

COMUNICADO TÉCNICO IBRACON Nº 04/2009

Emissão de Relatórios de Revisão das Informações
Trimestrais - ITR durante o ano 2009

OBJETIVO

1. Este Comunicado Técnico - CT tem por objetivo orientar os auditores independentes na emissão de relatórios de revisão das Informações Trimestrais - ITR durante o ano 2009, em decorrência das mudanças nas práticas contábeis adotadas no Brasil ocorridas em 2008, as quais eventualmente possam afetar a comparação entre os dois períodos.
2. Este CT aborda como os relatórios de revisão das ITR devem tratar os seguintes temas:
 - a) Comparabilidade entre as demonstrações contábeis dos trimestres findos em 2009 em relação a igual período do exercício de 2008.
 - b) Ajustes, quando aplicável, nas demonstrações contábeis do período anterior, apresentadas para fins de comparação, nos casos em que houve mudança de auditor no exercício atual.

COMPARABILIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS ENTRE OS PERÍODOS

3. Em decorrência da promulgação, em 28 de dezembro de 2007, da Lei nº 11.638, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2008, e da edição da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, determinadas práticas contábeis adotadas no Brasil foram alteradas a partir do exercício iniciado em 1º de janeiro de 2008.
4. Alguns pronunciamentos contábeis, necessários para fornecer diretrizes a respeito das alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/07, somente foram editados durante o segundo semestre de 2008, com aplicação obrigatória em 31 de dezembro de 2008. Assim, os ajustes contábeis aplicáveis, embora determinados a partir de 1º de janeiro de 2008, foram contabilizados no quarto trimestre de 2008 e divulgados em conexão com as demonstrações contábeis anuais.
5. Nesse sentido, a Instrução da Comissão de Valores Mobiliários - CVM nº 469, de 2 de maio de 2008, dispôs que a Lei nº 11.638/07 aplica-se às demonstrações contábeis do encerramento do exercício social iniciado a partir de 1º de janeiro de 2008 e às demonstrações especialmente elaboradas para atendimento do disposto no parágrafo 2º do artigo 45 e no parágrafo 1º do artigo 204 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Previu, também: (a) ajustes mínimos a serem registrados nas ITR para determinados assuntos (ajuste a valor presente, ajustes transitórios de subvenções para investimentos em contas de resultados de exercícios futuros e avaliações de investimentos em coligadas), além de divulgações para outros temas, enquanto não fossem editadas normas com a finalidade de regulamentar a referida Lei; e (b) a apresentação facultativa das ITR com aplicação imediata da Lei nº 11.638/07, tomando-se como base as normas da CVM e, na sua ausência, as norma expedidas pelo "International Accounting Standards Board - IASB".

6. O quadro das ITR correspondente ao balanço patrimonial requer sua comparação com os valores do balanço patrimonial levantado no fim do trimestre imediatamente anterior, que já foi elaborado de acordo com as novas práticas contábeis introduzidas em 2008. Todavia, a demonstração do resultado e as demais informações sobre contas de receitas e despesas, fluxos de caixa, mutações do patrimônio líquido e valor adicionado, estas últimas se divulgadas, referentes aos trimestres findos em 2008, originalmente preparadas e divulgadas de acordo com as práticas contábeis permitidas para aquele período, podem não contemplar todos os ajustes decorrentes das modificações introduzidas pela Lei nº 11.638/07, pelo motivo descrito anteriormente.
7. A norma sobre “Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros” (NPC 12 do IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil), em linha com as normas internacionais de relatórios financeiros (“International Financial Reporting Standards - IFRS”) e aprovada pela Deliberação CVM nº 506, de 19 de junho de 2006, requer que, além de discriminar os efeitos da adoção da nova prática contábil na conta de lucros ou prejuízos acumulados, a entidade deve demonstrá-los para cada um dos valores comparativos apresentados, como se a nova prática contábil estivesse sempre em uso. Isso significa que as informações financeiras dos trimestres de 2008, apresentadas para fins de comparação, preparadas com práticas contábeis diferentes, devem ser ajustadas e reapresentadas.
8. Por outro lado, nos termos do Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 02/2009, a CVM, após enfatizar que a preservação do atributo da comparabilidade é desejável e requerida e que, com efeito, o procedimento adequado a ser seguido e que atende de maneira completa aos preceitos da Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, emitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC e aprovada pela CVM, e às demais normas aplicáveis seria o de apresentar as ITR relativas a 2009, comparadas com igual período do exercício anterior, ajustadas de acordo com as mesmas práticas contábeis vigentes no trimestre do exercício corrente, facultou que as informações comparativas do exercício de 2008 poderão ser apresentadas conforme já divulgadas anteriormente, isto é, sem a necessidade de ajustes adicionais para refletir as alterações das práticas, ajustes estes efetuados apenas por ocasião das demonstrações contábeis anuais. Requer, entretanto, para essas situações, que as companhias abertas divulguem, em nota explicativa, estimativa dos efeitos no resultado e no patrimônio líquido do correspondente trimestre de 2008 que seriam obtidos pela aplicação das práticas contábeis vigentes no exercício atual.
9. Também é entendimento do IBRACON que a apresentação das cifras de 2008, nas ITR de 2009, ajustadas pela aplicação das atuais práticas contábeis adotadas no Brasil a partir de 2008, seguindo os termos da NPC 12 - “Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros”, aprovada pela Deliberação CVM nº 506/06, é a melhor forma de apresentação, podendo, assim, estas serem denominadas de “informações contábeis preparadas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil”. Os motivos para esse entendimento, e conseqüente recomendação para que essa alternativa seja seguida, são os seguintes:
 - A Lei nº 11.638/07 e a Medida Provisória nº 449/08 introduziram alterações nas práticas contábeis adotadas no Brasil, em vigor desde 1º de janeiro de 2008.

- Parte significativa dessas modificações foi aplicada a partir de janeiro de 2008, apesar de terem sido registradas e divulgadas somente durante o quarto trimestre de 2008, uma vez que grande parte dos pronunciamentos contábeis emitidos pelo CPC e das deliberações da CVM aprovando esses pronunciamentos foi editada durante o terceiro e quarto trimestres de 2008, com aplicação obrigatória a partir de dezembro de 2008.
 - As práticas contábeis adotadas no Brasil, em particular a Deliberação CVM nº 506/06, preveem que as demonstrações contábeis e as informações financeiras de período anterior, apresentadas para fins de comparação, sejam ajustadas, caso originalmente preparadas de acordo com práticas contábeis diferentes das atuais.
 - A não-reapresentação das demonstrações contábeis e das informações financeiras de período anterior prejudica a comparação e o entendimento de terceiros, usuários das demonstrações contábeis e das informações financeiras.
 - As demonstrações contábeis e as informações financeiras são preparadas, também, para o público em geral, incluindo terceiros e acionistas minoritários. A divulgação de informações financeiras de dois períodos preparadas com práticas contábeis comparáveis é requerida pela Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, emitida pelo CPC e aprovada pela CVM, assim como requerida pelas melhores práticas de governança corporativa.
10. Dessa forma, conforme permitido pelo Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 02/2009, as companhias abertas possuem duas alternativas para a preparação das ITR de 2009: (a) reapresentar as cifras de 2008 da forma recomendada, isto é, nos termos da Deliberação CVM nº 506/06; ou (b) considerar as informações já apresentadas nas ITR de 2008, que seguiram a Instrução CVM nº 469/08 - faculdade prevista no Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 02/2009. Para cada uma das alternativas apresentadas, uma questão importante a considerar é a relevância dos ajustes envolvidos. Por exemplo, caso não sejam identificados ajustes nem divulgações relevantes para que as ITR comparativas de 2008 estejam em conformidade com as mesmas práticas contábeis vigentes no trimestre do exercício corrente, a reapresentação nos termos da Deliberação CVM nº 506/06 não é aplicável. Nesse sentido, as abordagens contidas nos itens 11 e 13 deste CT consideram a existência de ajustes ou divulgações relevantes.
11. Caso a entidade opte pela alternativa (a) do item 10, ou seja, as cifras de igual período do exercício anterior ajustadas e reapresentadas de acordo com as mesmas práticas contábeis vigentes no trimestre do exercício corrente, o relatório de revisão dos auditores independentes, assumindo-se que não existem ressalvas por erro ou limitação na extensão dos trabalhos, será preparado de acordo com o exemplo que consta no Anexo I deste CT. Esse exemplo, pelo fato de a demonstração do resultado e outras informações apresentadas para fins de comparação serem diferentes daquelas originalmente divulgadas e assumindo-se que os ajustes efetuados nessas informações estão adequadamente apresentados, considerando-se todos os aspectos relevantes, inclui um parágrafo de ênfase, mencionando que as demonstrações contábeis e as informações financeiras do período anterior foram reapresentadas. Obviamente, as ITR devem incluir uma nota explicativa descrevendo todos os ajustes efetuados e os correspondentes efeitos na demonstração do resultado e no patrimônio líquido daquele período.

12. Os ajustes e as divulgações mencionados no parágrafo anterior devem ser revisados pelos auditores independentes. No exemplo de relatório apresentado no Anexo I deste CT, foi assumido que os ajustes e as divulgações foram procedidos de forma adequada. Na hipótese de se identificar qualquer inadequação na reapresentação das cifras de igual período do exercício anterior, essa inadequação, desde que seus efeitos sejam relevantes, deverá ser objeto de ressalva pelos auditores independentes.
13. Caso a entidade opte pela alternativa (b) do item 10, ou seja, apresentar as cifras de igual período do exercício anterior sem os ajustes necessários para uniformizar as práticas anteriormente adotadas com as práticas contábeis vigentes no trimestre do exercício corrente, o relatório de revisão dos auditores independentes, assumindo-se que não existem ressalvas por erro ou limitação na extensão dos trabalhos, será preparado de acordo com o exemplo que consta no Anexo II deste CT. Esse exemplo, pelo fato de a demonstração do resultado e outras informações apresentadas para fins de comparação não seguirem as mesmas práticas contábeis que o exercício atual, considerando-se todos os aspectos relevantes, inclui um parágrafo de ênfase, mencionando que as demonstrações contábeis e as informações financeiras do período anterior não estão sendo reapresentadas para contemplar os ajustes decorrentes das mudanças de práticas contábeis. Também nesse caso, a administração da entidade deve incluir uma nota explicativa nas ITR descrevendo essa circunstância e uma estimativa dos ajustes identificáveis, com os correspondentes efeitos na demonstração do resultado e no patrimônio líquido daquele período.
14. Nas situações em que alguma companhia aberta já tenha divulgado suas ITR seguindo a alternativa (b) do item 10, e o auditor tenha incluído ressalva em seu relatório por falta de comparabilidade, antes da edição do Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 02/2009, é possível que a companhia opte por efetuar as divulgações requeridas no referido Ofício-Circular, em notas explicativas, se ainda não divulgadas, e solicite ao auditor a reemissão de seu relatório. Nesses casos, o auditor poderá emitir relatório com dupla data, incluindo parágrafo de ênfase para fazer referência à nota explicativa e ao fato de que se trata de reemissão de relatório em virtude da orientação da CVM contida no Ofício-Circular, emitida subsequentemente à data do relatório original.

REAPRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÕES DE IGUAL PERÍODO DO EXERCÍCIO ANTERIOR (AJUSTADAS), NOS CASOS EM QUE HOUVE MUDANÇA DE AUDITOR NO EXERCÍCIO ATUAL

15. Conforme mencionado no Comunicado Técnico IBRACON nº 01, de 19 de janeiro de 2009, *“as normas de auditoria aplicáveis no Brasil preveem que, nos casos em que um auditor sucede outro auditor, o auditor sucessor deve mencionar em seu parecer que as demonstrações contábeis do exercício anterior, que estão sendo apresentadas para fins de comparação, foram examinadas por outros auditores independentes, referindo a data do parecer destes, expressando as eventuais ressalvas e ênfases, seus efeitos e possíveis efeitos reflexos no exercício atual, se aplicável”*.

16. Esse mesmo procedimento deve também ser seguido pelos auditores independentes no caso de relatórios de revisão, como, por exemplo, no caso de informações trimestrais, substituindo-se as expressões “parecer de auditoria”, “procedimentos de auditoria” e “examinadas” por “relatório de revisão”, “procedimentos de revisão” e “revisadas”, respectivamente. Dessa forma, as orientações contidas nos itens 9 a 13 do Comunicado Técnico IBRACON nº 01/2009 e no seu Anexo III - orientação quanto aos procedimentos de auditoria (revisão) a serem observados por ocasião da reemissão de parecer de auditoria (relatório de revisão), nos casos de mudança de auditor no exercício atual, são integralmente aplicáveis aos casos de revisão de informações trimestrais e, portanto, devem ser seguidas pelos auditores independentes.
17. Adequada consideração deve ser dada às situações em que o exercício social da entidade não coincidir com o ano-calendário, observando-se o Comunicado Técnico IBRACON nº 05/2008.

São Paulo, 7 de maio de 2009

Ana María Elorrieta
Presidente da Diretoria Nacional

Wanderley Olivetti
Diretor Técnico

ANEXO I - EXEMPLO DE RELATÓRIO SOBRE REVISÃO DAS ITR DE 2009, PARA INFORMAÇÕES FINANCEIRAS PREPARADAS DE ACORDO COM DELIBERAÇÃO CVM Nº 506/06

ANEXO II - EXEMPLO DE RELATÓRIO SOBRE REVISÃO DAS ITR DE 2009, PARA INFORMAÇÕES FINANCEIRAS PREPARADAS DE ACORDO AS ORIENTAÇÕES FACULTADAS PELA CVM, EM PARTICULAR O OFÍCIO-CIRCULAR/CVM/SNC/SEP Nº 02/2009

ANEXO I

EXEMPLO DE RELATÓRIO SOBRE REVISÃO DAS ITR DE 2009, PARA INFORMAÇÕES FINANCEIRAS PREPARADAS DE ACORDO COM A DELIBERAÇÃO CVM Nº 506/06

RELATÓRIO DE REVISÃO DOS AUDITORES INDEPENDENTES

Aos Conselheiros e Diretores da
Companhia S.A.
Cidade - Estado

1. Revisamos as informações contábeis contidas nas Informações Trimestrais - ITR (individuais e consolidadas) *[se for o caso]* da Companhia S.A. e de suas controladas *[se for o caso]*, referentes ao trimestre findo em __ de _____ de 2009, compreendendo o(os) balanço(os) patrimonial(is), a(as) demonstraçã(o)es do resultado, [das mutações do patrimônio líquido, dos fluxos de caixa e do valor adicionado, *se apresentadas*], as notas explicativas e o relatório de desempenho, elaborados sob a responsabilidade de sua Administração.
2. Nossa revisão foi efetuada de acordo com as normas específicas estabelecidas pelo IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, em conjunto com o Conselho Federal de Contabilidade - CFC, e consistiu, principalmente, em: (a) indagação e discussão com os administradores responsáveis pelas áreas contábil, financeira e operacional da Companhia e de suas controladas *[se for o caso]* quanto aos principais critérios adotados na elaboração das Informações Trimestrais; e (b) revisão das informações e dos eventos subsequentes que tenham, ou possam vir a ter, efeitos relevantes sobre a posição financeira e as operações da Companhia e de suas controladas *[se for o caso]*.
3. Com base em nossa revisão, não temos conhecimento de nenhuma modificação relevante que deva ser feita nas informações contábeis contidas nas Informações Trimestrais referidas no parágrafo 1 para que estas estejam de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM, aplicáveis à elaboração das Informações Trimestrais.
4. Conforme mencionado na nota explicativa nº __, em decorrência das mudanças nas práticas contábeis adotadas no Brasil durante 2008, a(as) demonstraçã(o)es do resultado, [das mutações do patrimônio líquido, dos fluxos de caixa e do valor adicionado, *se apresentadas*], referente(s) ao trimestre findo em __ de _____ 2008, apresentada(as) para fins de comparação, foi(ram) ajustada(s) e está(ão) sendo reapresentada(s), como previsto na NPC 12 - Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros, aprovada pela Deliberação CVM nº 506/06.

Cidade, __ de _____ de 2009

Nome da Firma
Auditores Independentes
CRC nº 2_____/O-_____

Nome do sócio
Contador
CRC nº 1_____/O-_____

ANEXO II

EXEMPLO DE RELATÓRIO SOBRE REVISÃO DAS ITR DE 2009, PARA INFORMAÇÕES FINANCEIRAS PREPARADAS DE ACORDO COM AS ORIENTAÇÕES FACULTADAS PELA CVM, EM PARTICULAR O OFÍCIO-CIRCULAR/CVM/SNC/SEP Nº 02/2009

RELATÓRIO DE REVISÃO DOS AUDITORES INDEPENDENTES

Aos Conselheiros e Diretores da
Companhia S.A.
Cidade - Estado

1. Revisamos as informações contábeis contidas nas Informações Trimestrais - ITR (individuais e consolidadas) *[se for o caso]* da Companhia S.A. e de suas controladas *[se for o caso]*, referentes ao trimestre findo em ___ de _____ de 2009, compreendendo o(os) balanço(os) patrimonial(is), a(as) demonstração(ões) do resultado, [das mutações do patrimônio líquido, dos fluxos de caixa e do valor adicionado, *se apresentadas*], as notas explicativas e o relatório de desempenho, elaborados sob a responsabilidade de sua Administração.
2. Nossa revisão foi efetuada de acordo com as normas específicas estabelecidas pelo IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, em conjunto com o Conselho Federal de Contabilidade - CFC, e consistiu, principalmente, em: (a) indagação e discussão com os administradores responsáveis pelas áreas contábil, financeira e operacional da Companhia e de suas controladas *[se for o caso]* quanto aos principais critérios adotados na elaboração das Informações Trimestrais; e (b) revisão das informações e dos eventos subsequentes que tenham, ou possam vir a ter, efeitos relevantes sobre a posição financeira e as operações da Companhia e de suas controladas *[se for o caso]*.
3. Com base em nossa revisão, não temos conhecimento de nenhuma modificação relevante que deva ser feita nas informações contábeis contidas nas Informações Trimestrais referidas no parágrafo 1 para que estas estejam de acordo com as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM, aplicáveis à elaboração das Informações Trimestrais, incluindo o Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 02/2009.
4. Conforme mencionado na nota explicativa nº ____, as práticas contábeis adotadas no Brasil foram alteradas durante 2008 e os efeitos de sua adoção inicial somente foram contabilizados pela Companhia e por suas controladas *[se for o caso]* durante o quarto trimestre de 2008¹ e divulgados nas demonstrações financeiras de 31 de dezembro de 2008. A(As) demonstração(ões) do resultado, [das mutações do patrimônio líquido, dos fluxos de caixa e do valor adicionado, *se apresentadas*], referentes ao trimestre findo em ___ de _____ de 2008, apresentada(s) em conjunto com as informações do trimestre corrente, não foi(foram) ajustada(s) para fins de comparação, conforme facultado pelo Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 02/2009.

Cidade, ___ de _____ de 2009

Nome da Firma
Auditores Independentes
CRC nº 2_____/O-_____

Nome do sócio
Contador
CRC nº 1_____/O-_____

¹ Analisar e adaptar, em cada caso, à situação específica de cada entidade.