

COMUNICADO TÉCNICO IBRACON Nº 01/2012

Emissão do Relatório dos Auditores Independentes sobre as demonstrações financeiras dos grupos econômicos que não prepararem demonstrações financeiras consolidadas e a controladora estiver fora dos requerimentos previstos no item 10 do CPC 36 (R2) – Demonstrações Consolidadas.

OBJETIVO

1. Este Comunicado Técnico (CT) tem por objetivo orientar os auditores independentes na emissão de relatórios de auditoria para um grupo econômico que não prepare demonstrações financeiras ⁽¹⁾ consolidadas conforme requerido pelo Pronunciamento Técnico CPC 36 (R2) e a controladora estiver fora dos requerimentos previstos no item 10 deste CPC.

ANTECEDENTES

2. Anteriormente à emissão do Pronunciamento Técnico CPC 36 (R2), a elaboração de demonstrações financeiras consolidadas era efetuada substancialmente pelas companhias abertas.
3. Apesar da Lei das Sociedades por Ações requerer especificamente a preparação de demonstrações consolidadas somente para companhias de capital aberto, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), através da Resolução CFC nº 1.240/09, que aprovou o Pronunciamento Técnico CPC 36 – Demonstrações Consolidadas, emitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), e posteriormente a Resolução CFC 1.351/11, que aprovou o CPC 36 (R2), estendeu essa obrigação a todos os tipos de entidade, com exceção daquelas que atenderem a todos os requerimentos dispostos no item 10 do referido Pronunciamento, transcritos a seguir:

“Apresentação das demonstrações contábeis consolidadas

10. A controladora pode deixar de apresentar as demonstrações contábeis consolidadas, somente se, além de permitido legalmente:

- (a) a controladora é ela própria uma controlada (integral ou parcial) de outra entidade, a qual, em conjunto com os demais proprietários, incluindo aqueles sem direito a voto, foram consultados e não fizeram objeção quanto à não apresentação das demonstrações contábeis consolidadas pela controladora;*
- (b) os instrumentos de dívida ou patrimoniais da controladora não são negociados publicamente (bolsas de valores domésticas ou estrangeiras) ou mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais);*

- (1) 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.

(c) a controladora não arquivou e não está em processo de arquivamento de suas demonstrações contábeis na Comissão de Valores Mobiliários ou outro órgão regulador, visando a distribuição pública de qualquer tipo ou classe de instrumento no mercado; e

(d) a controladora final (ou intermediária) da controladora disponibiliza ao público suas demonstrações contábeis consolidadas em conformidade com os Pronunciamentos Técnicos do CPC.”

4. O CPC enfatizou em sua publicação intitulada “Documentos do CPC – Destaques” o seguinte entendimento no que se refere à aplicação do CPC 36 pelas sociedades limitadas:

“No Brasil, devido à aprovação do CPC 36 pelos órgãos reguladores que assim o fizeram, a partir de 2010, com raríssimas exceções, a obrigatoriedade das demonstrações consolidadas se estendeu a todas as sociedades (grifo contido no documento original), não mais se limitando às companhias abertas; assim, mesmo as sociedades limitadas, se tiverem investimento em controlada, a consolidação é requerida.”

5. Outro pronunciamento que também enfatiza o requerimento de apresentação de demonstrações consolidadas é o Pronunciamento Técnico CPC 35 (R1) – Demonstrações Separadas, ao ressaltar que as demonstrações financeiras separadas são preparadas “adicionalmente” às demonstrações financeiras consolidadas, conforme parágrafos 6 e 6A do referido pronunciamento, abaixo reproduzido:

6. Para a entidade descrita no item 5, as demonstrações contábeis separadas são aquelas apresentadas adicionalmente às demonstrações consolidadas citadas no item 5. Não é necessário que as demonstrações contábeis separadas sejam anexadas ou que acompanhem tais demonstrações consolidadas.

6A. As demonstrações contábeis separadas são apresentadas adicionalmente às demonstrações contábeis consolidadas e às demonstrações contábeis individuais nas quais os investimentos em controladas, coligadas e em empreendimentos controlados em conjunto são contabilizados pelo método de equivalência patrimonial. As demonstrações contábeis separadas podem ou não ser apresentadas juntamente com as demonstrações consolidadas.

Além das normas e orientações acima, importante questão refere-se à base de preparação das demonstrações financeiras. Para que uma demonstração financeira possa ser considerada como estando de acordo com as Práticas Contábeis Adotadas no Brasil, ela deverá atender, além da legislação societária brasileira, também as normas emitidas pelo CPC, homologadas pelos órgãos reguladores, conforme previsto no Pronunciamento Técnico CPC 13, de dezembro de 2008, da seguinte forma, em seu parágrafo 6:

6. Práticas contábeis adotadas no Brasil é uma terminologia que abrange a legislação societária brasileira, os Pronunciamentos, as Orientações e as Interpretações emitidos pelo CPC homologados pelos órgãos reguladores, e práticas adotadas pelas entidades em assuntos não regulados, desde que atendam ao Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis emitido por este Comitê e, por conseguinte, em consonância com as normas contábeis internacionais.

Nesse contexto, ao preparar suas demonstrações financeiras e declarar conformidade com as práticas contábeis adotadas no Brasil, um grupo econômico deverá atender também o CPC 36 (R2), que trata de demonstrações financeiras consolidadas. Cabe ressaltar ainda que o pronunciamento técnico PME, Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, em seus parágrafos 9.2 a 9.9, também determina a necessidade de consolidação para os grupos econômicos que se enquadrem na definição de PME, sendo os critérios de dispensa da necessidade de consolidação os mesmos estabelecidos pelo CPC 36 (R2).

ENTENDIMENTO E ORIENTAÇÃO

6. Tendo em vista a nova literatura contábil trazida pelo CPC 36(R2), as demonstrações financeiras consolidadas de um grupo econômico de entidades sob o controle da controladora (seja esse grupo de capital aberto, fechado, ou sociedade limitada) passaram a ser requeridas, exceto se os requerimentos permitidos pelo parágrafo 10 do CPC 36 (R2) forem aplicáveis.
7. As demonstrações financeiras individuais de entidades que possuem investimentos em controladas ou em *joint ventures*, continuam a ser divulgadas, por força da legislação societária brasileira, obrigatoriamente com as demonstrações financeiras consolidadas.
8. 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 a demonstração financeira individual declare a existência de demonstrações financeiras consolidadas – a ausência de demonstrações financeiras consolidadas, quando da emissão das demonstrações financeiras individuais, impede que essa declaração seja efetuada.
9. Portanto, a não apresentação de demonstrações financeiras consolidadas por um grupo econômico de entidades sob o controle da controladora que não se enquadra na exceção prevista pelo parágrafo 10 do CPC 36 (R2), lado a lado com as demonstrações individuais ou em um conjunto separado, impossibilita, ao auditor, emitir uma opinião sem ressalvas sobre as demonstrações individuais, 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, quando os efeitos da não apresentação das demonstrações financeiras consolidadas forem relevantes, generalizados ou quando o auditor não consegue obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para suportar sua opinião, mas ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações financeiras poderiam ser relevantes ou generalizados, em conformidade com a NBC TA 705. Importante observar que as opiniões em parágrafos separados, para as demonstrações financeiras individuais e consolidadas, deve-se à necessidade de claramente distinguir duas bases de preparação das demonstrações financeiras, não sendo possível uma opinião isolada sobre as demonstrações financeiras individuais, sem ressalvas, quando a entidade é requerida, mas não apresenta as demonstrações financeiras consolidadas, observada a NBC TA 705 conforme mencionado acima.

10. Na condução de seus exames de auditoria, o auditor pode identificar duas situações possíveis nos casos em que um grupo econômico de entidades sob o controle de uma controladora não apresentar demonstrações financeiras consolidadas e quando a controladora estiver fora dos requerimentos previstos no item 10 do CPC 36 :
 - (a) As controladas não consolidadas não são relevantes em relação às demonstrações financeiras individuais, não distorcendo, portanto, de forma substancial a análise dessas demonstrações do grupo econômico pelos usuários;
 - (b) As controladas não consolidadas são relevantes em relação às demonstrações financeiras individuais, e a ausência das cifras consolidadas não permite aos usuários efetuar uma análise adequada das demonstrações financeiras do grupo econômico.
11. Caberá ao auditor exercer seu julgamento profissional para avaliar em qual dos casos acima se enquadra a situação do grupo econômico que está sendo auditado. Como referência para esse julgamento, o auditor deverá considerar a NBC TA 320 – Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria e a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente. O IBRACON orienta que, quando o auditor se deparar com a situação (a) acima referida, a opinião do auditor poderá não conter ressalva em relação a esse assunto.
12. Para os casos identificados que se enquadrem no item (b) do parágrafo 12 acima referido, o entendimento desse Instituto é de que a amplitude da relevância e a disseminação dos efeitos nas demonstrações financeiras devem ser avaliados. Usualmente, um relatório de auditoria para uma holding, por exemplo, que não apresente demonstrações financeiras consolidadas, conforme for requerido pela norma contábil, deverá conter uma opinião adversa, dada a relevância da não apresentação de demonstrações consolidadas ser tão representativa que impossibilita ao usuário conseguir efetuar uma análise adequada da situação patrimonial e financeira do grupo econômico. Por outro lado, é possível que uma holding deixe de consolidar alguma controlada, cujos efeitos não sejam relevantes e nem disseminados. Nesses casos, a inclusão de uma ressalva pode ser eventualmente apropriada, uma vez que embora os efeitos possam não ser relevantes ou disseminados, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil que estão alinhadas com as normas internacionais de relatório financeiro, a divulgação das informações deve-se dar sempre sob a perspectiva do grupo econômico, que estaria prejudicada quando a holding deixa de apresentar demonstrações consolidadas desse grupo econômico. As circunstâncias individuais devem ser analisadas, considerando o que prevê a norma NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente.
13. Cabe destacar também que, para fins de aplicação do parágrafo 10 (d) do Pronunciamento Técnico CPC 36 (R2), a controladora final (ou intermediária) da controladora deve estar domiciliada no Brasil. Exemplificando, uma *holding* domiciliada no Brasil, que controle determinadas subsidiárias no Brasil e seja ela própria controlada por uma entidade domiciliada no exterior, deve preparar suas próprias demonstrações financeiras consolidadas, mesmo que sua controladora no exterior apresente demonstrações financeiras

consolidadas de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro – IFRS, emitidas pelo IASB. Esse entendimento decorre do fato que as demonstrações financeiras da entidade domiciliada no exterior provavelmente não irão conter uma afirmação de que suas demonstrações foram preparadas de acordo com o Pronunciamentos Técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, conforme requerido pelo parágrafo 10 (d) do Pronunciamento Técnico CPC 36 (R2).

14. Os anexos I e II desse CT proporcionam modelos de relatório de auditoria refletindo (i) os casos em que seria aplicável somente uma ressalva, e (ii) os casos em que seria necessário a emissão de um relatório de auditoria adverso.
15. Este CT entra em vigor a partir da data de sua publicação.

São Paulo, 07 de março de 2012.

Eduardo Augusto Rocha Pocetti
Presidente da Diretoria Nacional

Idésio da Silva Coelho Júnior
Diretor Técnico

MODELO DE RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES COM PARÁGRAFO DE MODIFICAÇÃO, NOS CASOS EM QUE AINDA É POSSÍVEL CONCLUIR SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS, SEM QUANTIFICAÇÃO DOS EFEITOS.

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

(Destinatário apropriado)

Introdução

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 com ressalva.

Base para opinião com ressalva

A Companhia ABC não está divulgando demonstrações financeiras consolidadas em conjunto ou separadamente às demonstrações individuais, conforme requerido pelo Pronunciamento Técnico CPC 36 (R2) – Demonstrações Consolidadas. Se a Companhia tivesse apresentado demonstrações financeiras consolidadas, alguns elementos nas demonstrações financeiras teriam sido afetados de forma relevante. Os efeitos da não apresentação de demonstrações financeiras consolidadas não foram determinados.

Opinião com ressalva

Em nossa opinião, exceto pela insuficiência de divulgação referente ao assunto descrito no parágrafo Base para opinião com ressalva, 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.

Ênfase (quando requerido)

Outros assuntos (quando requerido)

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.

MODELO DE RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES COM PARÁGRAFO DE MODIFICAÇÃO, NOS CASOS EM QUE O AUDITOR TERÁ QUE EMITIR UMA OPINIÃO ADVERSA, SEM QUANTIFICAÇÃO DOS EFEITOS

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

(Destinatário apropriado)

Introdução

Examinamos as demonstrações financeiras da Companhia ABC (a “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 pelo auditor 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 adversa.

Base para opinião adversa

A Companhia ABC não está divulgando demonstrações financeiras consolidadas em conjunto ou separadamente às demonstrações individuais, conforme requerido pelo Pronunciamento Técnico CPC 36 (R2) – Demonstrações Consolidadas. Se a Companhia tivesse apresentado demonstrações financeiras consolidadas, muitos elementos nas demonstrações financeiras teriam sido afetados de forma significativa e generalizada. Os efeitos da não apresentação de demonstrações financeiras consolidadas não foram determinados.

Opinião adversa

Em nossa opinião, devido à relevância das divulgações não efetuadas descritas no parágrafo Base para opinião adversa, as demonstrações financeiras individuais acima referidas não apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Cia. 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.

Ênfase (quando requerido)

Outros assuntos (quando requerido)

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.