comparativas – Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas, o relatório sobre as demonstrações contábeis do exercício corrente **pode** conter um parágrafo de ênfase, fazendo referência à nota explicativa que descreve os efeitos e as razões da reapresentação dos valores correspondentes, conforme exemplo apresentado no quadro abaixo. A inclusão ou não desse parágrafo de ênfase é uma questão de julgamento profissional, que o auditor deve avaliar em cada situação específica.

Ênfase sobre a retificação dos valores correspondentes

Chamamos atenção à nota explicativa nº X às demonstrações contábeis (*identificar se todas ou qual delas*), que, apresenta as mudanças nas políticas contábeis adotadas pela Companhia em 20x2 (*ou outra razão*), os valores correspondentes referentes ao exercício anterior, apresentados para fins de comparação, foram ajustados e estão sendo retificados como previsto na NBC TG 23 – Práticas Contábeis, Mudanças de Estimativa e Retificação de Erro. Nossa opinião não contém ressalva em relação a esse assunto.

23. Embora os valores correspondentes estejam sendo retificados nas demonstrações contábeis do exercício corrente, em situação normal em que for adotada a estrutura de **valores correspondentes**, o primeiro parágrafo e o parágrafo da opinião do relatório do auditor devem fazer referência apenas às demonstrações contábeis do exercício, de forma consistente com a estrutura prevista na NBC TA 710.

Demonstrações contábeis do exercício anterior auditadas por outro auditor

24. Em conformidade com o item 13 da NBC TA 710, o relatório do auditor sucessor deve especificar no parágrafo de Outros Assuntos que as demonstrações contábeis do exercício anterior foram examinadas pelo auditor antecessor, o tipo de opinião expressa pelo auditor antecessor e, se essa opinião conteve ou não modificação, as razões para a modificação, quando aplicável; e a data desse relatório.
25. Quando os valores correspondentes, apresentados para fins de comparação, estão sendo retificados em decorrência de correção de erro ou de mudança de política contábil e, ocorreu a troca de auditores, as informações que estão sendo retificadas **não são mais aquelas que foram auditadas pelo auditor antecessor**. Nessa situação surge a necessidade de o auditor sucessor observar adequadamente os procedimentos necessários ao emitir seu relatório sobre as demonstrações contábeis do exercício corrente.
26. De acordo com o item 18 da NBC TA 710, quando o auditor sucessor conclui que existe distorção sobre a qual o auditor antecessor emitiu relatório sem modificação, o auditor sucessor deve comunicar a distorção para o nível apropriado da administração da entidade e para os responsáveis pela governança, quando estes forem membros distintos da administração e solicitar que o auditor antecessor seja informado sobre o fato. Essa comunicação é requerida para assegurar que o auditor antecessor esteja ciente das alterações que estão sendo efetuadas nas demonstrações contábeis que foram anteriormente auditadas por ele.
27. Este CT recomenda a **formalização da comunicação do auditor sucessor com a administração** para evitar eventuais problemas futuros, principalmente, mas não limitado, ao caso em que as demonstrações contábeis que foram alteradas por meio da retificação dos valores correspondentes, venham a ser utilizadas, por exemplo, em prospectos de ofertas públicas, que requeiram emissão de carta conforto pelo auditor antecessor. Este CT alerta, também, aos auditores sucessores que essa comunicação deve ser também considerada naqueles casos de reclassificações relevantes que a administração da entidade possa efetuar nos valores correspondentes, pois, de forma análoga, as reclassificações relevantes também podem provocar problemas na utilização futura dessas informações alteradas em prospectos de ofertas públicas. Outros aspectos que também contribuem para que o auditor antecessor seja recontratado para auditar os ajustes sobre as informações originalmente auditadas estão relacionados à materialidade, à complexidade e à abrangência dos ajustes e aos riscos de auditoria associados.
28. Para a situação do item anterior, uma alternativa é a recontração do auditor antecessor para auditar as demonstrações contábeis reapresentadas, observados os requerimentos dos itens 5 a 17. Outra seria, uma vez que em muitos casos não existe determinação de reapresentação completa das demonstrações contábeis, a administração recontratar o auditor antecessor para auditar apenas os valores correspondentes retificados, apresentados nas demonstrações

contábeis do exercício corrente, quando a emissão das demonstrações contábeis for iminente ou, eventualmente, nem ser contratado. Esta parte do CT trata apenas do relatório do auditor sucessor. **As orientações ao auditor antecessor estão apresentadas nos itens 32 a 38.**

29. Conforme mencionado no item 25 , quando o auditor antecessor emitir o relatório sobre os valores correspondentes retificados que serão apresentados, para fins de comparação, nas demonstrações contábeis do exercício corrente, **não mais representam os valores que foram originalmente auditados pelo auditor antecessor**, portanto, o auditor sucessor não pode fazer menção no seu relatório aquele relatório originalmente emitido e, sim, ao novo relatório emitido pelo auditor antecessor. Essa menção é feita no **parágrafo de Outros Assuntos**, conforme exemplo constante do quadro apresentado a seguir, que deve ser adaptado à situação específica.

Outros assuntos – Auditoria dos valores correspondentes

Os valores correspondentes relativos ao exercício findo em 31 de dezembro de 20X1, apresentados para fins de comparação nas demonstrações contábeis do exercício corrente, foram retificados em relação às demonstrações contábeis completas originalmente divulgadas daquele exercício as quais foram auditadas por outro auditor. Os valores correspondentes ora retificados em decorrência dos assuntos descritos na nota explicativa X foram auditados por outro auditor que emitiram relatório datado em *(data do novo relatório)*, sem modificação *(ou descrever o tipo de modificação existente)*.

30. A NBC TA 710 também prevê que o auditor antecessor pode não ter condição ou pode não ter sido contratado pela administração para reemitir o relatório de auditoria sobre os valores correspondentes retificados. Nessas circunstâncias, que deve ser em caráter excepcional, quando avaliados todos os fatores aplicáveis, tais como, mas não limitado à (i) perspectiva da companhia efetuar oferta pública que requeira emissão de carta conforto dos auditores, (ii) materialidade, (iii) riscos de auditoria e (iv) complexidade e abrangência dos ajustes, o **auditor sucessor**, conforme já mencionado no item 27, em conjunto com a administração da companhia e mediante prévia comunicação formal com o auditor antecessor pode assumir a responsabilidade pelos ajustes decorrentes da aplicação da nova política contábil ou retificação de erro, considerando a aplicação do item A11 da NBC TA 710 . Conforme o item A12 da NBC TA 710, o parágrafo de Outros Assuntos no relatório do auditor sucessor pode indicar: *“que o auditor independente antecessor emitiu relatório sobre as demonstrações contábeis do período anterior antes da alteração. Além disso, se o auditor sucessor for contratado e obtém evidência de auditoria apropriada e suficiente para se satisfazer quanto à adequação da alteração, o seu relatório pode, também, incluir o parágrafo”* constante do quadro abaixo:

Outros assuntos – Demonstrações contábeis do exercício anterior examinadas por outro auditor

O exame das demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 20X1, preparadas originalmente antes dos ajustes decorrentes [exemplo: das mudanças de práticas contábeis] descritos na nota X, foi conduzido sob a responsabilidade de outro auditor independente, que emitiram relatório de auditoria sem modificação (ou mencionar as modificações), com data de ___ de _____ de 20X2. Como parte de nossos exames das demonstrações contábeis de 20X2, examinamos também os ajustes descritos na Nota Explicativa X que foram efetuados para alterar os valores correspondentes relativos às demonstrações contábeis de 20X1. Em nossa opinião, tais ajustes são apropriados e foram corretamente efetuados. Não fomos contratados para auditar, revisar ou aplicar quaisquer outros procedimentos sobre as demonstrações contábeis da Companhia referentes ao exercício de 20X1 e, portanto, não expressamos opinião ou qualquer forma de asseguarção sobre as demonstrações contábeis de 20X1 tomadas em conjunto.

31. A retificação dos valores correspondentes requer da administração da entidade a divulgação, em nota explicativa, das razões que a levaram a retificar tais valores.

EMISSÃO DO RELATÓRIO DO AUDITOR ANTECESSOR SOBRE OS VALORES CORRESPONDENTES RETIFICADOS QUE ESTÃO SENDO APRESENTADOS, PARA FINS DE COMPARAÇÃO, NO CONJUNTO COMPLETO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS AUDITADAS DO EXERCÍCIO CORRENTE PELO AUDITOR SUCESSOR

32. Os itens 32 a 38 se aplicam nas situações em que ocorrer a troca de auditores e os valores correspondentes forem retificados em relação ao que foi originalmente auditado pelo **auditor antecessor**, que é recontratado para examinar os ajustes e **emitir relatório apenas sobre os valores correspondentes retificados**, que estão sendo ou serão apresentados juntamente com as demonstrações contábeis do exercício corrente.
33. De forma análoga ao mencionado no item 8, a emissão do relatório de auditoria sobre os valores correspondentes retificados também não pode conter **dupla data**. Dessa forma, o auditor antecessor deve planejar e executar procedimentos de auditoria para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente de que todos os eventos ocorridos entre a data de emissão do relatório de auditoria originalmente emitido e a data de seu novo relatório foram identificados e considerados nos valores correspondentes retificados, conforme requerido na NBC TA 560.
34. Em decorrência da troca de auditores, o auditor antecessor não tem mais o relacionamento contínuo que tinha anteriormente com a entidade e, dessa forma, ele possui conhecimento restrito das atividades correntes de seu antigo cliente para examinar e concluir sobre todos os eventos subsequentes ocorridos até a data do relatório a ser emitido sobre os valores

correspondentes retificados, representando um risco que deve ser considerado pelo auditor antecessor em cada situação específica. Antes de aceitar ser contratado para auditar os ajustes dos valores correspondentes, o auditor antecessor deve avaliar os aspectos relacionados com a independência profissional.

35. Esse risco é mitigado, mas não eliminado, pela adoção dos seguintes procedimentos pelo auditor antecessor (em complemento aos demais procedimentos requeridos pela NBC TA 560):

- Leitura das demonstrações contábeis do exercício corrente, que apresentam os valores correspondentes que estão sendo retificados;
- Comparação dos valores correspondentes sobre os quais seu relatório de auditoria está sendo emitido com as demonstrações contábeis examinadas anteriormente e com as demonstrações contábeis do exercício corrente;
- Identificação das variações relevantes que possam requerer indagações tanto à administração da entidade como aos seus auditores atuais;
- Obtenção de nova e atual carta de representação da administração de seu antigo cliente. Essa carta deve indicar, entre outros aspectos: (i) se alguma informação chegou ao conhecimento da administração que a levasse a acreditar que qualquer representação fornecida anteriormente devesse ser modificada; (ii) as respostas da administração às indagações provenientes de variações relevantes identificadas conforme inciso (i); e (iii) se ocorreu qualquer evento subsequente à data do último balanço patrimonial auditado pelo auditor antecessor que pudesse requerer ajustes ou divulgações nesses valores correspondentes sobre os quais o auditor antecessor está emitindo seu relatório; e
- Obtenção de carta de representação dos auditores sucessores que estão auditando ou auditaram as demonstrações contábeis do exercício corrente. Essa carta de representação deve indicar se o auditor sucessor identificou qualquer assunto que, na opinião dele, pudesse ter efeito significativo ou requerer divulgações adicionais em relação aos valores correspondentes retificados que estão sendo ou foram auditados pelo auditor antecessor.

36. Como sugestão, o Apêndice 6 deste CT apresenta exemplo de carta de representação a ser emitida pelos auditores sucessores.

37. Além dos aspectos relacionados com os eventos subsequentes, o auditor antecessor deve considerar também os aspectos da materialidade utilizada na auditoria das demonstrações contábeis originais e sua adequação para os valores ajustados constantes das informações alteradas (ver item 13).

38. Quando as demonstrações contábeis do exercício anterior tiverem sido auditadas por outro auditor e ele for contratado para emitir um relatório sobre os valores correspondentes retificados, para que haja uniformidade dos procedimentos e relatórios, recomenda-se que o auditor antecessor utilize o modelo apresentado no Apêndice 1.

REVISÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS INTERMEDIÁRIAS QUE CONSIDERAM A ADOÇÃO DE NOVAS POLÍTICAS CONTÁBEIS OU RETIFICAÇÃO DE ERRO

39. Conforme item 10(f) da NBC TG 26, o conjunto completo de demonstrações contábeis inclui:
... balanço patrimonial do início do período mais antigo, comparativamente apresentado, quando a entidade aplicar uma política contábil retrospectivamente ou proceder à reapresentação retrospectiva de itens das demonstrações contábeis, ou quando proceder à reclassificação de itens de suas demonstrações contábeis de acordo com os itens 40A a 40D”.
40. Dessa forma, nos casos onde for aplicável a adoção de nova política contábil ou retificação de erro, a companhia deve apresentar além dos saldos trimestrais do ano corrente, os **valores correspondentes** que devem conter os efeitos das mudanças nas políticas contábeis ou da correção do erro. Para fins ilustrativos, considere que o exercício corrente seja 20X3:
- Balanço patrimonial em 31.12.20X2;
 - Demonstrações do resultado, do resultado abrangente, dos fluxos de caixa, das mutações do patrimônio líquido e do valor adicionado do período comparativo de 20X2.

O balanço patrimonial em 01.01.20X2, referente aos saldos de 31.12.20X1 é requerido às demonstrações contábeis anuais ou intermediárias completas, mas não é obrigatório às informações contábeis intermediárias (ITR) condensadas. Pelas razões descritas nos itens 41 e 42, é recomendável que a auditoria dos valores correspondentes relativos desses saldos de abertura do período mais antigo apresentado ocorra no mesmo momento da conclusão sobre as ITRs do primeiro trimestre e, se a administração optar por sua divulgação voluntária, efetue em notas explicativas às referidas ITRs.

41. Tendo em vista que os saldos de abertura são a base para a apuração do resultado e para a adequada elaboração dessa demonstração e das demais demonstrações contábeis, **recomenda-se fortemente que sejam aplicados procedimentos de auditoria, e não apenas de revisão, já nos trabalhos de revisão do primeiro trimestre do ano corrente, sobre os saldos de abertura referentes aos balanços patrimoniais retificados para as datas base de 31 de dezembro de 20X2 e de 1º de janeiro de 20X2**, de forma a se ter saldos de abertura definitivos que servirão de base para apuração das demais demonstrações contábeis e informações contábeis intermediárias de 20X3 e dos respectivos valores correspondentes.
42. Essa providência tem como objetivo evitar que se deixe para auditar esses saldos de abertura por ocasião do encerramento do exercício corrente de 20X3, quando se correria o risco de apurar saldos diferentes de abertura daqueles utilizados na elaboração das informações trimestrais ao longo do exercício corrente, acarretando a necessidade de se proceder a novas alterações e reapresentações dessas informações trimestrais, quando apropriado. Outro aspecto a ser observado é a independência do auditor antecessor que deve estar preservada na data de

emissão do relatório e, esse é mais um fator a ser considerado para concluir todos os procedimentos de auditoria/revisão dos valores correspondentes. Devemos lembrar que o auditor antecessor somente pode emitir relatórios sobre os valores correspondentes retificados, quando referidos valores forem divulgados, seja em notas explicativas, ou em relatórios para fins de comparação, ou no conjunto completo de demonstrações/informações contábeis e financeiras.

43. Nos casos em que não ocorrer troca de auditores no exercício corrente, ou seja, os valores correspondentes foram auditados e revisados pelo mesmo auditor, os procedimentos de auditoria devem ser planejados e executados de forma a permitir que no momento da emissão do relatório das ITR, o auditor possa ter condições de incluir em seu relatório sobre as ITR do ano corrente, parágrafo adicional, conforme previsto no item 10, mencionando os ajustes aplicáveis aos saldos de 31 de dezembro de 20X2 e de 1º de janeiro de 20X2 (sendo que no caso dos saldos de 1º de janeiro de 20X2, eles podem ou não ser divulgados em notas explicativas, já que sua exigência não é mandatória para as ITR). O Apêndice 2 apresenta modelo de relatório a ser seguido.
44. Quando houver troca de auditores no exercício corrente, o auditor **sucessor** deve aplicar as orientações contidas no item 26, e discutir e planejar com a administração da companhia para que ela obtenha, em tempo hábil, o relatório do auditor antecessor sobre os valores correspondentes ajustados para cumprir com o prazo para o arquivamento das ITR.
45. Por sua vez, o auditor antecessor deve aplicar as orientações contidas nos itens 32 a 38, de forma a apresentar para a companhia **seu relatório** contendo opinião sobre os valores correspondentes retificados relativos ao exercício de 20X1, bem como sua conclusão sobre a revisão dos valores correspondentes de cada trimestre de 20X2 a serem incluídos nas ITR de 20X3 e sobre o qual o **auditor sucessor** fará menção em seu relatório no parágrafo de Outros Assuntos. O Apêndice 5 apresenta modelo de relatório de revisão.
46. Conforme mencionado no item 40, esse tema requer atenção imediata (revisão da primeira ITR de 20X3), de forma a se ter o adequado e prévio planejamento, porque a companhia e o auditor antecessor devem, entre outros fatores, avaliar as questões de independência para poderem contratar os referidos trabalhos.
47. Um fato importante que deve ser considerado no momento da análise a respeito de quem fará os procedimentos de auditoria sobre os valores correspondentes é a eventual necessidade da elaboração, no futuro, de prospectos para ofertas de instrumentos de dívida ou de patrimônio líquido. É comum a solicitação de “carta conforto” ao auditor antecessor sobre os saldos divulgados em prospectos e, para isso, é importante considerar que somente o auditor que auditou a transação e o saldo inicial, mais os ajustes aplicáveis, é que terá condições de fornecer a carta conforto sobre os valores correspondentes retificados.

48. Nos termos dos itens A10 e A33 da NBC TA 701, os Principais Assuntos de Auditoria (PAA) se limitam aos assuntos de maior importância **no exercício corrente**. Dessa forma, considerando o objetivo dos relatórios de auditoria apresentados nos Apêndices 1 e 4, emitidos pelo **auditor antecessor** no contexto de valores correspondentes apresentados para fins de comparação no conjunto completo das demonstrações contábeis do exercício corrente, sobre o qual o **auditor sucessor** deve fazer menção em seu relatório no parágrafo de Outros Assuntos, o **auditor antecessor** não é requerido a incluir a seção Principais Assuntos de Auditoria em seus relatórios (Apêndices 1 e 4). Cabe ao **auditor sucessor** reportar os PAAs no relatório do exercício corrente. Essa exceção não se aplica para os casos de reapresentação completa das demonstrações contábeis e do relatório do auditor antecessor.
49. As orientações contidas nos itens 39 a 48 aplicam-se à revisão das informações contábeis intermediárias para companhias, porém, podem ser utilizadas para outros tipos de entidades e para outros trabalhos de revisão, por exemplo NBC TR 2400. Para tanto, adaptações aos modelos de relatório devem ser efetuadas em cada circunstância.

VALORES CORRESPONDENTES

50. No Brasil, os itens de 2.24 a 2.29 da Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro destaca a maior utilidade das informações contábeis caso as mesmas possam ser comparáveis com os valores correspondentes. Por seu lado, a Lei das Sociedades Anônimas exige a apresentação de cifras correspondentes. As normas brasileiras e internacionais de auditoria adotam para fins de emissão de relatório de auditoria, a abordagem de valores correspondentes, ou seja, expressando opinião somente sobre o ano corrente.
51. De acordo com item 10 da NCB TA 710, quando são apresentados os valores correspondentes, a opinião do auditor não deve mencionar os valores correspondentes, exceto em determinadas circunstâncias descritas na NBC TA 710. Assim, somente o relatório do auditor do período corrente deve acompanhar as demonstrações contábeis e, quando o período anterior tiver sido auditado/revisado por outro auditor, o relatório do auditor sucessor deve conter parágrafo de Outros Assuntos mencionando esse fato.

MODELOS DE RELATÓRIOS DO AUDITOR E RESPECTIVAS DATAS

52. Em função da interdependência para conclusão dos trabalhos, entendemos que a data de emissão dos relatórios dos auditores antecessor e sucessor deve coincidir com a data da aprovação das demonstrações contábeis / informações contábeis intermediárias pela administração.
- Para que se consiga a uniformidade na emissão dos relatórios, este CT inclui nos Apêndices modelos de relatório a serem utilizados pelos auditores. Inclui também modelo de carta de representação do auditor sucessor para o auditor antecessor.

53. Os modelos de relatórios apresentados nos Apêndices consideram demonstrações contábeis individuais elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e demonstrações contábeis consolidadas elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e normas internacionais de relatório financeiro emitidas pelo IASB e no caso dos relatórios de revisão, as informações contábeis intermediárias individuais de acordo com a NBC TG 21 e as consolidadas, de acordo com a NBC TG 21 e a IAS 34. Adaptações são necessárias para situações quando for possível assegurar *dual compliance* no conjunto de demonstrações contábeis individuais ou informações contábeis intermediárias. Ou ainda, quando o auditor concluir que um relatório sem ressalva não seja apropriado. O CT 01/2017 traz orientação e modelos adicionais para essas situações.

Os modelos incluídos neste CT são os seguintes:

- a) Apêndice 1: Modelo de relatório do auditor antecessor sobre os valores correspondentes retificados apresentados para fins de comparação com o período corrente;
- b) Apêndice 2: Modelo de relatório sobre a revisão das ITR quando há alteração de política contábil ou correção de erro, sendo o mesmo auditor para todos os períodos;
- c) Apêndice 3: Modelo de relatório sobre a revisão das ITR quando há alteração de política contábil ou correção de erro na situação em que ocorra mudança de auditor e que o auditor sucessor é contratado para auditar os ajustes efetuados nos valores correspondentes;
- d) Apêndice 4: Modelo de relatório de auditoria sobre os valores correspondentes individuais e consolidados quando há alteração de política contábil ou correção de erro na situação em que o auditor antecessor foi contratado para auditar os ajustes dos valores correspondentes (auditoria do(s) balanço(s) patrimonial(is)) apresentados para fins de comparação com o período corrente;
- e) Apêndice 5: Modelo de relatório sobre a revisão das ITR quando há alteração de política contábil na situação em que o auditor antecessor foi contratado para revisar os ajustes dos valores correspondentes apresentados para fins de comparação com o período corrente;
- f) Apêndice 6: Modelo de carta de representação do auditor sucessor para o auditor antecessor.

VIGÊNCIA

54. Este Comunicado Técnico Ibracon nº 03/2013 (R1) substitui o Comunicado Técnico Ibracon nº 03/2013 aprovado pelo Ibracon em 22 de abril de 2013.

55. Este CT entra em vigor a partir desta data.

São Paulo, 18 de dezembro de 2019.

Francisco A. M. Sant’Anna
Presidente da Diretoria Nacional

Valdir Renato Coscodai
Diretor Técnico

COMUNICADO TÉCNICO Nº 03/2013 (R1) - APÊNDICE 1

MODELO DE RELATÓRIO DO AUDITOR ANTECESSOR SOBRE OS VALORES CORRESPONDENTES RETIFICADOS APRESENTADOS PARA FINS DE COMPARAÇÃO COM O PERÍODO CORRENTE

Relatório do auditor independente sobre os valores correspondentes

Aos Conselheiros e Diretores da (*adaptar conforme apropriado*)

[Nome da entidade]

[Cidade – Estado]

Opinião

Examinamos os valores correspondentes individuais e consolidados [*adaptar conforme o caso*] da [nome da entidade] (“Companhia”) que compreendem os balanços patrimoniais em 31 de dezembro de 20X2 e em 1º de janeiro de 20X2² e as respectivas demonstrações do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X2, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis. Esses valores correspondentes estão sendo apresentados, para fins de comparação, no conjunto completo das demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 20X3.

Opinião sobre os valores correspondentes individuais

Em nossa opinião, os valores correspondentes individuais acima referidos apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Companhia em 31 de dezembro de 20X2 e 1º de janeiro de 20X2⁵, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X2, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Opinião sobre os valores correspondentes consolidados

Em nossa opinião, os valores correspondentes consolidados acima referidos apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira consolidada da Companhia em 31 de dezembro de 20X2 e 1º de janeiro de 20X2⁵, o desempenho consolidado de suas operações e os seus fluxos de caixa consolidados para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X2, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) emitidas pelo *International Accounting Standards Board – IASB*.

² Adaptar para os casos onde a opinião é requerida somente para o (s) balanço (s).

Base para opinião

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 dos auditores pela auditoria dos valores correspondentes individuais e consolidados”. Somos independentes em relação à Companhia e suas controladas, 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.

Ênfase – Valores correspondentes

Em XX de XXXX de 20X3, emitimos um relatório de auditoria sem modificação sobre o conjunto completo das demonstrações contábeis, individuais e consolidadas, referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 20X2. Chamamos atenção à nota explicativa nº X às demonstrações contábeis (*identificar se todas ou qual delas*), que, apresenta os valores correspondentes acima referidos foram alterados em relação àquelas demonstrações contábeis anteriormente divulgadas relativas ao exercício findo em 31 de dezembro de 20X2 pelas razões mencionadas na referida nota explicativa X. Nossa opinião está limitada aos valores correspondentes acima referidos, uma vez que não fomos contratados para auditar, revisar ou aplicar quaisquer outros procedimentos sobre as demonstrações contábeis da Companhia referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 20X3 e, portanto, não expressamos opinião ou qualquer forma de asseguração sobre estas demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

Outros assuntos – Demonstrações do valor adicionado

Os valores correspondentes relativos às demonstrações individual e consolidada do valor adicionado (DVA) referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 20X2, elaboradas sob a responsabilidade da administração da Companhia, e apresentadas como informação suplementar para fins de IFRS, foram submetidos a procedimentos de auditoria executados em conjunto com a auditoria das demonstrações contábeis da Companhia. Para a formação de nossa opinião, avaliamos se esses valores correspondentes estão conciliados com os demais valores correspondentes e registros contábeis, conforme aplicável, e se a sua forma e conteúdo estão de acordo com os critérios definidos na NBC TG 09 – Demonstração do Valor Adicionado. Em nossa opinião, esses valores correspondentes relativos às demonstrações do valor adicionado foram adequadamente elaborados, em todos os aspectos relevantes, segundo os critérios definidos nessa Norma e são consistentes em relação às demonstrações contábeis individuais e consolidadas tomadas em conjunto.

Outras informações que acompanham as demonstrações contábeis individuais e consolidadas e o relatório do auditor³

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

Nossa opinião sobre os valores correspondentes individuais e consolidados não abrange o Relatório da Administração e não expressamos qualquer forma de conclusão de auditoria sobre esse relatório.

Em conexão com a auditoria dos valores correspondentes individuais e consolidados, nossa responsabilidade é a de ler o Relatório da Administração e, ao fazê-lo, considerar se esse relatório está, de forma relevante, inconsistente com os valores correspondentes 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 e da governança pelas demonstrações contábeis individuais e consolidadas

[Apresentação de acordo com os Apêndices da NBC TA 700].

Responsabilidades dos auditores pela auditoria dos valores correspondentes individuais e consolidados

Nossos objetivos são obter segurança razoável de que os valores correspondentes individuais e consolidados, tomados 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 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:

³ O modelo acima considera que a entidade irá também apresentar as informações correspondentes ajustadas, para fins de comparação, no Relatório da Administração do ano corrente. O auditor deve adaptar a redação da seção de “Outras informações” de forma a manter a consistência à menção das informações correspondentes ao ano anterior.

- Identificamos e avaliamos os riscos de distorção relevante nos valores correspondentes individuais e consolidados, 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.
- Obtemos 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 e suas controladas.
- 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 e suas controladas. Se concluirmos que existe incerteza relevante, devemos chamar atenção em nosso relatório de auditoria para as respectivas divulgações nas demonstrações contábeis individuais e consolidadas 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 e suas controladas a não mais se manterem em continuidade operacional.
- Avaliamos a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo dos valores correspondentes apresentados nas demonstrações contábeis, inclusive as divulgações e se os valores correspondentes individuais e consolidados representam as correspondentes transações e os eventos de maneira compatível com o objetivo de apresentação adequada.
- Obtemos evidência de auditoria apropriada e suficiente referente às informações financeiras das entidades ou atividades de negócio do grupo para expressar uma opinião sobre os valores correspondentes individuais e consolidados. Somos responsáveis pela direção, supervisão e desempenho da auditoria do grupo e, conseqüentemente, pela opinião de auditoria.

Comunicamo-nos com os responsáveis pela governança 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.

Fornecemos também aos responsáveis pela governança declaração de que cumprimos com as exigências éticas relevantes, incluindo os requisitos aplicáveis de independência, e comunicamos todos os eventuais relacionamentos ou assuntos que poderiam afetar, consideravelmente, nossa independência, incluindo, quando aplicável, as respectivas salvaguardas.⁴

⁴ Conforme itens 40 (b) e (c) da NBC TA 700 (ISA 700), esse parágrafo deve ser incluído apenas quando se tratar de entidade listada ou por requisito de leis ou regulamentos.

[Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório) e data do relatório do auditor independente]

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica)]

[Nome do profissional (sócio ou responsável técnico, no caso de o auditor ser pessoa jurídica)]

[Números de registro no CRC da firma de auditoria e do profissional que assina o relatório e sua categoria profissional de contador]

[Assinatura do auditor independente]

COMUNICADO TÉCNICO Nº 03/2013 (R1) - APÊNDICE 2

MODELO DE RELATÓRIO SOBRE A REVISÃO DAS ITR QUANDO HÁ ALTERAÇÃO DE POLÍTICA CONTÁBIL OU CORREÇÃO DE ERRO, SENDO O MESMO AUDITOR PARA TODOS OS PERÍODOS

Relatório sobre a revisão de informações trimestrais (ITR)

Aos Conselheiros e Diretores da (*adaptar conforme apropriado*)

[Nome da entidade]

[Cidade – Estado]

Introdução

Revisamos as informações contábeis intermediárias, individuais e consolidadas, da [nome da entidade] (Companhia), contidas no Formulário de Informações Trimestrais (ITR), referentes ao trimestre findo em 31 de março de 20X3, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de março de 20X3 e as respectivas demonstrações do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o período de três meses findo naquela data, incluindo as notas explicativas.

A administração da Companhia é responsável pela elaboração das informações contábeis intermediárias individuais de acordo com a NBC TG 21 – Demonstração Intermediária e das informações contábeis intermediárias consolidadas de acordo com a NBC TG 21 e com a norma internacional *IAS 34 – Interim Financial Reporting*, emitida pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*, assim como pela apresentação dessas informações de forma condizente com as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, aplicáveis à elaboração das Informações Trimestrais (ITR). Nossa responsabilidade é a de expressar uma conclusão sobre essas informações contábeis intermediárias com base em nossa revisão.

Alcance da revisão

Conduzimos nossa revisão de acordo com as normas brasileiras e internacionais de revisão de informações intermediárias (NBC TR 2410 – Revisão de Informações Intermediárias Executada pelo Auditor da Entidade e *ISRE 2410 – Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity*, respectivamente). Uma revisão de informações intermediárias consiste na realização de indagações, principalmente às pessoas responsáveis pelos assuntos financeiros e contábeis e na aplicação de procedimentos analíticos e de outros procedimentos de revisão. O alcance de uma revisão é significativamente menor do que o de uma auditoria conduzida de acordo com as normas de auditoria e, conseqüentemente, não nos permitiu obter segurança de que tomamos conhecimento de todos os assuntos significativos que poderiam ser identificados em uma auditoria. Portanto, não expressamos uma opinião de auditoria.

Conclusão sobre as informações contábeis intermediárias individuais

Com base em nossa revisão, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que as informações contábeis intermediárias individuais incluídas nas informações trimestrais acima referidas não foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a NBC TG 21 aplicável à elaboração de Informações Trimestrais (ITR) e apresentadas de forma condizente com as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

Conclusão sobre as informações contábeis intermediárias consolidadas

Com base em nossa revisão, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que as informações contábeis intermediárias consolidadas incluídas nas informações trimestrais acima referidas não foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a NBC TG 21 e o IAS 34 aplicáveis à elaboração de Informações Trimestrais (ITR) e apresentadas de forma condizente com as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

Ênfase – Reapresentação dos valores correspondentes

Chamamos atenção à nota explicativa n.º X às demonstrações contábeis (*identificar se todas ou qual delas*), que em decorrência da mudança de política contábil [descrever], apresenta os valores correspondentes, individuais e consolidados, relativos ao balanço patrimonial referente ao exercício findo em 31 de dezembro de 20X2 e as informações contábeis correspondentes intermediárias relativas às demonstrações do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido, dos fluxos de caixa e do valor adicionado (informação suplementar), referentes ao período de três meses findo em 31 de março de 20X2, apresentados para fins de comparação, foram ajustados e estão sendo reapresentados como previsto na NBC TG 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro e na NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. Nossa conclusão não está modificada em relação a esse assunto.

Outros assuntos – Demonstrações do valor adicionado

As informações trimestrais acima referidas incluem as demonstrações do valor adicionado (DVA), individuais e consolidadas, referentes ao período de três meses findo em 31 de março de 20X3, elaboradas sob a responsabilidade da administração da Companhia e apresentadas como informação suplementar para fins da IAS 34. Essas demonstrações foram submetidas a procedimentos de revisão executados em conjunto com a revisão das informações trimestrais, com o objetivo de concluir se elas estão conciliadas com as informações contábeis intermediárias e registros contábeis, conforme aplicável, e se sua forma e conteúdo estão de acordo com os critérios definidos na NBC TG 09 – Demonstração do Valor Adicionado. Com base em nossa revisão, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que não foram elaboradas, em todos

os aspectos relevantes, segundo os critérios definidos nessa Norma e de forma consistente em relação às informações contábeis intermediárias individuais e consolidadas tomadas em conjunto.

[Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório) e data do relatório do auditor independente]

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica)]

[Nome do profissional (sócio ou responsável técnico, no caso de o auditor ser pessoa jurídica)]

[Números de registro no CRC da firma de auditoria e do profissional que assina o relatório e sua categoria profissional de contador]

[Assinatura do auditor independente]

COMUNICADO TÉCNICO Nº 03/2013 (R1) - APÊNDICE 3

MODELO DE RELATÓRIO SOBRE A REVISÃO DAS ITR QUANDO HÁ ALTERAÇÃO DE POLÍTICA CONTÁBIL OU CORREÇÃO DE ERRO NA SITUAÇÃO EM QUE OCORRA MUDANÇA DE AUDITOR E QUE O AUDITOR SUCESSOR É CONTRATADO PARA AUDITAR/REVISAR OS AJUSTES EFETUADOS NOS VALORES CORRESPONDENTES

Relatório sobre a revisão de informações trimestrais (ITR)

Aos Conselheiros e Diretores da (*adaptar conforme apropriado*)

[Nome da entidade]

[Cidade – Estado]

Introdução

Revisamos as informações contábeis intermediárias, individuais e consolidadas, da [nome da entidade] (Companhia), contidas no Formulário de Informações Trimestrais (ITR), referente ao trimestre findo em 31 de março de 20X3, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de março de 20X3 e as respectivas demonstrações do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o período de três meses findo naquela data, incluindo as notas explicativas.

A administração da Companhia é responsável pela elaboração das informações contábeis intermediárias individuais de acordo com a NBC TG 21 – Demonstração Intermediária e das informações contábeis intermediárias consolidadas de acordo com a NBC TG 21 e com a norma internacional *IAS 34 – Interim Financial Reporting, emitida pelo International Accounting Standards Board (IASB)*, assim como pela apresentação dessas informações de forma condizente com as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, aplicáveis à elaboração das Informações Trimestrais (ITR). Nossa responsabilidade é a de expressar uma conclusão sobre essas informações contábeis intermediárias com base em nossa revisão.

Alcance da revisão

Conduzimos nossa revisão de acordo com as normas brasileiras e internacionais de revisão de informações intermediárias (NBC TR 2410 – Revisão de Informações Intermediárias Executada pelo Auditor da Entidade e *ISRE 2410 – Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity*, respectivamente). Uma revisão de informações intermediárias consiste na realização de indagações, principalmente às pessoas responsáveis pelos assuntos financeiros e contábeis e na aplicação de procedimentos analíticos e de outros procedimentos de revisão. O alcance de uma revisão é significativamente menor do que o de uma auditoria conduzida de acordo com as normas de auditoria e, conseqüentemente, não nos permitiu

obter segurança de que tomamos conhecimento de todos os assuntos significativos que poderiam ser identificados em uma auditoria. Portanto, não expressamos uma opinião de auditoria.

Conclusão sobre as informações contábeis intermediárias individuais

Com base em nossa revisão, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que as informações contábeis intermediárias individuais incluídas nas informações trimestrais acima referidas não foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a NBC TG 21 aplicável à elaboração de Informações Trimestrais (ITR) e apresentadas de forma condizente com as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

Conclusão sobre as informações contábeis intermediárias consolidadas

Com base em nossa revisão, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que as informações contábeis intermediárias consolidadas incluídas nas informações trimestrais acima referidas não foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a NBC TG 21 e a IAS 34 aplicáveis à elaboração de Informações Trimestrais (ITR) e apresentadas de forma condizente com as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

Outros assuntos

Demonstrações contábeis de exercício anterior examinadas e informações contábeis intermediárias revisadas por outro auditor independente

O exame do balanço patrimonial, individual e consolidado, em 31 de dezembro de 20X2 e a revisão das informações contábeis intermediárias, individuais e consolidadas, relativas às demonstrações do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido, dos fluxos de caixa e do valor adicionado (informação suplementar), referentes ao período findo em 31 de março de 20X2⁵, elaboradas originalmente antes dos ajustes [explicar o motivo, por exemplo, mudanças de práticas contábeis, erros ou outros motivos], descritos na nota X, foram conduzidos sob a responsabilidade de outro auditor independente, que emitiram relatório de auditoria e relatório de revisão sem modificações (ou mencionar as ressalvas), com data de XX de XXXX de 20X3 e de XX de XXXX de 20X2, respectivamente. Como parte da nossa revisão das informações contábeis intermediárias do trimestre findo em 31 de março de 20X3: (i) aplicamos procedimentos de auditoria em relação aos ajustes nos valores correspondentes do balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X2, que em nossa opinião são apropriados e foram corretamente efetuados, em todos os aspectos relevantes; (ii) revisamos os ajustes nos valores correspondentes das informações contábeis intermediárias de 20X2 e não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que tais ajustes não foram efetuados, em todos os aspectos relevantes, de forma

⁵ Adaptar conforme a situação: No primeiro trimestre mencionar período de três meses findo em 31 de março do ano. No segundo trimestre, corresponde aos períodos de 3 e 6 meses findos em 30 de junho do ano, enquanto que no terceiro trimestre corresponde ao período de 3 e 9 meses findos em 30 de setembro do ano.

apropriada. Não fomos contratados para auditar, revisar ou aplicar quaisquer outros procedimentos sobre as informações referentes ao balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X2 e sobre as demais informações contábeis intermediárias referentes ao trimestre findo em 31 de março de 20X2 e, portanto, não expressamos opinião ou qualquer forma de asseguração sobre eles tomados em conjunto.

Demonstrações do valor adicionado

As informações trimestrais acima referidas incluem as Demonstrações do Valor Adicionado (DVA), individuais e consolidadas, referentes ao período de três meses findo em 31 de março de 20X3, elaboradas sob a responsabilidade da administração da Companhia e apresentadas como informação suplementar para fins da IAS 34. Essas demonstrações foram submetidas a procedimentos de revisão executados em conjunto com a revisão das informações trimestrais, com o objetivo de concluir se elas estão conciliadas com as informações contábeis intermediárias e registros contábeis, conforme aplicável, e se sua forma e conteúdo estão de acordo com os critérios definidos na NBC TG 09 – Demonstração do Valor Adicionado. Com base em nossa revisão, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que não foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, segundo os critérios definidos nessa Norma e de forma consistente em relação às informações contábeis intermediárias individuais e consolidadas tomadas em conjunto.

[Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório) e data do relatório do auditor independente]

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica)]

[Nome do profissional (sócio ou responsável técnico, no caso de o auditor ser pessoa jurídica)]

[Números de registro no CRC da firma de auditoria e do profissional que assina o relatório e sua categoria profissional de contador]

[Assinatura do auditor independente]

COMUNICADO TÉCNICO Nº 03/2013 (R1) - APÊNDICE 4

MODELO DE RELATÓRIO DE AUDITORIA SOBRE OS VALORES CORRESPONDENTES INDIVIDUAIS E CONSOLIDADOS QUANDO HÁ ALTERAÇÃO DE POLÍTICA CONTÁBIL OU CORREÇÃO DE ERRO NA SITUAÇÃO EM QUE O AUDITOR ANTECESSOR FOI CONTRATADO PARA AUDITAR OS AJUSTES DOS VALORES CORRESPONDENTES (AUDITORIA SOMENTE DO (S) BALANÇO (S) PATRIMONIAL (IS)) APRESENTADO(S) PARA FINS DE COMPARAÇÃO COM O PERÍODO CORRENTE

Relatório do auditor independente sobre os valores correspondentes individuais e consolidados

Aos Conselheiros e Diretores da *(adaptar conforme apropriado)*

[Nome da entidade]

[Cidade – Estado]

Opinião

Examinamos os valores correspondentes individuais e consolidados da [nome da entidade] (Companhia) relacionados aos balanços patrimoniais em 31 de dezembro de 20X2, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis. Esses valores correspondentes estão sendo apresentados, para fins de comparação, no Formulário de Informações Trimestrais (ITR) referente ao trimestre findo em 31 de março de 20X3.

Opinião sobre os valores correspondentes individuais

Em nossa opinião, os valores correspondentes individuais acima referidos apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Companhia em 31 de dezembro de 20X2 de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Opinião sobre os valores correspondentes consolidados

Em nossa opinião, os valores correspondentes consolidados acima referidos apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira consolidada da Companhia em 31 de dezembro de 20X2, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) emitidas pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*.

Base para opinião

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 dos valores correspondentes individuais e consolidados”. Somos independentes em relação à Companhia e suas controladas, 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.

Ênfase - Valores correspondentes para fins de comparação

Em XX de XXXX de 2013, emitimos um relatório de auditoria sem modificação sobre o conjunto completo das demonstrações contábeis, individuais e consolidadas, referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 20X2. Chamamos atenção à nota explicativa n.º X às demonstrações contábeis (*identificar se todas ou qual delas*), que apresenta, os valores correspondentes acima referidos foram alterados em relação àquelas demonstrações contábeis anteriormente divulgadas relativas ao exercício findo em 31 de dezembro de 20X2 pelas razões mencionadas na referida nota explicativa X. Nossa opinião está limitada aos valores correspondentes acima referidos, uma vez que não fomos contratados para auditar, revisar ou aplicar quaisquer outros procedimentos sobre as Informações Trimestrais (ITR) da Companhia referentes ao período de três meses findo em 31 de março de 20X3 e, portanto, não expressamos opinião ou qualquer forma de assecuração sobre estas informações contábeis intermediárias tomadas em conjunto.

Outros assuntos – Demonstrações do valor adicionado

Os valores correspondentes relativos às demonstrações individual e consolidada do valor adicionado (DVA) referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 20X2, elaboradas sob a responsabilidade da administração da Companhia, e apresentadas como informação suplementar para fins de IFRS, foram submetidos a procedimentos de auditoria executados em conjunto com a auditoria das demonstrações contábeis da Companhia. Para a formação de nossa opinião, avaliamos se esses valores correspondentes estão conciliados com os demais valores correspondentes e registros contábeis, conforme aplicável, e se a sua forma e conteúdo estão de acordo com os critérios definidos na NBC TG 09 – Demonstração do Valor Adicionado. Em nossa opinião, esses valores correspondentes relativos às demonstrações do valor adicionado foram adequadamente elaborados, em todos os aspectos relevantes, segundo os critérios definidos nessa Norma e são consistentes em relação às demonstrações contábeis individuais e consolidadas tomadas em conjunto.

Outras informações que acompanham os valores correspondentes individuais e consolidadas e o relatório do auditor⁶

⁶ O modelo acima considera que a entidade irá também apresentar as informações correspondentes ajustadas, para fins de comparação, no Relatório da Administração do ano corrente. O auditor deve adaptar a redação da seção de Outras informações de forma a manter a consistência à menção das informações correspondentes ao ano anterior.

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

Nossa opinião sobre os valores correspondentes individuais e consolidados não abrange o Relatório da Administração e não expressamos qualquer forma de conclusão de auditoria sobre esse relatório.

Em conexão com a auditoria dos valores correspondentes individuais e consolidados, nossa responsabilidade é a de ler o Relatório da Administração e, ao fazê-lo, considerar se esse relatório está, de forma relevante, inconsistente com os valores correspondentes 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 e da governança pelos valores correspondentes individuais e consolidados

A administração da Companhia é responsável pela elaboração e adequada apresentação dos valores correspondentes individuais de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e dos valores correspondentes consolidados 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)*, e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de informações financeiras livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Na elaboração dos valores correspondentes individuais e consolidados, 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 dos valores correspondentes individuais e consolidados, 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.

Os responsáveis pela governança da Companhia e suas controladas são aqueles com responsabilidade pela supervisão do processo de elaboração das informações financeiras.

Responsabilidades do auditor pela auditoria dos valores correspondentes individuais e consolidados

Nossos objetivos são obter segurança razoável de que os valores correspondentes individuais e consolidados, tomados 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 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 nos valores correspondentes individuais e consolidados, 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.
- Obtemos 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 e suas controladas.
- 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 e suas controladas. Se concluirmos que existe incerteza relevante, devemos chamar atenção em nosso relatório de auditoria para as respectivas divulgações nas Informações Trimestrais (ITR) individuais e consolidadas 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 e suas controladas a não mais se manterem em continuidade operacional.
- Avaliamos a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo dos valores correspondentes apresentados nas Informações Trimestrais (ITR), inclusive as divulgações e se esses valores correspondentes individuais e consolidados representam as correspondentes transações e os eventos de maneira compatível com o objetivo de apresentação adequada.
- Obtemos evidência de auditoria apropriada e suficiente referente às informações financeiras das entidades ou atividades de negócio do grupo para expressar uma opinião sobre os valores correspondentes individuais e consolidados. Somos responsáveis pela direção, supervisão e desempenho da auditoria do grupo e, conseqüentemente, pela opinião de auditoria.

Comunicamo-nos com os responsáveis pela governança 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.

Fornecemos também aos responsáveis pela governança declaração de que cumprimos com as exigências éticas relevantes, incluindo os requisitos aplicáveis de independência, e comunicamos todos os eventuais relacionamentos ou assuntos que poderiam afetar, consideravelmente, nossa independência, incluindo, quando aplicável, as respectivas salvaguardas.⁷

[Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório) e data do relatório do auditor independente]

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica)]

[Nome do profissional (sócio ou responsável técnico, no caso de o auditor ser pessoa jurídica)]

[Números de registro no CRC da firma de auditoria e do profissional que assina o relatório e sua categoria profissional de contador]

[Assinatura do auditor independente]

⁷ Conforme itens 40 (b) e (c) da NBC TA 700 (ISA 700), esse parágrafo deve ser incluído apenas quando se tratar de entidade listada ou por requisito de leis ou regulamentos.

COMUNICADO TÉCNICO Nº 03/2013 (R1) - APÊNDICE 5

MODELO DE RELATÓRIO SOBRE A REVISÃO DAS ITR QUANDO HÁ ALTERAÇÃO DE POLÍTICA CONTÁBIL⁸ NA SITUAÇÃO EM QUE O AUDITOR ANTECESSOR FOI CONTRATADO PARA REVISAR OS AJUSTES DOS VALORES CORRESPONDENTES APRESENTADOS PARA FINS DE COMPARAÇÃO COM O PERÍODO CORRENTE

⁸ Esse modelo também é aplicável, com as adaptações correspondentes, para os casos de correção de erros.

Relatório sobre a revisão dos valores correspondentes

Aos Conselheiros e Diretores da *(adaptar conforme apropriado)*

[Nome da entidade]

[Cidade – Estado]

Introdução

Revisamos os valores correspondentes relativos às informações contábeis intermediárias, individuais e consolidadas, da [nome da entidade] (Companhia), contidas no Formulário de Informações Trimestrais (ITR), referente ao trimestre findo em 31 de março de 20X2, que compreendem as demonstrações do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o período de três meses findo naquela data, incluindo as notas explicativas. Esses valores correspondentes estão sendo apresentados, para fins de comparação no Formulário de Informações Trimestrais (ITR) referente ao trimestre findo em 31 de março de 20X3.

Responsabilidade da administração sobre as informações contábeis intermediárias

A administração da Companhia é responsável pela elaboração das informações contábeis intermediárias individuais de acordo com a NBC TG 21 – Demonstração Intermediária e das informações contábeis intermediárias consolidadas de acordo com a NBC TG 21 e com a norma internacional *IAS 34 – Interim Financial Reporting*, emitida pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*, assim como pela apresentação dessas informações de forma condizente com as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, aplicáveis à elaboração das Informações Trimestrais (ITR). Nossa responsabilidade é a de expressar uma conclusão sobre os valores correspondentes apresentados nessas informações contábeis intermediárias com base em nossa revisão.

Alcance da revisão dos valores correspondentes relativos às informações contábeis intermediárias

Conduzimos nossa revisão de acordo com as normas brasileiras e internacionais de revisão de informações contábeis intermediárias (NBC TR 2410 – Revisão de Informações Intermediárias Executada pelo Auditor da Entidade e ISRE 2410 – *Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity*, respectivamente). Uma revisão de informações contábeis intermediárias consiste na realização de indagações, principalmente às pessoas responsáveis pelos assuntos financeiros e contábeis e na aplicação de procedimentos analíticos e de outros procedimentos de revisão. O alcance de uma revisão é significativamente menor do que o de uma auditoria conduzida de acordo com as normas de auditoria e, conseqüentemente, não nos permitiu obter segurança de que tomamos conhecimento de todos os assuntos significativos que poderiam ser identificados em uma auditoria. Portanto, não expressamos uma opinião de auditoria.

Conclusão sobre os valores correspondentes individuais

Com base em nossa revisão, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que os valores correspondentes relativos às informações contábeis intermediárias individuais incluídos nas informações trimestrais acima referidas não foram elaborados, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a NBC TG 21 aplicável à elaboração de Informações Trimestrais (ITR) e apresentadas de forma condizente com as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

Conclusão sobre os valores correspondentes consolidados

Com base em nossa revisão, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que os valores correspondentes relativos às informações contábeis intermediárias consolidadas incluídos nas informações trimestrais acima referidas não foram elaborados, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a NBC TG 21 e a IAS 34 aplicáveis à elaboração de Informações Trimestrais (ITR) e apresentados de forma condizente com as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

Ênfase – Reapresentação dos valores correspondentes⁸

Chamamos atenção à nota explicativa n.º X às demonstrações contábeis (*identificar se todas ou qual delas*), que, em decorrência da mudança de política contábil [descrever], apresenta os valores correspondentes, individuais e consolidados, relativos ao balanço patrimonial referente ao exercício findo em 31 de dezembro de 20X2 e as informações contábeis correspondentes intermediárias relativas às demonstrações do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido, dos fluxos de caixa e do valor adicionado (informação suplementar), referentes ao período de três meses findo em 31 de março de 20X2, apresentados para fins de comparação, foram ajustados e estão sendo reapresentados como previsto na NBC TG 23 – Políticas Contábeis,

Mudança de Estimativa e Retificação de Erro e na NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. Nossa conclusão não está modificada em relação a esse assunto.

[Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório) e data do relatório do auditor independente]

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica)]

[Nome do profissional (sócio ou responsável técnico, no caso de o auditor ser pessoa jurídica)]

[Números de registro no CRC da firma de auditoria e do profissional que assina o relatório e sua categoria profissional de contador]

[Assinatura do auditor independente]

COMUNICADO TÉCNICO Nº 03/2013 (R1) - APÊNDICE 6

MODELO DE CARTA DE REPRESENTAÇÃO DO AUDITOR SUCESSOR PARA O AUDITOR ANTECESSOR

Para: Auditor antecessor

De: Auditor sucessor

Referimo-nos às demonstrações contábeis [individuais e consolidadas] da Companhia ABC ("Companhia"), referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 20X3, e fornecemos esta carta em conexão com o relatório de auditoria que V.Sas. foram solicitados a emitir em relação aos valores correspondentes relativos às demonstrações contábeis [individuais e consolidadas] da Companhia, em 31 de dezembro de 20X2, elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil [e/ou normas internacionais de relatório financeiro (IFRS), ou outra estrutura contábil adequada], incluídas, para fins de comparação, nas demonstrações contábeis [individuais e consolidadas] referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 20X3.

[Inclua o seguinte parágrafo se o auditor sucessor concluiu a auditoria sobre as demonstrações contábeis da Companhia do ano subsequente]

Fomos contratados para examinar, de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria, as demonstrações contábeis [individuais e consolidadas] da Companhia para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X3. Com base em nossa auditoria das demonstrações contábeis [individuais e consolidadas] de 31 de dezembro de 20x3, não temos conhecimento de quaisquer assuntos subsequentes a 31 de dezembro de 20X2 que, em nosso entendimento, teria efeito relevante, ou exigiria modificações nas demonstrações contábeis [individuais e consolidadas] da Companhia em 31 de dezembro de 20X2, auditadas por V.Sas. *[se for o caso, complementar com: exceto pelos assuntos descritos nas notas explicativas X e Y das demonstrações contábeis [individuais e consolidadas] aprovadas pela administração, que se referem aos efeitos da contabilização do [descrever], conforme detalhes que foi fornecido a V.Sas].*

[Inclua o seguinte parágrafo se o auditor sucessor não concluiu a auditoria das demonstrações contábeis da Companhia do ano subsequente, mas elaborou relatório de revisão sobre as demonstrações contábeis intermediárias, incluindo a obtenção de carta de representação da administração, de informações contábeis intermediárias para trimestre findo do ano subsequente]

Não auditamos quaisquer demonstrações contábeis [individuais e consolidadas] da Companhia. No entanto, emitimos relatório de revisão sobre as demonstrações contábeis intermediárias [individuais e consolidadas] da Companhia em [data], a qual foi conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de revisão de informações contábeis intermediárias (NBC TR 2410 – Revisão de Informações Intermediárias Executada pelo Auditor da Entidade e ISRE 2410

– *Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity*, respectivamente). Essas normas requerem que a revisão seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança limitada de que as demonstrações contábeis apresentadas estão livres de distorção relevante. Uma revisão está limitada, principalmente, a indagações às pessoas responsáveis pelos assuntos financeiros e contábeis e na aplicação de procedimentos analíticos e de outros procedimentos de revisão e, portanto, proporcionam menos segurança do que uma auditoria. Por essa razão, nossos procedimentos de revisão podem não ter identificado questões significativas que pudessem afetar ou requerer divulgações adicionais nas demonstrações contábeis [individuais e consolidadas] da Companhia em 31 de dezembro de 20x2, auditadas por V.Sas. Em nossa revisão sobre as demonstrações contábeis [individuais e consolidadas] [intermediárias] da Companhia em [data] não tomamos conhecimento de quaisquer assuntos subsequentes a 31 de dezembro de 20X2 que pudessem ter efeito material, ou exigisse modificações nas demonstrações contábeis [individuais e consolidadas] da Companhia em 31 de dezembro de 20X2, auditadas por V.Sas. *[se for o caso, complementar com: exceto pelos assuntos descritos nas notas explicativas X e Y das demonstrações contábeis intermediárias [individuais e consolidadas], que se referem aos efeitos da contabilização do [descrever].*

Esta carta é exclusivamente para a informação e utilização de [incluir nome do auditor predecessor] em conexão com o relatório a ser emitido e referido no primeiro parágrafo e não foi emitida com outro objetivo, nem deve ser utilizada por qualquer outra parte.

Nome do auditor sucessor

[Número de registro no CRC do profissional que assina o relatório e sua categoria profissional de contador]
[Assinatura do auditor sucessor]