

**REVOGADO EM 3/5/2011**

## **COMUNICADO TÉCNICO IBRACON N 01/2009**

Emissão de Parecer dos Auditores Independentes sobre o exame das primeiras demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as novas práticas contábeis adotadas no Brasil trazidas pela Lei nº 11.638/07, Medida Provisória 449/08 e pelos Pronunciamentos contábeis editados pelo CPC.

### **OBJETIVO**

1. Este Comunicado Técnico (CT) tem por objetivo orientar os auditores independentes na emissão de parecer sobre as primeiras demonstrações contábeis elaboradas pelas entidades de acordo com as novas práticas contábeis adotadas no Brasil, com atendimento da Lei nº 11.638/07, Medida Provisória nº 449/08 e dos Pronunciamentos contábeis emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC que se refiram, portanto, a um período ou a um exercício social iniciado a partir de 1º de janeiro de 2008.
2. Este CT aborda como os pareceres de auditoria devem tratar os seguintes temas: (a) comparabilidade das demonstrações contábeis entre os exercícios; (b) concessões especiais conferidas pelo CPC 13, para (i) não reapresentação das cifras referentes ao exercício anterior, para fins de comparação e (ii) dispensa da necessidade da apresentação das demonstrações do fluxo de caixa e do valor adicionado referentes ao exercício anterior; e (c) ajustes nas demonstrações contábeis do exercício anterior, apresentadas para fins de comparação, nos casos em que houve mudança de auditor no exercício atual.

### **COMPARABILIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS ENTRE OS EXERCÍCIOS**

3. Em decorrência da promulgação, em 28 de dezembro de 2007, da Lei n. 11.638, com vigência a partir de 1 de janeiro de 2008, e da edição da Medida Provisória no. 449/08, o CPC emitiu o Pronunciamento Técnico CPC 13 - Adoção Inicial da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08, que aborda a forma como as exigências de ajustes de práticas contábeis trazidos pela referida Lei devem ser tratados.

4. Conforme previsto no CPC 13:

Item 3: “As exigências de ajustes trazidos pela Lei nº 11.638/07 e Medida Provisória nº 449/08 não se enquadram como mudança de circunstâncias, estimativas ou evento econômico subsequente, pois decorrem de processo ~~moa~~ativo em direção às Normas Internacionais de Contabilidade. Assim, este Pronunciamento considera que os ajustes devem ser contabilizados de acordo com as disposições contábeis aplicáveis à mudança de critério (ou prática) contábil. A esse respeito, o § 1º do art. 186 da Lei nº 6.404/76 determina que os correspondentes ajustes iniciais ~~ev~~em ser contabilizados na conta de lucros ou prejuízos acumulados. A norma sobre “Práticas Contábeis, Mudanças nas

*Estimativas Contábeis e Correção de Erros” requer que, além de discriminar os efeitos da adoção da nova prática contábil na conta de lucros ou prejuízos acumulados, a entidade deve demonstrar o balanço de abertura para cada conta ou grupo de contas relativo ao período mais antigo apresentado para fins de comparação, bem como os demais valores comparativos apresentados, como se a nova prática contábil estivesse sempre em uso. Todavia, para fins da aplicação inicial da Lei nº. 11.638/07 e Medida Provisória nº 449/08, este Pronunciamento desobriga as entidades quanto à aplicação dessa norma, ou seja, ao aplicar a Lei pela primeira vez, as entidades são requeridas apenas a aplicar o § 1º. do art. 186 acima referido. ”*

*Item 4: “Embora desobrigadas de reapresentação das cifras comparativas nos termos do item anterior, as entidades podem optar por efetuar essa reapresentação e, nesse caso, o presente Pronunciamento inclui dispensas específicas para evitar custos que, provavelmente, superariam os benefícios para os preparadores e os usuários de demonstrações contábeis, além de determinadas outras exceções por razões práticas.”*

*Item 10: “A entidade deve elaborar balanço patrimonial inicial na data de transição para as novas práticas contábeis adotadas no Brasil, que é o ponto de partida para sua contabilidade de acordo com a Lei nº 11.638/07 e Medida Provisória nº 449/08. Esse balanço patrimonial inicial deve ser elaborado de acordo com os termos deste Pronunciamento. Por exemplo: para uma entidade que tem seu exercício social coincidente com o ano-calendário, a data-base das primeiras demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as novas práticas contábeis adotadas no Brasil é 31 de dezembro de 2008. Nesse caso, a data de transição dependerá da opção feita pela entidade, constante dos itens 3 e 4, considerando que:*

- (a) se optar por seguir estritamente o § 1º do art. 186 da Lei nº 6.404/76, a data de transição será a abertura em 1º de janeiro de 2008 ou o encerramento em 31 de dezembro de 2007;*
- (b) se optar por reapresentar cifras comparativas ajustadas conforme a norma “Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros”, a data de transição será o início do exercício mais antigo apresentado, ou seja, a abertura em 1º de janeiro de 2007 ou o encerramento em 31 de dezembro de 2006.”*

5. Assim, nessa fase de transição, aplicável somente para o exercício de 2008, que incluirá os ajustes decorrentes de mudanças de práticas contábeis exclusivamente introduzidos pela Lei 11.638/07 e Medida provisória 449, conforme previsto no CPC 13, as entidades têm a opção de:

- (i) registrar os ajustes aplicáveis ao balanço de abertura, na conta de lucros ou prejuízos acumulados como ajustes de exercícios anteriores, mantendo as cifras relativas ao período anterior, apresentadas para fins de comparação, como reportados no exercício anterior, sem alterações (item 10 (a) do CPC 13); ou*

- (ii) reapresentar as cifras do exercício anterior, incluindo balanço patrimonial, demonstrações do resultado, do patrimônio líquido, fluxo de caixa e do valor adicionado, quando aplicável, para apresentá-las de acordo com as práticas contábeis aplicáveis para 2008 como se a nova prática contábil estivesse sempre em uso, conforme previsto na norma “Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros” (item 10 (b) do CPC 13).

6. O IBRACON entende que a opção que melhor atende às práticas contábeis adotadas no Brasil (que estão alinhadas às normas internacionais de contabilidade – IFRS), é aquela que consta do item 10 (b) do CPC 13 e, portanto, recomenda essa aplicação.

7. Nos casos em que a entidade seguir a opção 10 (b) do CPC 13 e, portanto, reapresentar as cifras do(s) exercício(s) anterior(es) conforme previsto na norma sobre “Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros”, o parecer do auditor deverá seguir a seguinte estrutura (assumindo-se que não há ressalvas, nem limitação na extensão dos trabalhos para qualquer exercício):

- (a) primeiro parágrafo identificará tanto as demonstrações contábeis do exercício atual quanto do(s) exercício(s) ou período(s) anterior(es), incluindo, quando aplicável a demonstração do valor adicionado;
- (b) segundo parágrafo descrevendo a extensão dos trabalhos;
- (c) terceiro parágrafo expressando opinião para todos os exercícios que estão sendo apresentados;
- (d) pelo fato de as demonstrações contábeis apresentadas para fins de comparação serem diferentes daquelas originalmente divulgadas, e considerando a relevância dos ajustes efetuados, o auditor poderá incluir parágrafo de ênfase, destacando esse fato.

O Anexo I inclui modelo de parecer, com essa ênfase para fins de orientação.

8. Nos casos em que houver mudanças de práticas contábeis e a entidade optar por seguir o item 10 (a) do CPC 13, as demonstrações contábeis de exercício(s) ou período(s) anterior(es) apresentada(s) para fins de comparação terão sido preparadas por um conjunto de normas diferentes do exercício atual. Nessa situação, o parecer do auditor deverá ser redigido com a seguinte estrutura (assumindo-se uma situação em que não há limitações na extensão dos trabalhos ou ressalvas no exercício atual):

- a) primeiro parágrafo com a identificação das demonstrações contábeis do exercício atual (nos casos aplicáveis, deve incluir também nesse primeiro parágrafo a demonstração do valor adicionado);
- b) segundo parágrafo descrevendo a extensão dos trabalhos;

- c) terceiro parágrafo que expressa a opinião **somente** sobre as demonstrações contábeis do exercício atual;
- d) quarto parágrafo com a identificação das demonstrações contábeis do(s) exercício(s) ou período(s) anterior(es), apresentadas de forma conjunta com aquelas do exercício ou período atual, as bases de sua preparação, o exame conduzido, data e tipo de parecer emitido e uma descrição de eventuais ressalvas ou ênfases, conforme aplicável.

É importante observar que se a entidade optar por reportar as demonstrações contábeis como apresentadas no(s) exercício(s) anterior(es), preparadas de acordo com as práticas contábeis adotadas naquele(s) exercício(s), a entidade ainda terá a opção de substituir a demonstração das origens e aplicações de recursos (DOAR) do exercício(s) / período (s) anterior(es) pela demonstração dos fluxos de caixa, de forma comparativa com o exercício atual. Nos casos em que no exercício anterior não havia demonstração de fluxos de caixa, apresentada como informação suplementar, mas a administração decide apresentá-la para fins de comparação, o atual parecer do auditor deverá cobrir esse demonstrativo em um parágrafo adicional, após o parágrafo referido na letra (d) acima.

Em relação à estrutura acima comentada, ver modelo no Anexo II.

#### **AJUSTES NAS DEMONSTRAÇÕES DO(S) EXERCÍCIO(S) ANTERIOR(ES), APRESENTADAS PARA FINS DE COMPARAÇÃO, NOS CASOS EM QUE HOUE MUDANÇA DE AUDITOR NO EXERCÍCIO ATUAL.**

9. As normas de auditoria aplicáveis no Brasil prevêm que nos casos em que um auditor sucede outro auditor, o auditor sucessor deve mencionar em seu parecer que as demonstrações contábeis do(s) exercício(s) anterior(es) que estão sendo apresentadas para fins de comparação, foram examinadas por outros auditores, referindo a data do parecer destes, expressando as eventuais ressalvas e ênfases, seus efeitos e possíveis reflexos no exercício atual.

10. Em decorrência das mudanças de práticas contábeis adotadas no Brasil, introduzidas pela Lei 11.638/07, Medida Provisória 449/08 e pela edição de novas normas contábeis por parte do CPC, as demonstrações contábeis de exercício(s) anterior(es), apresentadas para fins de comparação, provavelmente serão ajustadas, ou por meio de ajustes à conta de lucros (prejuízos) acumulados ou por meio de reapresentação segundo a norma “Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros”. Na situação de reapresentação das cifras do exercício anterior, surge a necessidade de o auditor sucessor observar um adequado procedimento ao emitir seu parecer sobre as demonstrações contábeis do exercício corrente.

11. Considerando que as normas de auditoria aplicáveis no Brasil ainda não tratam dos procedimentos que devem ser adotados pelo auditor sucessor nesses casos, o IBRACON entende que uma adequada orientação a ser observada é a que consta da norma internacional de auditoria (ISA 710, versão revisada em dezembro de 2008), que estabelece que o tema deve ser discutido pelo auditor com a administração da entidade e o auditor

antecessor deve ser comunicado. Portanto, na situação de reapresentação das cifras do exercício anterior, a administração da entidade deve preparar as demonstrações contábeis ajustadas do(s) exercício(os) anterior(es) e o auditor antecessor deverá auditar referidos ajustes e reemitir seu parecer sobre essas demonstrações contábeis modificadas. O auditor sucessor deverá, quando fizer referência em seu parecer que as demonstrações contábeis do(s) exercício(s) anterior(es) foram examinadas por outros auditores, referir-se a essas demonstrações contábeis modificadas e o novo parecer emitido pelo auditor antecessor. O Anexo III deste CT apresenta texto traduzido da norma internacional com o objetivo de ajudar na orientação desse processo.

12. Por outro lado, a norma internacional também prevê que o auditor antecessor pode estar impedido ou não ser capaz de reemitir seu parecer de auditoria sobre as demonstrações contábeis modificadas do exercício anterior. Esse fato deverá ser documentado pela entidade e pelo auditor antecessor. Excepcionalmente nessas situações, o auditor sucessor poderá ser contratado para auditar e aplicar procedimentos de auditoria sobre os ajustes decorrentes de mudanças de práticas contábeis. Em um parágrafo de ênfase deve indicar que o auditor antecessor emitiu parecer sobre as demonstrações contábeis do(s) exercício(s) anterior(es) antes dos ajustes efetuados. Em adição, se o auditor sucessor for contratado para auditar e aplicar procedimentos suficientes que o satisfaça quanto à adequação dos ajustes, poderá incluir o seguinte parágrafo adicional no seu parecer:

O exame das demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2007, preparadas originalmente antes dos ajustes decorrentes das mudanças de práticas contábeis descritos na nota X, foi conduzido sob a responsabilidade de outros auditores independentes, que emitiram parecer sem ressalvas (ou mencionar as ressalvas), com data de XXXX de YYYY de 2008. Em conexão com nosso exame das demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2008, auditamos, também, os ajustes decorrentes de mudança de prática contábil descritos nessa Nota X. Em nossa opinião, tais ajustes são adequados e foram corretamente efetuados, considerando todos os aspectos relevantes. Fomos contratados somente para auditar os ajustes descritos na Nota X e não para auditar, revisar ou aplicar quaisquer outros procedimentos sobre as demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2007 e, portanto, não expressamos opinião sobre referidas demonstrações.

13. O auditor antecessor, quando for contratado para reemitir seu parecer, deverá aplicar procedimentos suficientes que o satisfaça quanto à adequação dos ajustes (ver Anexo III) e quanto às divulgações adequadas nas demonstrações contábeis em consonância com a norma Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros. Caso isso seja verificado, reemitirá seu parecer para as demonstrações contábeis do exercício anterior que estão sendo apresentadas para fins de comparação com as demonstrações contábeis referentes ao exercício atual, e incluirá um parágrafo de ênfase após a opinião para descrever a situação, que poderá ser da seguinte forma:

Conforme descrito na nota explicativa X às demonstrações contábeis, em decorrência das mudanças nas práticas contábeis adotadas no Brasil, durante 2008, o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 2007 e as correspondentes

demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos [ou dos fluxos de caixa, se a administração da entidade optar por substituí-la] do exercício findo em 31 de dezembro de 2007 foram ajustadas e estão sendo reapresentadas como previsto na NPC 12 - Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros.

14. Conforme descrito no item 1, este CT tem por objetivo orientar os auditores independentes na emissão de parecer sobre as primeiras demonstrações contábeis elaboradas pelas entidades de acordo com as novas práticas contábeis adotadas no Brasil. Essa orientação e os exemplos incluídos nos anexos são genéricos e, assim, poderão existir particularidades em função de normas específicas de reguladores. Portanto, o IBRACON orienta seus associados que essas situações particulares devem ser adequadamente adaptadas, considerando os princípios e/ou orientações gerais tratadas neste CT.

São Paulo, 19 de janeiro de 2009.

**Ana María Elorrieta**  
Presidenta da Diretoria Nacional

**Wanderley Olivetti**  
Diretor de Assuntos Técnicos

#### Anexo I

Modelo de parecer para entidades que seguirem a opção que consta do item 10 (b) do CPC 13 e, portanto, adotaram a norma sobre “Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros.”

#### Anexo II

Modelo de parecer para entidades que seguirem a opção que consta do item 10 (a) do CPC 13 e, portanto, não adotaram a norma sobre “Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros.”

#### Anexo III

Orientação quanto aos procedimentos de auditoria a serem observados por ocasião da reemissão de parecer de auditoria, nos casos de mudança de auditor no exercício atual.

## ANEXO I

MODELO DE PARECER PARA ENTIDADES QUE SEGUIREM A OPÇÃO QUE CONSTA DO ITEM 10 (B) DO CPC 13 E, PORTANTO, ADOTARAM A NORMA SOBRE “PRÁTICAS CONTÁBEIS, MUDANÇAS NAS ESTIMATIVAS CONTÁBEIS E CORREÇÃO DE ERROS”

### **PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES**

Aos Acionistas, Conselheiros e Diretores da  
Entidade X  
Cidade - Estado

1. Examinamos os balanços patrimoniais (controladora e consolidado – *quando aplicável*) da Entidade X em 31 de dezembro de 2008 e de 2007, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido, dos fluxos de caixa e do valor adicionado (*quando aplicável*), correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua Administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

2. Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria aplicáveis no Brasil e compreenderam: a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e os sistemas contábil e de controles internos da Entidade; b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela Administração da Entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

3. Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Entidade X em 31 de dezembro de 2008 e de 2007, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido, os seus fluxos de caixa e os valores adicionados (*quando aplicável*) nas operações referentes aos exercícios findos nessas datas, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

4. Conforme mencionado na nota explicativa X, em decorrência das mudanças nas práticas contábeis adotadas no Brasil, durante 2008, as demonstrações contábeis referentes ao exercício anterior, apresentadas para fins de comparação, foram ajustadas e estão sendo reapresentadas como previsto na NPC 12 - Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros.

## ANEXO II

MODELO DE PARECER PARA ENTIDADES QUE SEGUIREM A OPÇÃO QUE CONSTA DO ITEM 10 (A) DO CPC 13 E, PORTANTO, NÃO ADOTARAM A NORMA SOBRE “PRÁTICAS CONTÁBEIS, MUDANÇAS NAS ESTIMATIVAS CONTÁBEIS E CORREÇÃO DE ERROS”

### **PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES**

Aos Acionistas, Conselheiros e Diretores da

Entidade X

Cidade - Estado

1. Examinamos o(s) balanço(s) patrimonial(is) (controladora e consolidado – *quando aplicável*) da Entidade X em 31 de dezembro de 2008, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido, dos fluxos de caixa e do valor adicionado (*quando aplicável*) correspondentes ao exercício findo nessa data, elaborado(s) sob a responsabilidade de sua Administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

2. Nosso(s) exame(s) foi(ram) conduzido(s) de acordo com as normas de auditoria aplicáveis no Brasil e compreenderam: a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e os sistemas contábil e de controles internos da Entidade; b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela Administração da Entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

3. Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Entidade X em 31 de dezembro de 2008, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido, os seus fluxos de caixa e os valores adicionados (*quando aplicável*) nas operações referentes ao exercício findo nessa data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

4. Anteriormente, auditamos as demonstrações contábeis (controladora e consolidado – *quando aplicável*) referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2007, compreendendo o balanço patrimonial, as demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos desse exercício, além das informações suplementares compreendendo as demonstrações do fluxo de caixa e do valor adicionado (*quando aplicável*), sobre as quais emitimos parecer sem ressalva [ou descrever eventual ressalva, quando aplicável], datado de \_\_, de \_\_\_\_\_, de 2008. Conforme mencionado na nota explicativa X, as práticas contábeis adotadas no Brasil foram alteradas a partir de 1º de janeiro de 2008. As demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2007, apresentadas de forma conjunta com as demonstrações contábeis de 2008, foram elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil vigentes até 31 de dezembro de 2007 e, como permitido pelo Pronunciamento Técnico CPC 13 - Adoção Inicial da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08, não estão sendo reapresentadas com os ajustes para fins de comparação entre os exercícios.



5. As demonstrações dos fluxos de caixa e do valor adicionado (*quando aplicável*) correspondentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2007, preparadas em conexão com as demonstrações contábeis do exercício de 2008, foram submetidas aos mesmos procedimentos de auditoria descritos no parágrafo 2 e, em nossa opinião, essas demonstrações estão adequadamente apresentadas, em todos os seus aspectos relevantes, em relação às demonstrações contábeis mencionadas no parágrafo 4, tomadas em conjunto.  
(\* )

(\* ) Este quinto parágrafo é aplicável para os casos em que as demonstrações contábeis do exercício anterior foram originalmente auditadas e não havia demonstração de fluxos de caixa, apresentada como informação suplementar, mas a administração decidiu apresentá-la para fins de comparação apenas no exercício atual, em substituição à demonstração das origens e aplicações de recursos, conforme descrito no item 8 desse Comunicado Técnico – CT.

### ANEXO III

#### ORIENTAÇÃO QUANTO AOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA A SEREM EXECUTADOS POR OCASIÃO DA REEMISSÃO DE PARECER DE AUDITORIA

A norma internacional de auditoria ISA 710 – Comparativos, emitida pelo International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), trata da reemissão de parecer pelo auditor antecessor, conforme abordado nos itens 11 e 12 desse Comunicado Técnico – CT, mas não trata de procedimentos a executar para a reemissão de seu parecer.

A partir da leitura do ISA 710 e das normas de auditoria do AICPA - American Institute of Certified Public Accountants, o IBRACON entende que os seguintes aspectos devem ser observados:

#### **Reemissão do parecer originalmente emitido pelo auditor:**

1. Se, durante a auditoria do exercício corrente, o auditor tomar conhecimento de circunstâncias ou eventos que afetam as demonstrações contábeis do exercício / período anterior, o auditor deve considerar essas circunstâncias ou eventos para atualizar seu parecer sobre as demonstrações contábeis do exercício / período anterior. Por exemplo, se o auditor emitiu anteriormente parecer com ressalvas ou adverso sobre as demonstrações contábeis do exercício / período anterior em razão de descumprimento de práticas contábeis adotadas no Brasil, por parte da entidade, e essas demonstrações contábeis forem reemitidas no exercício / período corrente com o objetivo de cumprir com as práticas contábeis, o novo parecer do auditor sobre as demonstrações contábeis do exercício / período anterior deve indicar que referidas demonstrações contábeis foram reemitidas, com novo parecer sem ressalvas.

2. Se, em um novo parecer, a opinião do auditor é diferente da opinião originalmente emitida sobre as demonstrações contábeis do exercício / período anterior, o auditor deve divulgar no seu parecer os fatos que suportam a alteração de sua opinião em um parágrafo separado precedendo o parágrafo de opinião. Esse parágrafo deve conter (a) a data do parecer originalmente emitido pelo auditor, (b) o tipo de parecer originalmente emitido, (c) as circunstâncias ou eventos que levaram o auditor a emitir uma opinião diferente daquela originalmente emitida, e (d) que a nova opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis do exercício / período anterior é diferente daquela originalmente emitida sobre as demonstrações contábeis daquele exercício / período. A seguir, apresentamos um exemplo desse tipo de parágrafo que talvez seja apropriado quando o auditor reemite parecer sobre as demonstrações contábeis do exercício / período anterior, cuja opinião difere daquela originalmente emitida por ele:

#### *Parecer dos Auditores Independentes*

*Em nosso parecer datado de 1º de março de 20x2, expressamos opinião de que as demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 20x1 não representavam adequadamente a posição patrimonial, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido, os fluxos de caixa e nem o valor*

*adicionado da Entidade XXXX, conforme as práticas contábeis adotadas no Brasil em razão do não cumprimento, por parte da Entidade, das práticas contábeis adotadas no Brasil para os seguintes itens: (a) o ativo imobilizado da Entidade não tem sido depreciado de acordo com a expectativa de vida útil, e (b) a Entidade não registrou imposto de renda diferido sobre diferenças temporais. Conforme descrito na nota explicativa XX, a Entidade alterou suas práticas contábeis referentes aos itens mencionados anteriormente e reemitiu as demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 20X1, para adequá-las às práticas contábeis adotadas no Brasil. Dessa forma, nossa opinião revisada sobre as demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 20x1, conforme apresentamos neste parecer, é diferente daquela emitida anteriormente no nosso parecer datado de 1º de março de 20X2.*

*Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas, representam adequadamente, em todos aspectos relevantes, a posição patrimonial da Entidade em 31 de dezembro de 20X2 e 20X1, os resultados de suas operações, as mudanças do patrimônio líquido, os fluxos de caixa e o valor adicionado, referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.*

### **Parecer do Auditor Antecessor**

3. O auditor antecessor geralmente pode, a pedido de um ex-cliente, reemitir o seu parecer sobre demonstrações contábeis, referentes a exercícios/períodos anteriores sob sua responsabilidade, desde que seja contratado pelo ex-cliente para a realização do serviço e execute os procedimentos descritos no parágrafo 4.

### **Reemissão do Parecer do Auditor Antecessor**

4. Antes de reemitir - ou consentir com a reutilização de - um parecer emitido anteriormente sobre demonstrações contábeis de anos/períodos anteriores, quando estas demonstrações contábeis serão apresentadas de forma comparativa com as demonstrações contábeis de exercício/período subsequente, o auditor antecessor deve considerar se o parecer anteriormente emitido sobre aquelas demonstrações contábeis ainda é apropriado. A forma atual ou a maneira de apresentação de demonstrações contábeis de exercício/período anterior, ou um ou mais eventos subsequentes, podem tornar o parecer anteriormente emitido inapropriado. Conseqüentemente, o auditor antecessor deve: (a) ler as demonstrações contábeis do exercício/período corrente; (b) comparar as demonstrações contábeis do período/exercício anterior sobre as quais seu parecer foi emitido com as demonstrações contábeis do exercício/período corrente para fins de comparação; e (c) obter cartas de representação da Administração do ex-cliente e do auditor sucessor. A carta de representação da Administração do ex-cliente deve indicar: (a) se alguma informação chegou ao conhecimento da Administração que a levasse a acreditar que qualquer representação fornecida anteriormente devesse ser modificada; e (b) se ocorreu qualquer

evento subsequente à data do último balanço patrimonial auditado pelo auditor antecessor que pudesse requerer ajustes ou divulgações nessas demonstrações contábeis. A carta de representação do auditor sucessor deve indicar se a auditoria por ele executada revelou quaisquer assuntos que na opinião do auditor sucessor pudesse ter um efeito significativo ou requerer divulgações nas demonstrações contábeis auditadas pelo auditor antecessor. Também, o auditor antecessor pode considerar parte da auditoria executada por outros auditores independentes. No entanto, o auditor antecessor não deve se referir ao parecer ou aos trabalhos do auditor sucessor em seu parecer reemitido.

5. Um auditor antecessor que concordou em reemitir seu parecer pode tomar conhecimento de eventos ou transações que ocorreram subsequentemente à data de seu parecer sobre demonstrações contábeis de exercícios/períodos anteriores que podem afetar o seu parecer emitido anteriormente (por exemplo, o auditor sucessor pode indicar em sua carta de representação que certos assuntos tiveram um efeito material nas demonstrações contábeis auditadas pelo auditor antecessor). Nessas circunstâncias, o auditor antecessor deve fazer indagações e realizar outros procedimentos que ele considere necessários (por exemplo, revisar os papéis de trabalho do auditor sucessor que documentem assuntos que afetam exercícios/períodos anteriores). O auditor deve então decidir, com base nas evidências de auditoria obtidas, se o seu parecer deve ser modificado. Se o auditor antecessor concluir que seu parecer deva ser modificado, ele deve seguir a orientação contida nos parágrafos 1, 2 e 6 deste anexo III.

6. O conhecimento pelo auditor antecessor das atividades correntes de seu ex-cliente é obviamente limitado pela ausência de um relacionamento contínuo. Conseqüentemente, quando reemitir o parecer sobre demonstrações contábeis de exercícios/períodos anteriores, o auditor antecessor deve usar a mesma data de seu parecer anteriormente emitido para evitar qualquer interpretação/entendimento de que ele examinou quaisquer registros, transações ou eventos após aquela data. Se o auditor antecessor modificar o seu parecer ou se as demonstrações contábeis forem refeitas, o auditor deve reemitir o seu parecer com dupla data.