

COMUNICADO TÉCNICO IBRACON Nº 04/2010 (R2)

Orientação aos auditores independentes para a emissão do seu relatório sobre as demonstrações contábeis referentes aos exercícios findos 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 contábeis referentes aos exercícios findos em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2010, considerando as seguintes situações (*):
 - (a) demonstrações contábeis individuais elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, como exigido pela legislação societária e quando essas demonstrações contábeis individuais atenderem simultaneamente tanto as práticas contábeis adotadas no Brasil como as IFRS;
 - (b) demonstrações contábeis consolidadas elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e normas internacionais de relatório financeiro (IFRS); e
 - (c) quando aplicável, apresentação dessas demonstrações (individuais e consolidadas) lado a lado, em um único conjunto de demonstrações contábeis ou separadamente (um conjunto contendo as demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e outro conjunto de acordo com as IFRS).
- (*) 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. As expressões “demonstrações contábeis” e “demonstrações financeiras” citadas neste CT possuem o mesmo significado.

Antecedentes

2. Em 13 de julho de 2007, a CVM editou a Instrução CVM n.º 457, que dispõe sobre a elaboração e divulgação das demonstrações contábeis consolidadas, com base no padrão contábil internacional emitido pelo *International Accounting Standards Board* (IASB).
3. O art. 1º da Instrução CVM n.º 457/07, 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 das NBCs TG convergidos em 2009

4. Em 25 de novembro e em 9 de dezembro de 2010, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emitiu a NBC TG 37 e a NBC TG 43, respectivamente, que tratam da Adoção Inicial das NBCs TG convergidas em 2009. De acordo com o contemplado nessas Normas, não deve haver outra divergência entre o patrimônio líquido consolidado e o resultado consolidado constante das

demonstrações contábeis 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 contábeis individuais, em decorrência da avaliação dos investimentos em controladas ou em empreendimentos controlados em conjunto pelo método de equivalência patrimonial, assim como pela eventual manutenção de saldos no diferido dessas demonstrações contábeis individuais, conforme permitido pela Lei n.º 11.941, que alterou a Lei das Sociedades por Ações. O eventual saldo do antigo ativo diferido existente naquela oportunidade, em situação normal, já deveria ter sido substancialmente amortizado até 31 de dezembro de 2014 e a diferença proveniente da utilização do método da equivalência patrimonial na avaliação dos investimentos mencionados anteriormente deixou de existir a partir de 31 de dezembro de 2014 em decorrência da alteração havida nas normas internacionais de relatório financeiro, conforme mencionado no item 8.

5. Dessa forma, não mais existem as diferenças relevantes entre as demonstrações contábeis elaboradas com a plena observância dos documentos contendo normas contábeis emitidas pelo CFC e aquelas contendo as normas internacionais de relatório financeiro que impediam a emissão de opinião sobre o atendimento simultâneo das práticas contábeis adotadas no Brasil e normas internacionais de relatório financeiro (IFRS).
6. Por meio da Interpretação Técnica ITG 09 do CFC, que trata das demonstrações contábeis individuais, demonstrações separadas, demonstrações consolidadas e aplicação do método de equivalência patrimonial, entre outros assuntos, o CFC esclarece que, enquanto mantida a atual legislação societária brasileira, será requerida a apresentação das demonstrações contábeis individuais de todas as entidades, mesmo quando apresentadas as demonstrações contábeis consolidadas.
7. No caso de adoção de nova política contábil, incluindo reclassificações, de forma retrospectiva, nos termos da NBC TG 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).

Alterações nas Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS) em 2014

8. Em 2014, o IASB alterou a IFRS que trata das demonstrações contábeis separadas (*IAS 27 – Separate Financial Statements*), passando a permitir a adoção do método de equivalência patrimonial como um dos métodos aceitos para avaliação dos investimentos em controladas, coligadas e em empreendimento controlado em conjunto, nas demonstrações contábeis separadas. Como no Brasil esses investimentos já eram avaliados pelo método de equivalência patrimonial nas demonstrações contábeis individuais, a alteração promovida pelo IASB no IAS 27, não resultou em modificação no Brasil, somente passando a permitir, no IFRS, para as demonstrações contábeis separadas, também a aplicação do método de equivalência patrimonial para os investimentos que assim se qualificarem.

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

9. Em 27 de novembro de 2009, o CFC emitiu novas normas de auditoria (NBCs TA), convergidas com as normas internacionais de auditoria (ISAs). Essas normas trouxeram uma série de alterações, destacando-se, entre elas, a forma e conteúdo do Relatório do Auditor Independente, anteriormente denominado Parecer do Auditor Independente, que passou a ser utilizado pelos auditores independentes para as auditorias de demonstrações contábeis dos exercícios findos em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2010.

Entendimento e orientação

10. Conforme mencionado no item 9, as novas normas de auditoria emitidas pelo CFC estão em vigor desde 1º de janeiro de 2010. Dessa forma, devem ser utilizados os novos modelos de Relatório do Auditor Independente (relatório) para as auditorias dessas demonstrações contábeis. No Anexo I deste CT, reproduz-se modelo de relatório, sem modificações, extraído da NBC TA 700 (*). É requerido que os auditores independentes atentem para as demais situações apresentadas nessa norma e nas:
- (a) NBC TA 705, no caso do relatório conter modificações (adverso, abstenção de opinião ou ressalva);
 - (b) NBC TA 706, quando for necessária a adição de parágrafo de ênfase ou parágrafo de outros assuntos; e
 - (c) NBC TA 710, quando se tratar de demonstrações contábeis comparativas e não valores correspondentes.
- (*) As NBCs TA emitidas pelo CFC possuem a mesma numeração das normas internacionais equivalentes (ISAs) emitidas pelo IAASB da Federação Internacional de Contadores (IFAC); portanto, neste CT estão sendo citadas apenas as NBCs TA, uma vez que elas estão convergidas com as referidas normas internacionais.

Apresentação de demonstrações contábeis lado a lado

11. Desde 1976, com a edição da Lei n.º 6.404/76, tem sido prática no Brasil apresentar demonstrações contábeis individuais da controladora e demonstrações contábeis consolidadas, lado a lado, em um único conjunto de demonstrações contábeis. Nesse caso, um único relatório do auditor poderá se referir tanto as demonstrações contábeis individuais como as demonstrações contábeis consolidadas. Nada impede, entretanto, que sejam elaborados dois conjuntos de demonstrações contábeis (um individual e outro consolidado), desde que seja mencionada em cada conjunto de demonstrações contábeis, a existência do outro conjunto, conforme mencionado no item 18.
12. A permissão de se utilizar, também, o método da equivalência patrimonial para avaliação dos investimentos nas demonstrações separadas, conforme mencionado no item 8, eliminou a outra diferença relevante (além da manutenção do diferido já comentada) que existia entre essas demonstrações e as demonstrações contábeis individuais requeridas pela legislação societária brasileira, tornando possível que as demonstrações contábeis individuais e consolidadas atendam simultaneamente as práticas contábeis adotadas no Brasil e normas internacionais de relatório financeiro e, dessa forma, possibilitando a emissão de relatório de auditoria com uma única opinião sobre essas demonstrações contábeis que atendem às duas

estruturas de relatório financeiro, conforme exemplo de relatório incluso no Anexo III, quando atendidas as considerações mencionadas no item 16.

13. 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 são estabelecidas pelos respectivos órgãos reguladores, podem, ainda, não ter adotado todos os pronunciamentos e orientações técnicas emitidos pelo CFC por falta de aprovação pelos respectivos reguladores.
14. Como as diferenças remanescentes entre as práticas contábeis adotadas por algumas 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 contábeis elaboradas com a utilização de práticas contábeis diferentes. Logo, de uma forma geral, o auditor está impossibilitado de emitir opinião sobre conjuntos distintos de demonstrações contábeis apresentadas lado a lado em um único relatório.
15. Dessa forma, essas entidades devem apresentar suas demonstrações contábeis individuais e consolidadas de acordo com as práticas contábeis aplicáveis para seus setores e, separadamente, outro conjunto distinto de demonstrações contábeis consolidadas elaboradas de acordo com as IFRS. O CFC emitiu o Comunicado Técnico CTA 03 para as entidades reguladas pelo Banco Central do Brasil e o CTA 04 para as entidades reguladas pela 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 contábeis separadas de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS).

16. Podem ocorrer situações em que a entidade, além de atender a legislação societária brasileira mediante a apresentação das suas demonstrações contábeis individuais de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, atenda também as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS). Nessa circunstância, a administração da entidade deve analisar e concluir se as demonstrações contábeis individuais, 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 mesmas, principalmente os requisitos específicos do IAS 27, que trata das demonstrações contábeis separadas. O auditor deverá analisar se de fato a afirmação está adequada para o atendimento simultâneo das duas estruturas de relatório financeiro. Em se confirmando a afirmação da administração, e conforme mencionado no item 12, o relatório do auditor independente deve seguir o exemplo apresentado no Anexo III. Na impossibilidade de atendimento simultâneo das duas estruturas de relatório financeiro, deve ser utilizado o exemplo de relatório de auditoria apresentado no Anexo II.

Apresentação da demonstração do valor adicionado

17. 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 contábeis, 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 os exemplos apresentados nos Anexos II e III. Para manter a uniformidade dos relatórios de auditoria, a referência à DVA deve seguir essa disposição para todas as entidades.

Apresentação separada de dois conjuntos de demonstrações contábeis

18. Caso a opção da entidade seja apresentar dois conjuntos distintos de demonstrações contábeis, ou seja, as demonstrações contábeis individuais separadamente das demonstrações contábeis consolidadas, o auditor deve, também, emitir dois relatórios distintos. Nesse caso, com as adaptações necessárias para cada situação específica, o auditor deve adicionar um parágrafo de outros assuntos em cada um dos relatórios, observando o exemplo apresentado no quadro a seguir, que deve ser adaptado a cada relatório:

Exemplos:

- a) Parágrafo de outros assuntos nas demonstrações contábeis consolidadas:

Outros assuntos

Demonstrações contábeis individuais

A Companhia ABC elaborou um conjunto completo de demonstrações contábeis individuais para o exercício findo em 31 de dezembro de 2010 de acordo com [descrever estrutura de relatório aplicável: por exemplo “as práticas contábeis adotadas no Brasil” e/ou “as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS)”] apresentadas separadamente, sobre as quais emitimos relatório de auditoria independente separado, não contendo qualquer modificação, com data de xx de xx de 2011 [adaptar caso contenha ressalva ou outra modificação].

- b) Parágrafo de outros assuntos nas demonstrações contábeis individuais

Outros assuntos

Demonstrações contábeis consolidadas

A Companhia ABC elaborou um conjunto completo de demonstrações contábeis consolidadas para o exercício findo em 31 de dezembro de 2010 de acordo com [descrever estrutura de relatório aplicável: por exemplo “as práticas contábeis adotadas no Brasil” e/ou “as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS)”] apresentadas separadamente, sobre as quais emitimos relatório de auditoria independente separado, não contendo qualquer modificação, com data de xx de xx de 2011 [adaptar caso contenha ressalva ou outra modificação].

Modificações no relatório do auditor independente

19. No caso específico das entidades que ainda possuam saldo não amortizado em conta do ativo diferido (ver item 4), o auditor deve analisar as razões para a existência desse saldo, uma vez que em situação normal já deveria ter sido totalmente amortizado e, dessa forma, proceder à necessária modificação em sua opinião, conforme requerido pela NBC TA 705. Conforme já

mencionado anteriormente, quando aplicável, a manutenção do saldo de ativo diferido originalmente gerado até 31 de dezembro de 2008, somente poderá existir nas demonstrações contábeis individuais e não nas demonstrações contábeis consolidadas.

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 exemplo, que pode ser adaptado a outras situações, o Anexo IV apresenta um exemplo em que a ressalva somente se aplica às demonstrações contábeis consolidadas em IFRS.

Considerações adicionais para emissão do relatório de auditoria

21. Conforme já mencionado anteriormente, o relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis do exercício que findou em, ou após, 31 de dezembro de 2010 deve ser 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, destaca-se, como exemplo, a proibição de divisão de responsabilidade com outro auditor no caso desse outro auditor examinar demonstrações contábeis de investidas avaliadas pelo método de equivalência patrimonial ou incluídas nas demonstrações contábeis consolidadas, conforme estabelece a NBC TA 600, assim como o fato de que o relatório do auditor, emitido no contexto de valores correspondentes, menciona apenas as demonstrações contábeis do período corrente, de acordo com a NBC TA 710.
23. Assim, a inclusão de informações comparativas do exercício anterior e dos saldos de abertura do balanço patrimonial do início do período comparativo apresentado mais antigo torna implícito aos usuários das demonstrações contábeis 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 contábeis do exercício corrente.
24. Dessa forma, caso essa não seja a situação, o auditor das demonstrações contábeis 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 contábeis 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. No caso das informações correspondentes às demonstrações contábeis do exercício anterior ou os saldos de abertura do balanço patrimonial do exercício anterior terem sido alterados, o auditor independente atual (sucessor) deve atentar para o Comunicado Técnico específico que trata de reapresentação de demonstrações contábeis (CTA 18). Esse comunicado técnico apresenta orientações específicas para cada situação com exemplos de parágrafos adicionais que devem ser incluídos em cada uma das situações.
26. Conforme requerido pela Instrução CVM n.º 457/07, os auditores independentes devem emitir opinião sobre a adequação das demonstrações contábeis consolidadas elaboradas de acordo com as IFRS, bem como sobre a suficiência e adequação da nota explicativa referida no § 1º do art. 2º daquela Instrução. 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.

27. Tendo em vista o processo de convergência e a modificação das normas internacionais que no tocante ao reconhecimento da equivalência patrimonial nas demonstrações contábeis não consolidadas e como as diferenças que existiam por ocasião da emissão da primeira versão deste CT, podem não mais existir conforme mencionado nos itens 4 (revisado nesta versão) e 8 (incluído nesta versão), a partir de 31 de dezembro de 2014, não é mais aplicável a inclusão de parágrafo adicional no relatório do auditor independente para enfatizar a diferença que existia entre as demonstrações contábeis individuais elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e as normas internacionais de relatório financeiro.
28. Dessa forma, nesta versão foi eliminado o modelo de parágrafo de ênfase que estava incluso no Anexo II (Anexo III neste CT); todavia, o auditor independente deve requerer que a administração da entidade inclua nas notas explicativas às demonstrações contábeis de 31 de dezembro de 2014 a explicação da mudança havida nas normas internacionais de relatório financeiro que não acarretaram qualquer impacto nas demonstrações contábeis individuais de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, uma vez que o procedimento já era adotado no Brasil.
29. Na hipótese de serem emitidos relatórios de auditoria, após a emissão desta nova versão deste CT, sobre demonstrações contábeis com data base anterior a 31 de dezembro de 2014, o parágrafo de ênfase que foi eliminado dos modelos nesta nova versão do CT pode ser utilizado. De forma similar, as demonstrações contábeis individuais de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil podem não atender as *IFRS* (IAS 27). Assim, o quadro a seguir apresenta, como exemplo, o parágrafo de ênfase que seria requerido nas circunstâncias:

Ênfase

Conforme descrito na nota explicativa X, as demonstrações contábeis individuais foram elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil. No caso da Companhia ABC, essas práticas diferem das normas internacionais de relatório financeiro (*IFRS*), emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), aplicáveis às demonstrações contábeis separadas, somente no que se refere à (explicar de forma objetiva a diferença existente). Nossa opinião não está ressalvada em função desse assunto.

Modelos de relatórios do auditor independente

30. Para que se consiga uma desejada uniformidade na emissão dos relatórios por parte dos auditores independentes, este CT inclui nos Anexos exemplos de relatórios a serem utilizados pelos auditores independentes.

Vigência

31. Este Comunicado Técnico nº 04/2010 (R2) do Ibracon revoga e substitui o CT nº 04/2010 (R1)

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

São Paulo, 06 de março de 2015.

Idésio da Silva Coelho Junior
Presidente da Diretoria Nacional

Rogério Hernandez Garcia
Diretor Técnico

Anexo I

Modelo de relatório do auditor independente sem modificação, sobre as demonstrações contábeis constante da NBC TA 700

Este modelo é aplicável para: (i) demonstrações contábeis que não possuem consolidado; (ii) entidades que não são companhias abertas; e (iii) quando não é requerido e nem apresentado DVA.

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

(Destinatário apropriado)

Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia ABC (companhia), que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1 e as respectivas demonstrações do resultado, do resultado abrangente, 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 contábeis

A administração da Companhia é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis 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 contábeis 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 contábeis 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 contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, 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 contábeis 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 contábeis tomadas em conjunto.

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

Opinião

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis 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]

Anexo II

Modelo de relatório do auditor independente com opiniões separadas sobre as (i) demonstrações contábeis individuais elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e (ii) demonstrações contábeis consolidadas elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e também com as IFRS, apresentadas em conjunto (lado a lado) e que não apresentam diferença entre o resultado e o patrimônio líquido.

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

(Destinatário apropriado)

Examinamos as demonstrações contábeis 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, 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 contábeis

A administração da companhia é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis individuais de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e das demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, e de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS), emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), assim como pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração dessas demonstrações contábeis 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 contábeis 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 contábeis 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 contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, 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 contábeis 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 contábeis tomadas em conjunto.

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

Opinião sobre as demonstrações contábeis individuais

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis 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 contábeis consolidadas

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis 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]*.

Outros assuntos

Demonstrações do valor adicionado

Examinamos, também, as demonstrações individual e consolidada do valor adicionado (DVA) (*), referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 20X1, elaboradas 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 elaboram 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 contábeis 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]

(*) As notas explicativas sobre práticas contábeis devem divulgar a base para elaboração da demonstração do valor adicionado (DVA).

Anexo III

Modelo de relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis individuais e consolidadas elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e também de acordo com as IFRS, apresentadas em conjunto (lado a lado) e que não apresentam diferença entre o resultado e o patrimônio líquido.

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

(Destinatário apropriado)

Examinamos as demonstrações contábeis 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, 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 contábeis

A administração da companhia é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis individuais e consolidadas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS), emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), assim como pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração dessas demonstrações contábeis 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 contábeis 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 contábeis 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 contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, 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 contábeis 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 contábeis tomadas em conjunto.

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

Opinião

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis individuais e consolidadas acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira, individual e consolidada, da Companhia ABC em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho individual e consolidado de suas operações e os seus respectivos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, 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).¹

Outros assuntos

Demonstrações do valor adicionado

Examinamos, também, as demonstrações individual e consolidada do valor adicionado (DVA) (*), referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 20X1, elaboradas 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 elaboram 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 contábeis 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]

(*) As notas explicativas sobre práticas contábeis devem divulgar a base para elaboração da demonstração do valor adicionado (DVA).

¹ Somente nos casos em que não houver diferenças entre as duas práticas contábeis.

Anexo IV

Modelo de relatório do auditor independente com 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 o item 20 do CT).

Neste exemplo, considera-se que a Companhia possui controladas, cujas demonstrações contábeis não possuem ajustes materiais no resultado do exercício, nem no patrimônio líquido, fato que não resulta em ajustes no saldo do investimento, nem no resultado de equivalência patrimonial (quando pode ser utilizado o modelo que consta do Anexo III); entretanto, o balanço patrimonial de uma controlada, para fins desse exemplo, inclui saldo de contas a receber totalmente registrado no ativo circulante, quando parte deveria, pelo prazo de vencimento, ser registrada no ativo não circulante. Não existe, neste exemplo, ajuste material no resultado do exercício, nem no patrimônio líquido, somente ajustes de reclassificações entre contas de ativo no balanço da controlada, que somente aparecem nas demonstrações contábeis consolidadas.

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

(Destinatário apropriado)

Examinamos as demonstrações contábeis 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, 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 contábeis

A administração da companhia é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis individuais de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e das demonstrações contábeis 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 contábeis 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 contábeis 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 contábeis 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 contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, 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 contábeis 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 contábeis tomadas em conjunto.

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

Opinião sobre as demonstrações contábeis individuais

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis 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.

Base para opinião com ressalva (*) sobre as demonstrações contábeis consolidadas

O ativo circulante das demonstrações contábeis consolidadas incluem recebíveis, vencíveis entre 400 e 500 dias após 31 de dezembro de 20X1, no montante de R\$ _____ que deveriam estar classificados no ativo não circulante. De forma similar, parte dos financiamentos no valor de R\$ _____ em 31 de dezembro de 20X1, mencionado na nota explicativa X, vence em 20X2 e, portanto, deveria estar classificado no passivo circulante. Essas classificações indevidas no balanço patrimonial consolidado afetam significativamente a apresentação das demonstrações contábeis consolidadas da Companhia ABC.

Opinião com ressalva

Em nossa opinião, exceto pelo efeito do assunto descrito no parágrafo Base para opinião com ressalva sobre as demonstrações contábeis consolidadas, essas demonstrações contábeis 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).

[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]

(*) Assumido que os efeitos não estão disseminados nas demonstrações contábeis não requerendo, portanto, a emissão de relatório com opinião adversa.