

COMUNICADO TÉCNICO IBRACON Nº 04/2010 (R1)

Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as demonstrações financeiras individuais e consolidadas referentes aos exercícios a findarem em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2010.

OBJETIVO

1. Este Comunicado Técnico (CT) tem por objetivo orientar os auditores independentes na emissão do seu relatório sobre as demonstrações financeiras de exercícios a findarem em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2010, considerando as seguintes situações¹:
 - (i) demonstrações financeiras individuais elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil;
 - (ii) demonstrações financeiras consolidadas elaboradas de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS); e
 - (iii) quando aplicável, apresentação dessas demonstrações (individuais e consolidadas) lado a lado, em um único conjunto de demonstrações financeiras ou separadamente (um conjunto contendo as demonstrações financeiras preparadas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e outro conjunto de acordo com as IFRS).

ANTECEDENTES

2. Em 13 de julho de 2007, a CVM editou a Instrução CVM nº 457, alterada pela Instrução CVM nº 485, de 1º de setembro de 2010, que dispõe sobre a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas, com base no padrão contábil internacional emitido pelo *International Accounting Standards Board – IASB*.
3. O artigo 1º da Instrução CVM nº 457/07, alterado como referido no item 2, estabelece:

Art. 1º As companhias abertas deverão, a partir do exercício findo em 2010, apresentar as suas demonstrações financeiras consolidadas adotando o padrão contábil internacional, de acordo com os pronunciamentos emitidos pelo International Accounting Standards Board – IASB.

Adoção inicial dos pronunciamentos técnicos CPC 15 a 40

¹ Em alguns normativos citados neste CT foi utilizada a expressão “normas internacionais de contabilidade” e, em outros, “padrão contábil internacional”, “normas internacionais de relatório financeiro” ou “IFRS”. Embora todas essas expressões possuam o mesmo significado, os auditores devem utilizar a expressão “normas internacionais de relatório financeiro”, que é a tradução oficial para a expressão em inglês “International Financial Reporting Standards”. A referida expressão deve ser seguida pela sigla IFRS. Os normativos emitidos pelo CPC, citados neste CT, usam a expressão “demonstrações contábeis” enquanto que nos normativos da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e em outras partes deste CT foi utilizada a expressão “demonstrações financeiras”. Essas duas expressões possuem o mesmo significado.

4. Em 3 de dezembro de 2010, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) emitiu o Pronunciamento Técnico CPC 43(R1) “Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 a 40”. De acordo com o contemplado nesse Pronunciamento, não deve haver divergência entre o patrimônio líquido consolidado e o resultado consolidado constante das demonstrações financeiras consolidadas elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e aquelas elaboradas de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS), restringindo-se a diferença às demonstrações financeiras individuais, em decorrência da avaliação dos investimentos em controladas ou em empreendimentos controlados em conjunto, que de acordo com a legislação brasileira vigente devem ser avaliados pelo método de equivalência patrimonial nas demonstrações financeiras individuais, assim como pela eventual manutenção de saldos no diferido dessas demonstrações financeiras individuais, conforme permitido pela Lei 11.941, que alterou a Lei das Sociedades por Ações.
5. O CPC 43 (R1) estabelece:
 4. *As demonstrações contábeis individuais de entidades com investimento em controlada ou empreendimento controlado em conjunto avaliado pela equivalência patrimonial de acordo com o exigido pela legislação brasileira vigente não são consideradas, com esse método de avaliação, como estando conformes com as normas internacionais de contabilidade.*
 5. *A manutenção pela entidade de saldo no ativo diferido, nos termos do Pronunciamento Técnico CPC 13, é permitida pela legislação contábil brasileira vigente, todavia, não está em conformidade com as normas internacionais de contabilidade, ocasionando diferenças entre os resultados e patrimônio conforme os CPCs e o IFRS. Assim, o entendimento deste CPC é que os referidos saldos deveriam ser eliminados para que as demonstrações individuais elaboradas conforme os CPCs, com exceção do item 4, pudessem ser consideradas convergentes com as normas internacionais de contabilidade. Este CPC entende que a permissão de manutenção do saldo do ativo diferido existente quando da adoção das modificações da Lei nº. 11.638/07 e MP nº. 449/08, prevista no Pronunciamento Técnico CPC 13, atinge apenas as demonstrações contábeis individuais, haja vista que essa permissão não foi acolhida pelo Pronunciamento Técnico CPC 36 – Demonstrações Consolidadas e, devido ao objetivo deste CPC de que as demonstrações consolidadas brasileiras possam ser consideradas como estando de acordo com as IFRSs conforme emitidas pelo IASB. Assim, o efeito da manutenção desses saldos (de ativos diferidos) deve ser totalmente eliminado nas demonstrações consolidadas.*
 - 5A. *A manutenção pela entidade de saldo em reserva de capital decorrente de prêmio na emissão de debêntures e de doação ou subvenção para investimentos, quando da adoção da Lei nº. 11.638/07 e da Medida Provisória nº. 449/08, nos termos do Pronunciamento Técnico CPC 13, também é permitida pela legislação contábil brasileira vigente. A simples manutenção desses saldos de contas de reservas no patrimônio líquido da entidade não gera, necessariamente, diferenças de prática contábil entre os CPCs e as IFRS. Todavia, esse procedimento, em certos casos, pode ocasionar diferenças entre os resultados do período e os patrimônios líquidos conforme os CPCs e as IFRSs. Também nesses casos o entendimento deste CPC é que devem ser feitos os devidos ajustes nas demonstrações individuais e consolidadas conforme os CPCs para que sejam eliminadas quaisquer diferenças em relação às demonstrações consolidadas em IFRS.*
 6. *As exceções citadas nos itens 4 e 5 deste Pronunciamento e no item 34A do Pronunciamento Técnico CPC 37 – Adoção Inicial das Normas Internacionais de*

Contabilidade são as únicas divergências admitidas entre as demonstrações elaboradas até este momento com obediência aos documentos emitidos por este CPC e as normas internacionais de contabilidade.

6. Por meio da Interpretação Técnica ICPC 09 do CPC, que trata das demonstrações financeiras individuais, demonstrações separadas, demonstrações consolidadas e aplicação do método de equivalência patrimonial, entre outros assuntos, o CPC esclarece que, enquanto mantida a atual legislação societária brasileira, será requerida a apresentação das demonstrações financeiras individuais de todas as entidades, mesmo quando apresentadas as demonstrações financeiras consolidadas.
7. Conforme item 39 do Pronunciamento Técnico CPC 26 (também requerido pelo item 21 da Norma Internacional de Contabilidade IAS 1), no caso de adoção de nova política contábil, incluindo reclassificações, de forma retrospectiva, nos termos do Pronunciamento Técnico CPC 23, a entidade deve apresentar, no mínimo, 3 (três) balanços patrimoniais e duas de cada uma das demais demonstrações contábeis, bem como as respectivas notas explicativas. Os balanços patrimoniais a serem apresentados nesse caso devem ser os relativos:
 - (a) ao término do período corrente;
 - (b) ao término do período anterior (que corresponde ao início do período corrente); e
 - (c) ao início do mais antigo período comparativo apresentado.

Exemplificando, no caso de entidade com encerramento do exercício social igual ao ano calendário (31 de dezembro), ela apresentaria, em 2010 (assumindo-se que houve modificações nos saldos iniciais pela adoção das novas práticas contábeis), balanços para as seguintes datas: 31/12/2010, 31/12/2009 e 01/01/2009 (que corresponde aos saldos de 31/12/2008 ajustados)

Novas normas de auditoria que entraram em vigor no Brasil, em 2010

8. Em 27 de novembro de 2009, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emitiu novas normas de auditoria (NBC TAs), convergidas com as normas internacionais de auditoria (ISAs). Essas novas normas trouxeram uma série de alterações, destacando-se, entre elas, a nova forma e conteúdo do Relatório do Auditor Independente, anteriormente denominado “Parecer do Auditor Independente”, que deve ser utilizado pelos auditores independentes para as auditorias de demonstrações financeiras dos exercícios que se findam em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2010.

ENTENDIMENTO E ORIENTAÇÃO DO IBRACON

9. Conforme mencionado no item anterior (item 8), as novas normas de auditoria emitidas pelo CFC estão em vigor desde 1º de janeiro de 2010 para o exame das demonstrações financeiras de exercícios que se iniciaram em ou a partir de 1º de janeiro de 2010 e que se findam em ou após 31 de dezembro de 2010. Dessa forma, devem ser utilizados os novos modelos de Relatório do Auditor Independente (“relatório”) para as auditorias dessas demonstrações financeiras. No Anexo I deste CT, reproduzimos modelo de relatório, sem

modificações, extraído da NBC TA 700². É requerido que os auditores independentes atentem para as demais situações apresentadas nessa norma e nas:

- (i) NBC TA 705, no caso do relatório conter modificações (adverso, abstenção de opinião ou ressalva);
- (ii) NBC TA 706, quando for necessária a adição de parágrafo de ênfase ou parágrafo de outros assuntos; e
- (iii) NBC TA 710, quando se tratar de demonstrações financeiras comparativas e não valores correspondentes.

Apresentação de demonstrações financeiras lado a lado

10. Desde 1976, com a edição da Lei nº 6.404/76, tem sido prática no Brasil apresentar demonstrações financeiras individuais da controladora e demonstrações financeiras consolidadas, lado a lado, em um único conjunto de demonstrações financeiras. Nada impede, entretanto, que sejam preparados dois conjuntos de demonstrações financeiras (um individual e outro consolidado), desde que seja mencionada em um conjunto de demonstrações financeiras, a existência de outro.
11. As práticas contábeis adotadas no Brasil, considerada a adoção de todos os CPCs já editados, estão em linha com as IFRS, com diferenças pontuais remanescentes, tal como mencionado anteriormente. Assim sendo, caso a entidade opte em apresentar as demonstrações financeiras individuais elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil em um único conjunto, lado a lado, com as demonstrações financeiras consolidadas elaboradas de acordo com as IFRS, considerando que a diferença, quando existente (no resultado e patrimônio líquido), estaria representada exclusivamente pela manutenção do saldo do ativo diferido e essa diferença seria objeto de apropriada divulgação, conforme requerido pela Instrução CVM nº 457, alterada pela Instrução CVM nº 485, de 1º de setembro de 2010, o auditor independente poderá emitir um único relatório, nos termos da NBC TA 700, contendo duas opiniões:
 - (i) uma opinião sobre as demonstrações financeiras individuais elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil; e
 - (ii) outra opinião sobre as demonstrações financeiras consolidadas elaboradas de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) emitidas pelo International Accounting Standards Board – IASB. Apenas nos casos em que não houver diferença entre as demonstrações financeiras elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e aquelas apresentadas de acordo com as IFRS, a opinião sobre as demonstrações financeiras consolidadas seria também estendida para as práticas contábeis adotadas no Brasil.
12. Algumas entidades, tais como instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil ou companhias seguradoras, supervisionadas pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), cujas práticas contábeis estabelecidas pelos respectivos órgãos reguladores podem, ainda, não ter adotado todos os pronunciamentos e orientações técnicas emitidos pelo CPC por falta de aprovação pelos respectivos reguladores.

² As NBC TAs emitidas pelo CFC possuem a mesma numeração da norma internacional equivalente (ISA) emitida pelo IAASB da Federação Internacional de Contadores (IFAC); portanto, neste CT estão sendo citadas apenas as NBC TAs, uma vez que elas estão convergidas com as referidas normas internacionais.

13. Como as diferenças remanescentes entre as práticas contábeis adotadas por essas entidades reguladas em relação às IFRS ainda são significativas, as disposições contidas neste CT não são aplicáveis a essas entidades, uma vez que nessas circunstâncias não seria apropriada a apresentação, lado a lado, de demonstrações financeiras preparadas com a utilização de práticas contábeis diferentes e que geram diferenças relevantes entre as demonstrações financeiras preparadas com práticas contábeis distintas. Logo, o auditor estaria impossibilitado de emitir opinião sobre conjuntos distintos de demonstrações financeiras apresentadas lado a lado em um único relatório.
14. Dessa forma, essas entidades devem apresentar suas demonstrações financeiras individuais e consolidadas de acordo com as práticas contábeis aplicáveis para seus setores e, separadamente, outro conjunto distinto de demonstrações financeiras consolidadas preparadas de acordo com as IFRS. O IBRACON emitiu Comunicado Técnico específico para essas entidades reguladas pelo Banco Central do Brasil e Superintendência de Seguros Privados, cujo conteúdo pode ser adaptado à situação específica e aplicado por outras entidades reguladas por outros órgãos ou agências reguladoras, quando aplicável.

Apresentação de demonstrações financeiras individuais, quando não existem investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial e nem saldo de ativo diferido como permitido pela legislação societária.

15. Podem ocorrer situações em que a entidade não possua investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial e nem saldo de ativo diferido. Nessa circunstância, as demonstrações financeiras elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil podem, também, ser declaradas como estando de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS), desde que atendidos todos os requerimentos das IFRS incluindo os requerimentos de transição contidos na IFRS 1 e seu equivalente CPC 37, que trata da adoção inicial das normas internacionais de contabilidade. Nessa circunstância, de acordo com o item A32 da NBC TA 700, a seguir reproduzido, duas opiniões são expressas (separadamente ou em uma única sentença):

A32. Conforme indicado no item A8, as demonstrações contábeis podem ser elaboradas de acordo com duas estruturas de relatórios financeiros, que são, portanto, duas estruturas de relatórios financeiros aplicáveis. Consequentemente, cada estrutura é considerada separadamente na formação da opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis, e a opinião do auditor de acordo com os itens 35 e 36 refere-se às duas estruturas como segue:

- a) *Se as demonstrações contábeis cumprem as duas estruturas individualmente, duas opiniões são expressas: ou seja, que as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com uma das estruturas de relatórios financeiros aplicáveis (por exemplo, a estrutura nacional) e a opinião de que as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com a outra estrutura de relatório financeiro aplicável (por exemplo, normas internacionais de contabilidade). Essas opiniões podem ser expressas separadamente ou em uma única sentença (por exemplo, as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, de acordo com as **práticas contábeis adotadas no Brasil e normas internacionais de relatório financeiro**. As expressões em negrito foram adaptadas em substituição às estruturas de relatório financeiro, citadas na referida norma (estrutura nacional e normas internacionais de contabilidade).*

Apresentação da Demonstração do Valor Adicionado

16. É importante destacar que a Demonstração do Valor Adicionado (DVA) é obrigatória, segundo a legislação societária brasileira, somente para as companhias abertas, enquanto que de acordo com as IFRS, por não ser uma demonstração obrigatória no conjunto de demonstrações financeiras, deve ser considerada uma informação suplementar. Para simplificar a redação e o entendimento do relatório do auditor independente, a DVA deve ser tratada em parágrafo de outros assuntos, após o parágrafo da opinião, observando o modelo apresentado no Anexo II. Para manter a uniformidade dos relatórios de auditoria, o tratamento da DVA deve seguir essa disposição para todas as entidades.

Apresentação separada de dois conjuntos de demonstrações financeiras

17. Caso a opção da entidade seja apresentar dois conjuntos distintos de demonstrações financeiras, ou seja, as demonstrações financeiras individuais elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil separadamente das demonstrações financeiras consolidadas (pelas IFRSs), o auditor deverá, também, emitir dois relatórios distintos. Nesse caso, com as adaptações necessárias para cada situação específica, o auditor deve utilizar o modelo apresentado no Anexo I deste CT, adicionando um parágrafo de outros assuntos (ver exemplo 1 do Anexo V) em cada um dos relatórios para explicar que na mesma data foi emitido outro relatório sobre as demonstrações financeiras consolidadas (ou individuais) elaboradas de acordo com a estrutura de relatório financeiro que seja aplicável em cada circunstância, IFRS ou práticas contábeis adotadas no Brasil.

Modificações no relatório do auditor independente

18. No caso específico das entidades que optaram pela manutenção do saldo em conta do ativo diferido, conforme permitido pelo Pronunciamento Técnico CPC 13 (em linha com o art. 299A da Lei nº 6.404/76, alterada pela Lei nº 11.941/09) permanecerá uma diferença entre os patrimônios líquidos e os resultados das demonstrações financeiras individuais (práticas contábeis adotadas no Brasil) e consolidadas (IFRS). Na hipótese de ser mantido esse ativo diferido nas demonstrações financeiras consolidadas, e estas forem declaradas estarem de acordo com as IFRS, o auditor deve proceder à necessária modificação em sua opinião, conforme requerido pela NBC TA 705, pois essa manutenção está em desacordo com as IFRS.
19. Essa modificação no relatório do auditor, ressalva ou adverso, quando necessária, seria somente aplicável para as demonstrações financeiras consolidadas elaboradas de acordo com as IFRS, uma vez que as demonstrações financeiras individuais estariam de acordo

com as práticas contábeis adotadas no Brasil. (Ver modelo de redação para esta situação no Anexo III).

20. Nos casos em que são requeridas modificações no relatório do auditor independente, o item 16 da NBC TA 705 requer que seja incluído um parágrafo adicional no relatório do auditor, antes do parágrafo da opinião, com o título *Bases para opinião com ressalva, Base para opinião adversa ou Base para abstenção de opinião*, conforme seja apropriado em cada circunstância. O parágrafo final da seção que descreve as responsabilidades do auditor independente também deve ser alterado. A título de modelo, o Anexo III apresenta uma situação em que foi mantido o ativo diferido nas demonstrações financeiras consolidadas em IFRS.

Considerações adicionais para emissão do Relatório de Auditoria

21. Conforme já mencionado anteriormente, o relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras do exercício que se finda em ou após 31 de dezembro de 2010 será emitido de acordo com as novas normas de auditoria emitidas pelo CFC, que trouxeram uma série de mudanças em relação às normas anteriores.
22. Entre essas mudanças, destacamos como exemplo a proibição de divisão de responsabilidade com outro auditor no caso desse outro auditor examinar demonstrações financeiras de investidas avaliadas pelo método da equivalência patrimonial ou incluídas nas demonstrações financeiras consolidadas (ver NBC TA 600), assim como o fato de que o relatório do auditor, emitido em um contexto de valores correspondentes, menciona apenas as demonstrações financeiras do período corrente (ver NBC TA 710).
23. Assim, a inclusão de informações comparativas do exercício anterior e dos saldos de abertura do balanço patrimonial do início do mais antigo período comparativo apresentado, nos termos do Pronunciamento Técnico CPC 26, conforme mencionado no item 7 deste CT, torna implícito aos usuários das demonstrações financeiras que o auditor independente atual, na ausência de qualquer informação em contrário, emitiu anteriormente opinião sem qualquer modificação e sem a adição de qualquer parágrafo após a opinião que devessem ser considerados na apresentação das demonstrações financeiras do exercício corrente.
24. Dessa forma, caso essa não seja a situação, o auditor das demonstrações financeiras do período corrente deve adicionar um parágrafo de Outros Assuntos para informar que os valores correspondentes ao exercício anterior e aos saldos de abertura do balanço patrimonial, referidos anteriormente, apresentados em conjunto com aqueles das demonstrações financeiras do ano corrente não foram auditados ou, no caso de terem sido auditados por outro auditor antecessor, que essas informações foram auditadas por outro auditor antecessor.
25. Adicionalmente, conforme mencionado nos itens 22 e 23 deste CT, as demonstrações financeiras do período anterior (particularmente em 2010) foram auditadas de acordo com outro conjunto de normas que vigoravam naquela oportunidade (2009). Nessas circunstâncias, o auditor pode querer alertar os usuários das demonstrações financeiras que os valores correspondentes ao exercício anterior, apresentados para fins de comparação, foram por ele auditados de acordo com as normas de auditoria vigentes naquela oportunidade, que permitiam a divisão de responsabilidade com outros auditores que auditaram alguma investida. Dessa forma, o exemplo 2 do Anexo V deste CT apresenta um modelo de redação para essa situação.
26. No caso das informações correspondentes às demonstrações financeiras do exercício anterior ou os saldos de abertura do balanço patrimonial do exercício anterior terem sido

alterados, nos termos do Pronunciamento Técnico CPC 26, conforme mencionado no item 7 deste CT, esses valores não são mais aqueles que foram originalmente auditados. Quando as demonstrações financeiras do exercício / período anterior tiverem sido auditadas por outro auditor e por algum motivo forem modificadas, um novo relatório do auditor antecessor será necessário para a inclusão da menção no relatório do exercício / período corrente que os valores correspondentes foram auditados por outros auditores independentes, conforme mencionado no item 24 deste CT.

27. A situação mencionada no item anterior deste CT (item 26) foi abordada nos itens 23 ao 30 do Comunicado Técnico 01/2010, cujo item 28 reproduzimos a seguir com as adaptações para a situação atual de auditoria: *No caso de alteração daquelas informações anteriormente auditadas pelo auditor antecessor, a Administração da entidade deverá comunicar ao auditor antecessor. Se o auditor independente antecessor concordar em emitir novo relatório sobre as demonstrações financeiras alteradas, o auditor atual deve emitir relatório somente sobre o período corrente.*
28. Conforme mencionado no item A11 da NBC TA 710, *O auditor independente antecessor pode não ter condição ou não querer reemitir o relatório de auditoria independente sobre as demonstrações contábeis do período anterior. A inclusão de parágrafo de Outros Assuntos no relatório do auditor independente (atual) pode indicar que o auditor independente antecessor emitiu relatório sobre as demonstrações contábeis do período anterior antes da alteração. Além disso, se o auditor (atual) é contratado e obtém evidência de auditoria apropriada e suficiente para se satisfazer quanto à adequação da alteração, o seu relatório pode, também, incluir o seguinte parágrafo: Como parte de nossos exames das demonstrações contábeis de 20X2, examinamos também os ajustes descritos na Nota Explicativa X que foram efetuados para alterar as 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 assecuração sobre as demonstrações contábeis de 20X1 tomadas em conjunto.* Obviamente, espera-se que essas situações deveriam ser casos excepcionais.
29. Conforme requerido pela Instrução CVM nº 457/07, alterada pela Instrução CVM nº 485/10, os auditores independentes deverão emitir opinião sobre a adequação das demonstrações financeiras consolidadas preparadas de acordo com as IFRS, bem como sobre a suficiência e adequação da nota explicativa referida no § 1º do art. 2º (grifo nosso). Como as notas explicativas já fazem parte do alcance da auditoria, uma vez que já estão expressamente mencionadas no parágrafo introdutório do novo modelo de relatório a ser utilizado, torna-se desnecessário qualquer menção adicional àquela nota explicativa no relatório do auditor independente, quando a referida divulgação, no julgamento do auditor, estiver adequada e suficiente, todavia, se a conclusão for contrária, ou seja, não estiver adequada ou suficiente, o auditor deve proceder à necessária modificação em sua opinião, conforme requerido pela NBC TA 705 (ver anexo IV com exemplo de redação para essa situação).
30. Tendo em vista, o esforço empreendido para que as demonstrações financeiras elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil sejam iguais àquelas preparadas de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) e como as diferenças remanescentes são pontuais (ver item 4 deste CT), a CVM requer a adição de um parágrafo no relatório do auditor independente para enfatizar esse assunto, nos casos em que exista tal diferença, de forma a alertar os usuários que essas diferenças entre as demonstrações financeiras individuais elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e demonstrações financeiras separadas de acordo com as IFRS se restringem à avaliação dos investimentos em controladas, coligadas e empreendimentos controlados em conjunto pelo

método da equivalência patrimonial e à manutenção do diferido nas demonstrações financeiras individuais. O anexo II inclui modelo de parágrafo de ênfase a ser adaptado à situação específica e adicionado após a opinião para atender esse requerimento da CVM.

Modelos de relatórios do auditor independente

31. Para que se consiga uma desejada uniformidade na emissão dos relatórios por parte dos auditores independentes, este CT inclui nos Anexos modelos de relatórios e de parágrafos de ênfase ou de outros assuntos a serem utilizados pelos auditores independentes.
32. Este Comunicado Técnico Ibracon nº 04/2010 (R1) substitui o Comunicado Técnico Ibracon nº 04/2010 aprovado pelo Ibracon em 21 de dezembro de 2010.
33. Este CT revisado entra em vigor a partir desta data.

São Paulo, 6 de dezembro de 2011.

Ana María Elorrieta
Presidente da Diretoria Nacional

Idesio da Silva Coelho Júnior
Diretor Técnico

COMUNICADO TÉCNICO Nº 04/2010 (R1)

ANEXO I

Novo Modelo de Relatório dos Auditores Independentes

MODELO DE RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SEM MODIFICAÇÃO, SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSTANTE DA NBC TA 700 – ESTE MODELO NÃO É APLICÁVEL PARA DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS E COMPANHIAS ABERTAS E FOI INCLUÍDO NESTE CT APENAS PARA ALERTAR SOBRE O NOVO MODELO DE RELATÓRIO, MENCIONADO NO ITEM 9 DO CT.

RELATÓRIO DO(S) AUDITOR(ES) INDEPENDENTE(S) SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

(Destinatário apropriado)

Examinamos as demonstrações financeiras da Companhia ABC (“Companhia”), que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1 e as respectivas demonstrações do resultado [do resultado abrangente – quando aplicável], das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

Responsabilidade da administração sobre as demonstrações financeiras

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

Responsabilidade dos auditores independentes

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

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

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

Opinião

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

[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]

[Assinatura do auditor independente]

COMUNICADO TÉCNICO Nº 04/2010 (R1) ANEXO II

MODELO DE RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE AS (i) DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS INDIVIDUAIS ELABORADAS DE ACORDO COM AS PRÁTICAS CONTÁBEIS ADOTADAS NO BRASIL E (ii) DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS ELABORADAS DE ACORDO COM AS IFRS E TAMBÉM DE ACORDO COM AS PRÁTICAS CONTÁBEIS ADOTADAS NO BRASIL, APRESENTADAS EM CONJUNTO (LADO A LADO) E QUE NÃO APRESENTAM DIFERENÇA ENTRE O RESULTADO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO.

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

(Destinatário apropriado)

Examinamos as demonstrações financeiras³ individuais e consolidadas da Companhia ABC (“Companhia”), identificadas como Controladora e Consolidado, respectivamente, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1 e as respectivas demonstrações do resultado, do resultado abrangente [*esta quando aplicável*], das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa, para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

Responsabilidade da administração sobre as demonstrações financeiras

A administração da Companhia é responsável pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações financeiras individuais de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e das demonstrações financeiras consolidadas de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS), emitidas pelo *International Accounting Standards Board – IASB*, e de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, assim como pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração dessas demonstrações financeiras livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Responsabilidade dos auditores independentes

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

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações financeiras. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações financeiras da Companhia para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles internos da Companhia. Uma

³ As expressões demonstrações financeiras e demonstrações contábeis são similares, portanto, o relatório do auditor independente deve ser coerente com as demonstrações financeiras (ou contábeis) da entidade, ou seja, se a administração da entidade chamar de demonstrações contábeis o auditor deve usar essa expressão em seu relatório. Caso a administração utilize a expressão demonstrações financeiras, essa expressão deve ser também utilizada pelo auditor independente em seu relatório.

auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações financeiras tomadas em conjunto.

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

Opinião sobre as demonstrações financeiras individuais

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras individuais acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Companhia ABC em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Opinião sobre as demonstrações financeiras consolidadas

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras consolidadas acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira consolidada da Companhia ABC em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho consolidado de suas operações e os seus fluxos de caixa consolidados para o exercício findo naquela data, de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) emitidas pelo *International Accounting Standards Board – IASB* e as práticas contábeis adotadas no Brasil ***[somente nos casos em que não houver diferenças entre as duas práticas contábeis]***.

Ênfase

Conforme descrito na nota explicativa X, as demonstrações financeiras individuais foram elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil. No caso da Companhia ABC essas práticas diferem do IFRS, aplicável às demonstrações financeiras separadas, somente no que se refere à avaliação dos investimentos em controladas, coligadas e controladas em conjunto pelo método de equivalência patrimonial, enquanto que para fins de IFRS seria custo ou valor justo; e pela opção pela manutenção do saldo de ativo diferido, existente em 31 de dezembro de 2008, que vem sendo amortizado. ***[somente nos casos em que for aplicável]***. Nossa opinião não está ressalvada em função desse assunto.

Outros assuntos

Demonstrações do valor adicionado

Examinamos, também, as demonstrações individual e consolidada do valor adicionado (DVA)⁴, referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 20X1, preparadas sob a responsabilidade da administração da Companhia, cuja apresentação é requerida pela legislação societária brasileira para companhias abertas *[adaptar no caso de outras companhias que preparam essa informação requerida pelo respectivo órgão regulador]*, e como informação suplementar pelas IFRS que não requerem a apresentação da DVA. Essas demonstrações foram submetidas aos mesmos procedimentos de auditoria descritos anteriormente e, em nossa opinião, estão adequadamente apresentadas, em todos os seus aspectos relevantes, em relação às demonstrações financeiras 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]

[Assinatura do auditor independente]

⁴ As notas explicativas sobre práticas contábeis devem divulgar a base para elaboração da demonstração do valor adicionado (DVA). Não seria apropriado simplesmente mencionar preparadas de acordo com CPC 9 porque essa informação não é requerida pelas IFRS.

III

EXEMPLO DE ALTERAÇÃO NO ÚLTIMO PARÁGRAFO DA SEÇÃO RESPONSABILIDADES DO AUDITOR INDEPENDENTE E DO PARÁGRAFO A SER INCLUÍDO ENTRE ESSE PARÁGRAFO DA RESPONSABILIDADE DO AUDITOR E O DE SUA OPINIÃO NO RELATÓRIO PARA DESCREVER A BASE PARA EMITIR A OPINIÃO COM RESSALVA. (Exemplo ilustrativo para os itens 19 e 20 do CT).

Responsabilidade dos auditores independentes

Primeiro e segundo parágrafos inalterados, complementando-se o terceiro parágrafo para explicar o tipo de evidência obtida para fundamentar sua opinião:

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

Base para opinião com ressalva⁵ sobre as demonstrações financeiras consolidadas

Conforme mencionado na Nota X, a Administração da Companhia ABC optou pela manutenção de saldo no ativo diferido, prevista no item 20 do Pronunciamento Técnico CPC 13 (em linha com o art. 299A da Lei nº 6.404/76, alterada pela Lei nº 11.941/09), referente às despesas pré-operacionais, também nas demonstrações financeiras consolidadas. A manutenção desse ativo diferido não é permitida pelas práticas contábeis adotadas no Brasil e pelas normas internacionais de relatório financeiro nas demonstrações financeiras consolidadas. Conseqüentemente, em 31 de dezembro de 20X1, o saldo do ativo e patrimônio líquido estão aumentados em R\$ _____ e R\$ _____ (R\$ _____ e R\$ _____ em 20X0), respectivamente, e o lucro líquido do exercício está diminuído em R\$ _____ (R\$ _____ em 20X0) em decorrência dos valores amortizados.

Opinião com ressalva

Em nossa opinião, exceto pelos efeitos do assunto descrito no parágrafo Base para opinião com ressalva sobre as demonstrações financeiras consolidadas, essas demonstrações financeiras consolidadas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira consolidada da Companhia ABC em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho consolidado de suas operações e os seus fluxos de caixa consolidados para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) emitidas pelo *International Accounting Standards Board – IASB*.

⁵ Assumido que os efeitos não estão disseminados nas demonstrações financeiras não requerendo, portanto, a emissão de um relatório com opinião adversa.

IV

EXEMPLO DE PARÁGRAFO A SER INCLUÍDO NO RELATÓRIO DE AUDITORIA NO ÚLTIMO PARÁGRAFO DA SEÇÃO RESPONSABILIDADES DO AUDITOR INDEPENDENTE E ENTRE ESSE PARÁGRAFO DA RESPONSABILIDADE DO AUDITOR E O DA SUA OPINIÃO, PARA DESCREVER A BASE PARA EMISSÃO DE OPINIÃO COM RESSALVA, APLICÁVEL NO CASO EM QUE A NOTA EXPLICATIVA REQUERIDA PELO § 1º DO ART. 2º DA INSTRUÇÃO CVM Nº 457/07, ALTERADA PELA INSTRUÇÃO CVM Nº 485/10 NÃO ATENDER À SUFICIÊNCIA E ADEQUAÇÃO DAS DIVULGAÇÕES REQUERIDA PELA CVM (Exemplo ilustrativo para o item 29 do CT).

Responsabilidade dos auditores independentes

Primeiro e segundo parágrafos inalterados, complementando-se o terceiro parágrafo para explicar o tipo de evidência obtida para fundamentar sua opinião:

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

Base para opinião com ressalva sobre as demonstrações financeiras⁶

As divulgações na nota explicativa X às demonstrações financeiras individuais e consolidadas não apresentam todas as informações requeridas para explicar de forma apropriada e suficiente as diferenças existentes entre as demonstrações financeiras individuais, elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, e as demonstrações financeiras consolidadas, elaboradas de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS), conforme requerido pela Comissão de Valores Mobiliários. As informações requeridas e não divulgadas estão relacionadas com os seguintes aspectos: (descrever os itens não divulgados)

Opinião com ressalva

Em nossa opinião, exceto pela insuficiência das divulgações referentes ao assunto descrito no parágrafo Base para opinião com ressalva sobre as demonstrações financeiras, as demonstrações financeiras acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes,... (Adaptar a cada situação específica e seguir a mesma redação do exemplo completo do Anexo II, atentando para quais demonstrações estão sendo afetadas pela divulgação não apropriada).

⁶ De forma similar ao exemplo anterior, também foi assumido que o efeito não estaria disseminado pelas demonstrações financeiras como um todo e, dessa forma, foi considerado que a ressalva seria suficiente; todavia, esse item também requer julgamento do auditor e, caso seja considerado que o mais apropriado seria a emissão de opinião adversa, o exemplo deve ser adaptado à situação concreta.

COMUNICADO TÉCNICO Nº 04/2010 (R1)
ANEXO V

Modelos de parágrafos de **Outros Assuntos** a serem adicionados no relatório de auditoria sobre demonstrações financeiras, quando apropriado.

Exemplo 1 relacionado com o item 17 deste CT em que o auditor emite relatório sobre dois conjuntos distintos de demonstrações financeiras. Neste caso, o parágrafo foi redigido para ser adicionado no relatório sobre as demonstrações financeiras consolidadas, que pode ser adaptado ao relatório sobre as demonstrações financeiras individuais, onde a referência seria feita ao relatório sobre as demonstrações financeiras consolidadas.

Outros assuntos

Demonstrações financeiras individuais

A Companhia ABC elaborou um conjunto completo de demonstrações financeiras individuais para o exercício findo em 31 de dezembro de 2010 de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil apresentadas separadamente, sobre as quais emitimos relatório de auditoria independente separado, não contendo qualquer modificação, com data de xx de xxx de 2011. [adaptar caso contenha ressalva ou outra modificação]

Exemplo 2 relacionado com o item 25 deste CT para alertar os usuários das demonstrações financeiras que os valores correspondentes ao exercício anterior foram auditados pelo mesmo auditor atual de acordo com as normas de auditoria anteriormente vigentes e que conteve divisão de responsabilidade com outro auditor que auditou as demonstrações financeiras de alguma investida. Este parágrafo somente é aplicável no caso em que no ano anterior houve divisão de responsabilidade, permitida até 2009 e não permitida a partir de 2010.

Outros assuntos

Auditoria dos valores correspondentes ao exercício anterior

Os valores correspondentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2009, apresentados para fins de comparação, foram anteriormente por nós auditados de acordo com as normas de auditoria vigentes por ocasião da emissão do relatório em x/x/20x0, que não conteve nenhuma modificação. As normas de auditoria anteriormente vigentes permitiam divisão de responsabilidade, portanto,... (copiar e adaptar a redação que constou do relatório emitido no ano anterior)

Exemplo 3 relacionado com o item 24 deste CT para alertar que os valores correspondentes ao exercício anterior foram auditados por outros auditores independentes antecessores.

Outros assuntos

Auditoria dos valores correspondentes ao exercício anterior

Os valores correspondentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2009, apresentados para fins de comparação, foram anteriormente auditados por outros auditores independentes que emitiram relatório datado em x/x/20X0, que não conteve qualquer modificação.