

COMUNICADO TÉCNICO IBRACON Nº 03/2013

Emissão de Relatório dos Auditores Independentes e procedimentos de auditoria requeridos quando da reapresentação de demonstrações contábeis ou informações intermediárias.

INTRODUÇÃO E OBJETIVO

1. Este Comunicado Técnico (CT) tem por objetivo orientar os auditores independentes na emissão do seu relatório de auditoria (ou de revisão) sobre as demonstrações contábeis (ou informações intermediárias) e sobre os procedimentos de auditoria (ou de revisão) requeridos quando se tratar de reapresentação de demonstrações contábeis ou de informações intermediárias.
2. Anteriormente, em 19 de janeiro de 2009, em decorrência da edição da Lei nº 11.638, que alterou a Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404), o Ibracon emitiu o **Comunicado Técnico nº 01/2009** (aprovado pela **Resolução nº 1.155** do Conselho Federal de Contabilidade - CFC) com orientações aos auditores independentes para a emissão de relatórios de auditoria sobre as primeiras demonstrações contábeis, elaboradas pelas entidades¹ de acordo com as novas práticas contábeis adotadas no Brasil, a partir da Lei nº 11.638, incluindo aspectos relacionados com a reapresentação de demonstrações contábeis de exercícios anteriores, em decorrência da aplicação retrospectiva de novas práticas contábeis.
3. Recentemente, em 28 de março de 2013, o Ibracon emitiu a **Circular nº 003/2013 – DN**, contendo orientação aos auditores independentes sobre emissão de relatórios de revisão das informações intermediárias que incluem, no período corrente, a adoção de novas práticas contábeis², decorrente de mudanças introduzidas por novos pronunciamentos contábeis, com aplicação retrospectiva.
4. Este CT incorpora as orientações contidas no **CT nº 01/2009** e na **Circular nº 003/2013 – DN** do Ibracon, mencionadas nos itens 2 e 3, que, portanto, estão revogados a partir desta data. Este CT apresenta orientações específicas, aborda os procedimentos de auditoria ou revisão aplicáveis, bem como discute a maneira como devem ser tratadas cada uma das situações abaixo descritas:
 - Reemissão de relatório dos auditores independentes sobre a **reapresentação completa de demonstrações contábeis** (ou de **informações intermediárias**) que ocorre quando são reapresentadas novas demonstrações contábeis (novas

¹ Este CT menciona de forma genérica, o termo “entidade” e em alguns casos específicos (quando se trata de companhias de capital aberto), utiliza o termo “companhia”, por ser mais utilizado para companhias de capital aberto. Os termos “entidade” e “companhia”, quando mencionados neste CT possuem o mesmo significado.

² Para fins deste CT, práticas contábeis e políticas contábeis possuem o mesmo significado.

- informações intermediárias) em substituição àquelas anteriormente apresentadas, descritos nos itens 6 ao 18 deste CT.
 - Emissão de relatório dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis (ou informações intermediárias) do período corrente que incluem a **reapresentação das informações correspondentes** referentes ao período anterior, apresentadas para fins de comparação, em decorrência de ajustes retrospectivos, descritos nos itens 19 a 31 deste CT;
 - Emissão de **relatório de auditores antecessores** sobre as **informações correspondentes** alteradas que estão sendo apresentadas, para fins de comparação, no conjunto completo das demonstrações contábeis auditadas (ou nas informações intermediárias revisadas) do período corrente por um novo auditor **sucessor**, descritos nos itens 32 a 38 deste CT.
 - Emissão de **relatório de** revisão das informações intermediárias que incluem, em 2013, a adoção de novas práticas contábeis, decorrentes de mudanças introduzidas por novos pronunciamentos contábeis com aplicação retrospectiva, descritos nos itens 39 a 48 deste CT.
5. De acordo com a NBC TG 23 (CPC 23), *Reapresentação retrospectiva é a correção do reconhecimento, da mensuração e da divulgação de valores de elementos das demonstrações contábeis, como se um erro de períodos anteriores nunca tivesse ocorrido.* Essa mesma norma também prevê a aplicação de ajustes retrospectivos decorrentes de mudança de política contábil no exercício/período corrente, como se essa nova política contábil já estivesse sendo utilizada nos exercícios/períodos anteriores.

REEMISSÃO DE RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE A REAPRESENTAÇÃO COMPLETA DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS (OU DE INFORMAÇÕES INTERMEDIÁRIAS)

6. De uma forma geral, as demonstrações contábeis (ou informações intermediárias) podem ser reapresentadas por diversas razões. Por exemplo, se o auditor tomar conhecimento de circunstâncias ou eventos que afetem as demonstrações contábeis de exercícios/períodos anteriores, o auditor deve considerar essas circunstâncias ou eventos para emitir um novo relatório sobre as demonstrações contábeis de exercícios/períodos anteriores, conforme previsto na NBC TA 560 – Eventos Subsequentes, itens 14 a 17. Outro exemplo ocorre quando o auditor emitiu anteriormente relatório com ressalvas ou adverso sobre as demonstrações contábeis de exercício/período anterior e essas demonstrações contábeis forem reapresentadas com o objetivo de eliminar os efeitos que deram origem à ressalva ou opinião adversa. O novo relatório do auditor independente sobre essas demonstrações contábeis retificadas deve indicar que elas foram reapresentadas com as necessárias correções.
7. Por outro lado, conforme item A13 da NBC TA 560, *“pode ser que não haja exigência da legislação ou regulamentação para que a administração reapresente demonstrações contábeis. Esse é frequentemente o caso quando a emissão das demonstrações contábeis para o período seguinte é iminente, desde que sejam feitas as divulgações apropriadas*

nessas demonstrações.” Nesse caso, como não será feita a reapresentação completa das demonstrações contábeis, mas apenas das informações correspondentes do período anterior, para fins de comparação, incluídas nas demonstrações contábeis do ano corrente como valores correspondentes, os auditores independentes devem observar as orientações contidas na próxima seção (itens 19 a 31) deste CT.

8. As práticas contábeis adotadas no Brasil (NBC TG 24 (CPC 24) – Evento subsequente), de forma consistente com a norma internacional (*IAS 10 – Subsequent events*), requerem a aprovação da administração da entidade quando da emissão das demonstrações contábeis. Essas normas preveem apenas uma única data de aprovação, para o conjunto das demonstrações contábeis – período corrente e informações correspondentes referentes ao período anterior, não permitindo aprovação sobre parte das demonstrações contábeis. Dessa forma, quando ocorrem alterações nas demonstrações contábeis (ou informações intermediárias), o entendimento é que ocorre um novo processo de aprovação dessas informações alteradas como um todo, ou seja, não são aprovadas de forma parcial apenas as alterações.
9. Como consequência desse novo processo de aprovação pela administração da entidade, ela (administração) deverá considerar o impacto nas novas demonstrações contábeis de todos os eventos subsequentes ocorridos até essa nova data de aprovação e, dessa forma, diferentemente do que constou no CT 01/2009 (revogado, conforme mencionado no item 4 deste CT), o entendimento é que a **dupla data** no relatório do auditor independente não é mais aplicável nos casos de reemissão do relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis reapresentadas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e/ou normas internacionais de relatório financeiro (IFRS), requerendo que o auditor independente indique a data atual após a aplicação dos procedimentos de auditoria para a avaliação de todos os eventos subsequentes e os necessários ajustes ou divulgações até a data de reemissão do seu novo relatório. Essa data não poderá ser anterior à data que a administração aprovou as demonstrações contábeis.
10. No caso de outras estruturas de relatório financeiro em que não exista a obrigatoriedade de novo processo de aprovação das demonstrações contábeis como um todo, ou seja, nos casos em que a aprovação se restrinja às alterações ocorridas, a utilização da dupla data nos relatórios de auditoria, prevista na NBC TA 560, deve ser avaliada no contexto da norma contábil que seja aplicável.
11. A reapresentação de demonstrações contábeis requer da administração da entidade a divulgação, em nota explicativa, das razões que a levaram a retificar e reapresentar as demonstrações contábeis. Por sua vez, conforme detalhado no próximo item deste CT, o auditor independente **deve** adicionar um **parágrafo de ênfase** ao seu novo relatório fazendo referência às divulgações constantes dessa nota explicativa da administração que explica as razões da reapresentação. Se, nesse novo relatório de auditoria referente às demonstrações contábeis reapresentadas do exercício/período anterior, a opinião do auditor independente for diferente da opinião originalmente emitida, o auditor independente deve descrever nesse mesmo parágrafo de ênfase os fatos que suportam a alteração de sua opinião.
12. O parágrafo de ênfase a que se refere o item anterior deve conter (a) a data do relatório originalmente emitido pelo auditor independente, (b) o tipo de relatório originalmente

emitido, (c) as circunstâncias ou eventos que levaram o auditor independente a emitir uma opinião diferente daquela originalmente emitida, e (d) que a nova opinião do auditor sobre as novas demonstrações contábeis do exercício/período anterior é diferente daquela originalmente emitida. O quadro a seguir apresenta um exemplo de parágrafo de ênfase que deve ser adaptado às circunstâncias específicas de cada caso de reapresentação.

Ênfase - Reapresentação das Demonstrações Contábeis

Em *(inserir data do relatório originalmente emitido)* emitimos relatório de auditoria *(descrever o tipo de opinião emitida, ou seja, sem modificação ou com qual tipo de modificação)* sobre as demonstrações contábeis da *(identificar a entidade)*, que ora estão sendo reapresentadas. Conforme descrito na nota explicativa nº X, essas demonstrações contábeis *(identificar se todas ou qual delas)* foram alteradas e estão sendo reapresentadas para refletir o assunto *(identificar o assunto e explicar o motivo de forma sucinta (correção de erro, modificação de prática contábil ou outro assunto))* descrito(a) na referida nota explicativa. Consequentemente, a ressalva relacionada com o referido assunto contida em nossa opinião anteriormente emitida não é mais necessária e, portanto, nossa nova opinião constante deste relatório não contém qualquer modificação *(neste exemplo foi considerada a correção de erro anteriormente ressaltado, mas o motivo poderia ser mudança de prática contábil em que a opinião poderia ser a mesma e, dessa forma, a redação poderia ser assim adaptada: Nossa opinião continua sendo sem qualquer modificação, uma vez que as demonstrações contábeis e seus valores correspondentes ao período anterior foram ajustados de forma retrospectiva)*.

13. Conforme mencionado no item 9 deste CT, quando da reemissão de novo relatório do auditor independente referente às demonstrações contábeis reapresentadas de exercícios/períodos anteriores, o auditor independente não pode mais utilizar a dupla data em seu relatório. Dessa forma, ele deve planejar e executar procedimentos de auditoria para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente de que todos os eventos ocorridos entre a data das demonstrações contábeis e a data de seu novo relatório de auditoria, que precisam ser ajustados ou divulgados nas demonstrações contábeis, foram identificados e considerados nessas novas demonstrações, conforme requerido na NBC TA 560.
14. Em decorrência da reapresentação das demonstrações contábeis, o auditor deve analisar se é necessário alterar a materialidade anteriormente determinada, inclusive para execução dos procedimentos de auditoria apropriados e suficientes para cobrir as alterações realizadas nas demonstrações contábeis, além de considerar se a natureza, a época e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria que suportaram a sua opinião sobre as demonstrações contábeis originalmente emitidas continuam apropriadas para as demonstrações contábeis reapresentadas, conforme requerido pelos itens 12 e 13 NBC TA 320 (Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria), reproduzidos a seguir:
 - “12. O auditor deve revisar a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação) no caso de tomar conhecimento de

informações durante a auditoria que teriam levado o auditor a determinar inicialmente um valor (ou valores) diferente (s) (ver item A13)”.

- *“13. Se o auditor concluir que é apropriada a materialidade mais baixa para as demonstrações contábeis tomadas em conjunto (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação) do que inicialmente determinado, o auditor deve determinar se é necessário revisar a materialidade para execução da auditoria e se a natureza, a época e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria continuam apropriadas”.*
15. Além dos aspectos mencionados no item 11 deste CT, a administração da entidade deve incluir, em nova carta de representação a ser entregue ao auditor independente, declaração específica de que considerou os eventos subsequentes ocorridos até essa nova data de aprovação das demonstrações contábeis.
 16. Por sua vez, o auditor independente deve considerar as providências tomadas pela administração da entidade para garantir que todos os que tiveram acesso às demonstrações contábeis originalmente divulgadas tenham acesso, de forma similar, a essas novas demonstrações contábeis. O item 17 da NBC TA 560 apresenta orientações específicas que devem ser observadas pelo auditor independente, incluindo a notificação formal aos administradores da entidade.
 17. De forma similar ao que ocorre com as demonstrações contábeis anuais (completas) pode, também, ocorrer reapresentações de informações intermediárias (por exemplo, das Informações Trimestrais (ITR) requeridas pela Comissão de Valores Mobiliários – “CVM”). Essa reapresentação pode requerer a reemissão de relatórios de revisão anteriormente emitidos em decorrência da substituição das ITR ou pode apenas estar relacionada com as informações correspondentes do período anterior em decorrência de ajustes retrospectivos, tratadas a partir do item 19 deste CT.
 18. Atualmente, o sistema de dados da CVM insere em seu sítio a expressão “reapresentação” para qualquer substituição ou sobreposição de informações intermediárias ou “demonstrações financeiras padronizadas (DFP)” efetuadas pelas companhias. Importante destacar que a expressão “reapresentação”, nesse contexto, não significa necessariamente a mesma definição prevista na norma NBC TG 23 (CPC 23). Apenas para exemplificar, determinados rearquívamentos efetuados pelas companhias para corrigir eventuais erros de ortografia ou outras informações pontuais são denominados no sítio da CVM como “Reapresentação Espontânea”. Esses casos usualmente não demandam a emissão de um novo relatório de revisão ou de auditoria por parte do auditor independente, visto que nesses casos o rearquívamento não decorre da correção de “erros **materiais** ou erros **imateriais cometidos intencionalmente para alcançar determinada apresentação**” ou ainda “*correção do reconhecimento, da mensuração ou da divulgação de valores de elementos das demonstrações contábeis, como se um erro de períodos anteriores nunca tivesse ocorrido*”, nem de mudança de política contábil conforme NBC TG 23.

EMISSÃO DE RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS (OU INFORMAÇÕES INTERMEDIÁRIAS) DO PERÍODO CORRENTE QUE INCLUEM A REAPRESENTAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CORRESPONDENTES REFERENTES AO PERÍODO ANTERIOR, EM DECORRÊNCIA DE AJUSTES RETROSPECTIVOS

19. Nas circunstâncias mencionadas no item 7 deste CT, as demonstrações contábeis do período anterior que sofreram alterações não são reapresentadas de forma completa, ou seja, naquelas circunstâncias, as alterações em decorrência de mudanças nas divulgações ou ajustes provenientes de correção de erros, reclassificações relevantes ou de mudanças nas práticas contábeis são feitas de **forma retrospectiva** nas informações comparativas (**valores correspondentes**) do período anterior constante das demonstrações contábeis do período corrente.
20. A norma NBC TG 26 (CPC 26 R1) que trata da Apresentação das Demonstrações Contábeis determina:
- *a menos que um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC permita ou exija de outra forma, a entidade deve divulgar informação comparativa com respeito ao período anterior para todos os montantes apresentados nas demonstrações contábeis do período corrente. Também deve ser apresentada de forma comparativa a informação narrativa e descritiva que vier a ser apresentada quando for relevante para a compreensão das demonstrações do período corrente.*
 - *a entidade deve, ao divulgar informação comparativa, apresentar no mínimo dois balanços patrimoniais e duas de cada uma das demais demonstrações contábeis, bem como as respectivas notas explicativas. Quando a entidade aplica uma política contábil retrospectivamente ou faz a divulgação retrospectiva de itens de suas demonstrações contábeis, ou ainda, quando reclassifica itens de suas demonstrações contábeis, deve apresentar, como 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. Os balanços referidos nos itens (b) e (c) devem refletir o efeito dos ajustes retrospectivos.*
21. Para fins de registros nos livros contábeis, os ajustes retrospectivos devem ser contabilizados como ajustes de exercícios anteriores na conta de lucros ou prejuízos acumulados (Art. 186 da Lei nº 6.404) do exercício em curso em que for registrado o acerto, ou seja, ajuste retrospectivo não requer a reabertura dos livros contábeis de período ou períodos anteriores. Entretanto, **apenas para fins de apresentação nas demonstrações contábeis**, sempre que praticável, a norma NBC TG 23, ou CPC 23, (Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativa e Retificação de Erro) requer que a entidade ajuste o saldo de abertura de cada componente do patrimônio líquido afetado para o **exercício/período anterior mais antigo apresentado** como se a nova política contábil tivesse sempre sido aplicada e o erro nunca tivesse existido.

22. Esses ajustes e/ou reclassificações necessários nas informações comparativas que estão sendo reapresentadas devem ser divulgados em nota explicativa da administração da entidade às demonstrações contábeis, indicando de forma clara que se trata de **reapresentação de informações anteriormente apresentadas** e que **substituem aquelas anteriormente divulgadas**.
23. Quando o auditor independente do exercício/período corrente é o mesmo que emitiu o relatório de auditoria no exercício/período anterior sobre as demonstrações contábeis que estão sendo reapresentadas, conforme item A6 da NBC TA 710, seu relatório sobre as demonstrações contábeis do período/exercício corrente **poderá** conter um parágrafo de ênfase, fazendo referência à nota explicativa que descreve os efeitos e as razões da reapresentação das informações comparativas, conforme exemplo apresentado no quadro abaixo. A inclusão ou não desse parágrafo de ênfase é uma questão de julgamento profissional, que o auditor deve avaliar em cada situação específica.

Ênfase sobre a reapresentação dos valores correspondentes

Conforme mencionado na nota explicativa X, em decorrência das mudanças nas práticas contábeis adotadas pela Companhia em 20x2 (*ou outra razão*), os valores correspondentes referentes ao exercício anterior, apresentados para fins de comparação, foram ajustados e estão sendo reapresentados como previsto na NBC TG 23, ou CPC 23, (Práticas Contábeis, Mudanças de Estimativa e Retificação de Erro). Nossa opinião não contém modificação relacionada a esse assunto.

24. Embora as informações correspondentes ao exercício/período anterior estejam sendo reapresentadas nas demonstrações contábeis do exercício/período corrente, em situação normal em que se adote a estrutura de **valores correspondentes**, o primeiro parágrafo e o parágrafo da opinião do relatório do auditor independente deverão fazer referência apenas às demonstrações contábeis do exercício/período corrente, de forma consistente com a estrutura prevista na NBC TA 710.

Informações comparativas do exercício (período) anterior auditadas por outro auditor independente

25. De conformidade com o item 13 da NBC TA 710, nos casos em que um auditor sucede outro auditor, o auditor sucessor deve especificar em seu relatório de auditoria independente, por meio de um Parágrafo de Outros Assuntos que:
- as demonstrações contábeis do período anterior foram examinadas por um auditor independente antecessor; o tipo de opinião expressa pelo auditor independente antecessor e, se essa opinião conteve modificação, as razões para a modificação; e a data desse relatório.
26. Quando as informações correspondentes, apresentadas para fins de comparação, estão sendo reapresentadas em decorrência de retificação de erro, de mudança de prática contábil ou de reclassificações de saldos de períodos anteriores para melhor comparação com o período corrente e ocorreu a troca de auditores independentes, as informações que estão sendo reapresentadas **não são mais aquelas que foram auditadas pelo auditor antecessor**. Nessa situação surge a necessidade de o auditor sucessor observar um

adequado procedimento ao emitir seu relatório sobre as demonstrações contábeis do exercício/período corrente.

27. A adequada orientação a ser observada é a que consta na NBC TA 710, estabelecendo que o tema deva ser discutido pelo auditor sucessor com a administração da entidade e esta deverá comunicar o auditor antecessor. Essa comunicação é requerida para assegurar que o auditor independente antecessor esteja ciente das alterações que estão sendo efetuadas em demonstrações contábeis que foram anteriormente auditadas por ele.
28. Este CT recomenda a **formalização da comunicação do auditor sucessor com a administração** para evitar eventuais problemas futuros, principalmente, mas não limitado, ao caso em que essas demonstrações contábeis alteradas venham a ser utilizadas, por exemplo, em prospectos de ofertas públicas, que requeiram emissão de carta conforto, inclusive, pelo auditor independente antecessor. Este CT alerta, também, aos auditores sucessores que essa comunicação deve ser também considerada naqueles casos de reclassificações relevantes que a administração da entidade pode fazer nas informações comparativas de exercícios (períodos) anteriores, pois de forma análoga, reclassificações relevantes também podem provocar problemas na utilização futura dessas informações alteradas em prospectos de ofertas públicas. É importante considerar que somente o auditor que auditou a transação e o saldo original, mais os ajustes aplicáveis, é que terá condições de fornecer a referida carta conforto sobre os saldos ajustados. Outros aspectos que também contribuem para que o auditor antecessor seja recontratado para auditar e/ou revisar os ajustes sobre as informações originalmente auditadas e/ou revisadas estão relacionados à materialidade, complexidade e abrangência dos ajustes e aos riscos de auditoria associados.
29. A situação ideal seria a recontratação do auditor antecessor para auditar e/ ou revisar as demonstrações contábeis alteradas, e que fosse emitido por ele um novo relatório sobre as novas demonstrações contábeis com a mesma divulgação dada ao relatório originalmente emitido contendo as demonstrações contábeis originalmente divulgadas, observando os itens 6 a 18 deste CT. Todavia, como não existe tal determinação, na prática, o auditor antecessor pode ser contratado para auditar apenas os ajustes que estão sendo procedidos nos valores correspondentes ao período anterior incluídos nas demonstrações contábeis do período corrente cuja emissão é iminente ou, eventualmente, nem ser contratado. Esta parte do CT trata apenas do relatório do auditor sucessor (ou atual). **As orientações ao auditor antecessor estão na próxima seção deste CT (itens 39 a 48).**
30. Conforme mencionado no item 26 deste CT, as informações comparativas (valores correspondentes) ao período anterior que estão sendo apresentadas juntamente com informações correntes, para fins de comparação, **não são mais aquelas que foram originalmente auditadas pelo auditor antecessor**, portanto, o auditor sucessor não poderá fazer menção no seu relatório àquele relatório originalmente emitido e sim ao novo relatório emitido pelo auditor antecessor. Essa menção é feita no **Parágrafo de Outros Assuntos** após a sua opinião sobre as demonstrações contábeis do ano corrente, conforme exemplo constante do quadro apresentado a seguir, que deve ser adaptado à situação específica.

Outros assuntos - Auditoria dos valores correspondentes ao exercício anterior

Os valores correspondentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 20X1, apresentados para fins de comparação, ora reapresentados em decorrência dos assuntos descritos na nota explicativa X, foram auditados por outros auditores independentes que emitiram relatório datado em *(data do novo relatório)*, que não conteve qualquer modificação *(ou descrever o tipo de modificação existente)*.

31. A NBC TA 710 também prevê que o auditor antecessor pode não ter condição ou pode não ter sido contratado pela administração para reemitir o relatório de auditoria independente sobre as demonstrações contábeis alteradas dos exercícios/períodos anteriores. Nessas circunstâncias, que deve ser em caráter excepcional, quando avaliados todos os fatores aplicáveis, tais como, mas não limitado à (i) perspectiva da companhia efetuar oferta pública que requeira emissão de carta conforto dos auditores, (ii) materialidade, (iii) riscos de auditoria e (iv) complexidade e abrangência dos ajustes, o **auditor sucessor**, conforme já mencionado no item 28 deste CT, em conjunto com a administração da companhia e mediante prévia comunicação formal com o auditor antecessor poderá auditar os ajustes decorrentes da aplicação da nova prática contábil, considerando a aplicação do item A11 da NBC TA 710. Conforme item A11 dessa NBC TA, o parágrafo de outros assuntos no relatório do auditor independente sucessor (atual) pode indicar: *“que o auditor independente antecessor emitiu relatório sobre as demonstrações contábeis do período anterior antes da alteração. Além disso, se o auditor (atual) for contratado e obtém evidência de auditoria apropriada e suficiente para se satisfazer quanto à adequação da alteração, o seu relatório pode, também, incluir o parágrafo”* constante do quadro abaixo:

Outros assuntos - Demonstrações contábeis de períodos anteriores examinadas por outro auditor independente

O exame das demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 20X1, preparadas originalmente antes dos ajustes decorrentes [exemplo: das mudanças de práticas contábeis] descritos na nota X, foi conduzido sob a responsabilidade de outros auditores independentes, que emitiram relatório de auditoria sem modificação (ou mencionar as modificações), com data de ___ de _____ de 20X2. Como parte de nossos exames das demonstrações contábeis de 20X2, examinamos também os ajustes descritos na Nota Explicativa X que foram efetuados para alterar as demonstrações contábeis de 20X1. Em nossa opinião, tais ajustes são apropriados e foram corretamente efetuados. Não fomos contratados para auditar, revisar ou aplicar quaisquer outros procedimentos sobre as demonstrações contábeis da Companhia referentes ao exercício de 20X1 e, portanto, não expressamos opinião ou qualquer forma de asseguarção sobre as demonstrações contábeis de 20X1 tomadas em conjunto.

EMISSÃO DE RELATÓRIO DE AUDITORES ANTECESSORES SOBRE AS INFORMAÇÕES CORRESPONDENTES ALTERADAS QUE ESTÃO SENDO APRESENTADAS, PARA FINS DE COMPARAÇÃO, NO CONJUNTO COMPLETO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS AUDITADAS (OU NAS INFORMAÇÕES INTERMEDIÁRIAS REVISADAS) DO PERÍODO CORRENTE POR UM NOVO AUDITOR (SUCESSOR)

32. Conforme mencionado no item 29 deste CT, esta parte do comunicado se aplica nas situações em que houve troca de auditores independentes e os valores correspondentes ao exercício (período) anterior foram alterados em relação ao que foi anteriormente auditado (ou revisado) pelo **auditor antecessor**, que é recontratado para examinar (ou revisar) esses ajustes retrospectivos e **emitir relatório apenas sobre as informações correspondentes alteradas**, que estão sendo ou serão apresentadas juntamente com as demonstrações contábeis (ou informações intermediárias) do exercício (ou período) corrente.
33. De forma análoga ao mencionado no item 9 deste CT, a emissão de relatório de auditoria (ou de revisão) sobre os valores correspondentes que sofreram modificações também não pode conter **dupla data**. Dessa forma, o auditor antecessor deve planejar e executar procedimentos de auditoria para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente de que todos os eventos ocorridos entre a data base das informações correspondentes ao exercício (período) anterior e a data de seu novo relatório sobre essas informações, que precisam ser ajustados ou divulgados, foram identificados e considerados nas informações correspondentes, conforme requerido na NBC TA 560.
34. Em decorrência da troca de auditores independentes, o auditor antecessor não tem mais o relacionamento contínuo que tinha anteriormente com a entidade e, dessa forma, ele tem conhecimento limitado das atividades correntes de seu antigo cliente para poder examinar e concluir sobre todos os eventos subsequentes ocorridos até a data do novo relatório emitido, representando um risco que deve ser considerado pelo auditor antecessor em cada situação específica. Antes de aceitar ser contratado para auditar os ajustes feitos às demonstrações contábeis de períodos anteriores, o auditor antecessor deve avaliar todos aspectos de independência aplicáveis.
35. Esse risco é mitigado, mas não eliminado, pela adoção dos seguintes procedimentos pelo auditor antecessor (em complemento aos demais procedimentos requeridos na NBC TA 560):
- leitura das demonstrações contábeis do exercício/período corrente, que apresentam os valores correspondentes que estão sendo reapresentados;
 - comparação dessas informações correspondentes ao exercício / período anterior sobre as quais seu relatório de auditoria está sendo emitido com as demonstrações contábeis examinadas anteriormente e com as demonstrações contábeis do exercício/período corrente;
 - identificação das variações relevantes que possam requerer indagações tanto à administração da entidade como aos seus auditores atuais;
 - obtenção de carta de representação da administração de seu antigo cliente. Essa carta deve indicar: (i) se alguma informação chegou ao conhecimento da administração que a levasse a acreditar que qualquer representação fornecida anteriormente devesse ser modificada; (ii) as respostas da administração às indagações provenientes de variações

relevantes identificadas conforme alínea anterior e (iii) se ocorreu qualquer evento subsequente à data do último balanço patrimonial auditado pelo auditor antecessor que pudesse requerer ajustes ou divulgações nessas informações correspondentes sobre as quais o auditor antecessor está emitindo seu relatório; e

- obtenção de carta de representação dos auditores sucessores que estão auditando ou auditaram as demonstrações contábeis ou que estão revisando ou revisaram as informações intermediárias do exercício (ou período) corrente. Essa carta de representação deve indicar se a auditoria (ou revisão) por ele executada revelou qualquer assunto que na opinião do auditor sucessor pudesse ter efeito significativo ou requerer divulgações nas informações correspondentes alteradas que estão sendo ou foram auditadas (ou revisadas) pelo auditor antecessor.

36. Como sugestão, o Anexo VI deste CT apresenta exemplo de carta de representação a ser emitida pelos auditores sucessores.
37. Além dos aspectos relacionados com os eventos subsequentes, o auditor antecessor deve considerar também os aspectos da materialidade utilizada na auditoria (ou revisão) das demonstrações contábeis ou informações intermediárias originais e sua adequação para os valores ajustados constantes das informações alteradas (ver item 14 deste CT).
38. Quando as informações correspondentes do período anterior tiverem sido auditadas por outro auditor independente e sofrerem alterações, para que haja uniformidade dos procedimentos e relatórios, recomenda-se a utilização do modelo apresentado no Anexo I.

REVISÃO DAS INFORMAÇÕES INTERMEDIÁRIAS QUE INCLUEM, EM 2013, A ADOÇÃO DE NOVAS PRÁTICAS CONTÁBEIS, DECORRENTES DE MUDANÇAS INTRODUZIDAS POR NOVOS PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS COM APLICAÇÃO RETROSPECTIVA

39. Conforme mencionado no item 4 deste CT, esta parte do comunicado incorpora as orientações preliminares constantes da **Circular nº 003/2013 – DN** do Ibracon de 28 de março de 2013. Conforme mencionado nessa circular, em 2013 entraram em vigor Pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) que foram revisados e que introduzem algumas modificações, aprovadas pelo CFC, CVM e demais órgãos reguladores, nas práticas contábeis adotadas até o exercício anterior. Conforme previsto na NBC TG 23 (CPC 23), mudanças de práticas contábeis requerem a aplicação retrospectiva, de forma a ajustar os períodos anteriores, apresentados para fins de comparação, às mesmas práticas contábeis, como se estivessem em vigor a partir do início do período mais antigo apresentado.
40. Conforme item 10 da NBC TG 26 (CPC 26 R1), o conjunto completo de demonstrações contábeis inclui: *... balanço patrimonial do início do período mais antigo, comparativamente apresentado, quando a entidade aplica uma política contábil retrospectivamente ou procede à reclassificação retrospectiva de itens das demonstrações contábeis, ou ainda quando procede à reclassificação de itens de suas demonstrações contábeis”.*

41. Dessa forma, já a partir da apresentação das Informações Trimestrais (ITR) do primeiro trimestre de 2013 e nas ITR subsequentes, nos casos onde for aplicável a adoção de nova prática contábil, a companhia aberta deverá apresentar além dos saldos referentes aos trimestres de 2013, os seguintes **valores correspondentes** ao período anterior que devem conter os efeitos das mudanças nas práticas contábeis que entraram em vigor a partir de janeiro de 2013 (para facilitar o entendimento foi considerado que o exercício da entidade é coincidente com o ano calendário):

- balanço patrimonial em 31.12.2012;
- demonstrações do resultado, do resultado abrangente, dos fluxos de caixa, das mutações do patrimônio líquido e do valor adicionado do período comparativo de 2012.

O balanço patrimonial em 01.01.2012, referente aos saldos de 31.12.2011 é requerido para as demonstrações contábeis anuais ou intermediárias completas, não é obrigatório para as informações intermediárias (ITR). Pelas razões descritas nos itens 42 e 43 abaixo, é recomendável que a conclusão sobre os saldos de abertura ocorra no mesmo momento da conclusão da primeira ITR e, se a administração optar por sua divulgação voluntária, fará em notas explicativas das referidas ITR.

42. Tendo em vista que os saldos dos balanços de abertura de cada período são a base para a apuração do resultado e para a adequada elaboração dessa demonstração e das demais demonstrações contábeis, **recomenda-se fortemente que se audite, já nos trabalhos de revisão do primeiro trimestre de 2013, os novos saldos de abertura dos balanços patrimoniais ajustados** tanto para a **data base 31 de dezembro de 2012** como para a **data base 1º de janeiro de 2012**, de forma a se ter saldos de abertura definitivos que servirão de base para apuração das demais demonstrações contábeis (informações intermediárias) de 2013 e dos valores correspondentes de 2012 dessas demonstrações ou informações intermediárias.

43. Essa providência tem como objetivo evitar que se deixe para auditar esses novos saldos de abertura por ocasião do encerramento do exercício de 2013, quando se correria o risco de apurar saldos diferentes de abertura daqueles utilizados na elaboração das informações trimestrais ao longo de 2013, acarretando a necessidade de se proceder a novas alterações e reapresentações dessas informações trimestrais. Outro aspecto a ser observado é a independência do auditor antecessor que deve estar preservada na data de emissão do relatório e, esse é mais um fator para ser considerado para completar todos os procedimentos de auditoria / revisão de informações correspondentes de períodos anteriores. Devemos lembrar que o auditor antecessor somente pode emitir relatórios sobre os saldos reapresentados do período anterior, quando referidos saldos são divulgados, seja em notas explicativas, ou em relatórios para fins de comparação, ou em um conjunto completo de demonstrações / informações financeiras.

44. Nos casos em que não houve troca de auditores independentes em 2013, ou seja, os valores correspondentes aos períodos anteriores foram auditados e revisados pelo mesmo auditor atual, os procedimentos de auditoria deverão ser planejados e executados de forma a permitir que no momento da emissão do relatório das ITR, o auditor tenha condições de incluir em seu relatório sobre as ITR de 2013, parágrafo adicional mencionando sua conclusão sobre os ajustes aplicáveis aos saldos de 31 de dezembro de 2012 e 1º de janeiro

de 2012 (saldos de 1º de janeiro de 2012, se divulgados em notas explicativas, já que sua exigência não é mandatória para as informações intermediárias). O Anexo II apresenta modelo de relatório a ser seguido.

45. Quando houve troca de auditores independentes em 2013, o auditor atual (**sucessor**) deve aplicar as orientações contidas no item 27 deste CT, e discutir e planejar com a administração da companhia para que ela obtenha em tempo hábil o relatório do auditor antecessor sobre os valores correspondentes ajustados para poder cumprir com a data limite para apresentação das ITR.
46. Por sua vez, o auditor antecessor deverá aplicar as orientações contidas na seção anterior deste CT (itens 32 a 38), de forma a poder apresentar para a companhia aberta **seu novo relatório** contendo opinião sobre os saldos ajustados, que serão as informações correspondentes ao exercício de 2012, bem como sua conclusão sobre a revisão das informações de cada trimestre de 2012 a serem incluídos nas ITR de 2013 e sobre o qual o **auditor sucessor** fará menção em seu relatório no parágrafo de “outros assuntos”. No Anexo IV e V há modelo de relatório de revisão.
47. Conforme mencionado anteriormente (item 42 deste CT), esse tema requer atenção imediata (revisão da primeira ITR de 2013), de forma a se ter um adequado e prévio planejamento, porque a companhia aberta e o auditor antecessor deverão, entre outros fatores, avaliar as questões de independência para poderem contratar os correspondentes trabalhos.
48. Um fato importante que deve ser considerado no momento da análise a respeito de quem fará os procedimentos de auditoria sobre os saldos de períodos anteriores / correspondentes é a eventual necessidade da elaboração, no futuro, de prospectos para ofertas de dívidas ou instrumentos de patrimônio líquido. É comum a solicitação de “carta conforto” para o auditor sobre os saldos divulgados em prospectos e, para isso, é importante considerar que somente o auditor que auditou a transação e o saldo inicial, mais os ajustes aplicáveis, é que terá condições de fornecer a carta conforto sobre os saldos ajustados.

VALORES CORRESPONDENTES

49. No Brasil, o item 42 da Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis para fins gerais já destaca a importância de que as informações contábeis do ano corrente apresentem as correspondentes informações de períodos anteriores, de forma consistente com a Lei das Sociedades Anônimas, que requer a apresentação dos valores correspondentes do exercício anterior. As normas brasileiras e internacionais de auditoria adotam para fins de emissão de relatórios de auditoria, a abordagem de valores correspondentes, ou seja, expressando opinião somente sobre o ano corrente.

50. De acordo com item 10 da NCB TA 710, quando são apresentados valores correspondentes, a opinião do auditor não deve mencionar os valores correspondentes, exceto em determinadas circunstâncias descritas na NBC TA 710. Assim, somente o relatório do auditor do período corrente deverá acompanhar as demonstrações contábeis e, quando o período anterior tiver sido auditado/revisado por outro auditor, o relatório do auditor sucessor deverá conter parágrafo de “Outros assuntos” mencionando este fato. Portanto, o relatório do auditor antecessor, quando reemitido, não deverá acompanhar o relatório do auditor do período corrente.

MODELOS DE RELATÓRIOS DO AUDITOR INDEPENDENTE E RESPECTIVAS DATAS

51. Em função da interdependência para conclusão dos trabalhos, entendemos que a data de emissão dos relatórios dos auditores antecessor e sucessor deve coincidir com a data da aprovação das demonstrações contábeis / informações intermediárias pela administração.
52. Para que se consiga uma desejada uniformidade na emissão dos relatórios por parte dos auditores independentes, este CT inclui nos Anexos modelos de relatório a serem utilizados pelos auditores independentes. Inclui também modelo de representação do auditor sucessor para o auditor antecessor. Os modelos incluídos neste CT são os seguintes:
- a) Anexo I: Modelo de relatório do auditor antecessor sobre os valores correspondentes apresentados para fins de comparação com o período corrente;
 - b) Anexo II: Modelo de relatório sobre a revisão das ITR quando há alteração de política contábil, sendo o mesmo auditor independente para todos os períodos;
 - c) Anexo III: Modelo de relatório sobre a revisão das ITR quando há alteração de política contábil na situação em que ocorra mudança de auditor e que o auditor sucessor é contratado para auditar/revisar os ajustes efetuados nos valores correspondentes;
 - d) Anexo IV: Modelo de relatório sobre a revisão das ITR quando há alteração de política contábil na situação em que o auditor antecessor foi contratado para auditar os ajustes dos valores correspondentes (auditoria somente do(s) balanço(s) patrimonial(is) apresentados para fins de comparação com o período corrente;
 - e) Anexo V: Modelo de relatório sobre a revisão das ITR quando há alteração de política contábil na situação em que o auditor antecessor foi contratado para revisar os ajustes dos valores correspondentes apresentados para fins de comparação com o período corrente;
 - f) Anexo VI: Modelo de carta de representação do auditor sucessor para o auditor antecessor.

VIGÊNCIA

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

São Paulo, 22 de abril de 2013.

Eduardo Augusto Rocha Pocetti
Presidente da Diretoria Nacional

Idésio da Silva Coelho Júnior
Diretor Técnico

COMUNICADO TÉCNICO Nº 03/2013- ANEXO I

MODELO DE RELATÓRIO DO AUDITOR ANTECESSOR SOBRE OS VALORES CORRESPONDENTES APRESENTADOS PARA FINS DE COMPARAÇÃO COM O PERÍODO CORRENTE

Relatório dos auditores independentes

Aos Conselheiros e Diretores da *(adaptar conforme apropriado)*

[Nome da entidade]

[Cidade – Estado]

Introdução

Examinamos as informações correspondentes *[individuais e consolidadas – adaptar conforme o caso]* da [Nome da entidade] (“Companhia”) que compreendem os balanços patrimoniais em ___ de _____ de 20X1 e 1º de janeiro de 20X1³ e as respectivas demonstrações do resultado e do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas. Essas informações correspondentes estão sendo apresentadas, para fins de comparação, no conjunto completo das demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 20X2.

Responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis

A administração da Companhia é responsável pela elaboração e adequada apresentação das 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 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 as informações correspondentes nas referidas 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.

³ - Adaptar para os casos onde a opinião é requerida somente para o (s) balanço (s).

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

Opinião sobre as informações correspondentes individuais

Em nossa opinião, as informações correspondentes individuais acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da [Nome da entidade] em 31 de dezembro de 20X1 e 1º de janeiro de 20X1⁴, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Opinião sobre as informações correspondentes consolidadas

Em nossa opinião, as informações correspondentes consolidadas acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira consolidada da [Nome da entidade] em 31 de dezembro de 20X1 e 1º de janeiro de 20X1⁵, o desempenho consolidado de suas operações e os seus fluxos de caixa consolidados para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1, de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) emitidas pelo *International Accounting Standards Board – IASB* e as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Ênfase

Em ... de de 20X2, emitimos um relatório de auditoria sem modificação sobre o conjunto completo das demonstrações contábeis, individuais e consolidadas, referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 20X1. Conforme mencionado na nota explicativa X, as informações correspondentes acima referidas foram alteradas em relação àquelas demonstrações contábeis anteriormente divulgadas relativas ao exercício findo em 31 de dezembro de 20X1 pelas razões mencionadas na referida nota explicativa X. Nossa opinião está limitada às informações correspondentes acima referidas, uma vez que não fomos contratados para auditar, revisar ou aplicar quaisquer outros procedimentos sobre as demonstrações contábeis da Companhia referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 20X2 e, portanto, não expressamos opinião ou qualquer forma de assecuração sobre estas demonstrações contábeis tomadas em conjunto. A presente opinião não contém modificação relacionada a este assunto.

Outros assuntos

Demonstração do valor adicionado

Examinamos, também, as informações correspondentes, individuais e consolidadas, do valor adicionado (DVA), referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 20X1, preparadas sob a responsabilidade da administração da Companhia, cuja apresentação é requerida pela legislação societária brasileira para companhias abertas, 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 informações correspondentes tomadas em conjunto.

[nome da cidade], ____ de _____ de 20____

Nome da firma de Auditoria

⁴ Adaptar quando a opinião é requerida somente para o balanço.

⁵ Adaptar quando a opinião é requerida somente para o balanço.

CRC _____

[Nome do sócio]

Contador CRC 1SPXXXXXXXX/O-X

COMUNICADO TÉCNICO Nº 03/2013 - ANEXO II

MODELO DE RELATÓRIO SOBRE A REVISÃO DAS ITR QUANDO HÁ ALTERAÇÃO DE POLÍTICA CONTÁBIL, SENDO O MESMO AUDITOR INDEPENDENTE PARA TODOS OS PERÍODOS

Relatório sobre a revisão de informações trimestrais - ITR

Aos Conselheiros e Diretores da *(adaptar conforme apropriado)*

[Nome da entidade]

[Cidade – Estado]

Introdução

Revisamos as informações contábeis intermediárias, individuais e consolidadas, da [Nome da entidade] (“Companhia”), contidas no Formulário de Informações Trimestrais – ITR, referentes ao trimestre findo em 31 de março de 20X3, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de março de 20X3 e as respectivas demonstrações do resultado e do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o período de três meses findo naquela data, incluindo as notas explicativas.

A administração da Companhia é responsável pela elaboração das informações contábeis intermediárias individuais de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 21(R1) – Demonstração Intermediária e das informações contábeis intermediárias consolidadas de acordo com o CPC 21(R1) e com a norma internacional *IAS 34 – Interim Financial Reporting*, emitida pelo *International Accounting Standards Board – IASB*, assim como pela apresentação dessas informações de forma condizente com as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, aplicáveis à elaboração das Informações Trimestrais - ITR. Nossa responsabilidade é a de expressar uma conclusão sobre essas informações contábeis intermediárias com base em nossa revisão.

Alcance da revisão

Conduzimos nossa revisão de acordo com as normas brasileiras e internacionais de revisão de informações intermediárias (NBC TR 2410 - Revisão de Informações Intermediárias Executada pelo Auditor da Entidade e *ISRE 2410 - Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity*, respectivamente). Uma revisão de informações intermediárias consiste na realização de indagações, principalmente às pessoas responsáveis pelos assuntos financeiros e contábeis e na aplicação de procedimentos analíticos e de outros procedimentos de revisão. O alcance de uma revisão é significativamente menor do que o de uma auditoria conduzida de acordo com as normas de auditoria e, conseqüentemente, não nos permitiu obter segurança de que tomamos conhecimento de todos os assuntos significativos que poderiam ser identificados em uma auditoria. Portanto, não expressamos uma opinião de auditoria.

Conclusão sobre as informações intermediárias individuais

Com base em nossa revisão, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que as informações contábeis intermediárias individuais incluídas nas informações trimestrais acima referidas não foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com o CPC 21(R1) aplicável à elaboração de Informações Trimestrais - ITR e apresentadas de forma condizente com as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

Conclusão sobre as informações intermediárias consolidadas

Com base em nossa revisão, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que as informações contábeis intermediárias consolidadas incluídas nas informações trimestrais acima referidas não foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com o CPC 21(R1) e o IAS 34 aplicáveis à elaboração de Informações Trimestrais - ITR e apresentadas de forma condizente com as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

Ênfase

Reapresentação dos valores correspondentes

Conforme mencionado na nota explicativa X, em decorrência da mudança de política contábil [descrever], os valores correspondentes, individuais e consolidados, relativos ao balanço patrimonial referente ao exercício findo em 31 de dezembro de 20X2 e as informações contábeis correspondentes intermediárias relativas às demonstrações do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido, dos fluxos de caixa e do valor adicionado (informação suplementar), referentes ao período de três meses findo em 31 de março de 20X2, apresentados para fins de comparação, foram ajustados e estão sendo reapresentados como previsto no CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro e CPC 26(R1) - Apresentação das Demonstrações Contábeis. Nossa conclusão não contém modificação relacionada a esse assunto.

Outros assuntos

Demonstrações do valor adicionado

Revisamos, também, as Demonstrações do valor adicionado (DVA), individuais e consolidadas, referentes ao período de três meses findo em 31 de março de 20X3, preparadas sob a responsabilidade da administração da Companhia, cuja apresentação nas informações intermediárias é requerida de acordo com as normas expedidas pela CVM - Comissão de Valores Mobiliários aplicáveis à elaboração de Informações Trimestrais - ITR e considerada informação suplementar pelas IFRS, que não requerem a apresentação da DVA. Essas demonstrações foram submetidas aos mesmos procedimentos de revisão descritos anteriormente e, com base em nossa revisão, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que não foram elaboradas, em todos os seus aspectos relevantes, de forma consistente com as informações contábeis intermediárias individuais e consolidadas tomadas em conjunto.

[nome da cidade], ___ de _____ de 20___

Nome da firma de Auditoria

CRC _____

[Nome do sócio]

Contador CRC 1SPXXXXXXXX/O-X

COMUNICADO TÉCNICO Nº 03/2013 - ANEXO III

MODELO DE RELATÓRIO SOBRE A REVISÃO DAS ITR QUANDO HÁ ALTERAÇÃO DE POLÍTICA CONTÁBIL NA SITUAÇÃO EM QUE OCORRA MUDANÇA DE AUDITOR E QUE O AUDITOR SUCESSOR É CONTRATADO PARA AUDITAR/REVISAR OS AJUSTES EFETUADOS NOS VALORES CORRESPONDENTES

Relatório sobre a revisão de informações trimestrais - ITR

Aos Conselheiros e Diretores da *(adaptar conforme apropriado)*

[Nome da entidade]

[Cidade – Estado]

Introdução

Revisamos as informações contábeis intermediárias, individuais e consolidadas, da [Nome da entidade] (“Companhia”), contidas no Formulário de Informações Trimestrais – ITR, referente ao trimestre findo em 31 de março de 20X3, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de março de 20X3 e as respectivas demonstrações do resultado e do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o período de três meses findo naquela data, incluindo as notas explicativas.

A administração da Companhia é responsável pela elaboração das informações contábeis intermediárias individuais de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 21(R1) – Demonstração Intermediária e das informações contábeis intermediárias consolidadas de acordo com o CPC 21(R1) e com a norma internacional *IAS 34 – Interim Financial Reporting, emitida pelo International Accounting Standards Board – IASB*, assim como pela apresentação dessas informações de forma condizente com as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, aplicáveis à elaboração das Informações Trimestrais - ITR. Nossa responsabilidade é a de expressar uma conclusão sobre essas informações contábeis intermediárias com base em nossa revisão.

Alcance da revisão

Conduzimos nossa revisão de acordo com as normas brasileiras e internacionais de revisão de informações intermediárias (NBC TR 2410 - Revisão de Informações Intermediárias Executada pelo Auditor da Entidade e *ISRE 2410 - Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity*, respectivamente). Uma revisão de informações intermediárias consiste na realização de indagações, principalmente às pessoas responsáveis pelos assuntos financeiros e contábeis e na aplicação de procedimentos analíticos e de outros procedimentos de revisão. O alcance de uma revisão é significativamente menor do que o de uma auditoria conduzida de acordo com as normas de auditoria e, conseqüentemente, não nos permitiu obter segurança de que tomamos conhecimento de todos os assuntos significativos que poderiam ser identificados em uma auditoria. Portanto, não expressamos uma opinião de auditoria.

Conclusão sobre as informações intermediárias individuais

Com base em nossa revisão, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que as informações contábeis intermediárias individuais incluídas nas informações trimestrais acima referidas não foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com o CPC 21(R1) aplicável à elaboração de Informações Trimestrais - ITR e apresentadas de forma condizente com as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

Conclusão sobre as informações intermediárias consolidadas

Com base em nossa revisão, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que as informações contábeis intermediárias consolidadas incluídas nas informações trimestrais acima referidas não foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com o CPC 21(R1) e o IAS 34 aplicáveis à elaboração de Informações Trimestrais - ITR e apresentadas de forma condizente com as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

Outros assuntos

Demonstrações do valor adicionado

Revisamos, também, as Demonstrações do valor adicionado (DVA), individuais e consolidadas, referentes ao período de três meses findo em 31 de março de 20X3, preparadas sob a responsabilidade da administração da Companhia, cuja apresentação nas informações intermediárias é requerida de acordo com as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários aplicáveis à elaboração de Informações Trimestrais - ITR e considerada informação suplementar pelas IFRS, que não requerem a apresentação da DVA. Essas demonstrações foram submetidas aos mesmos procedimentos de revisão descritos anteriormente e, com base em nossa revisão, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que não foram elaboradas, em todos os seus aspectos relevantes, de forma consistente com as informações contábeis intermediárias individuais e consolidadas tomadas em conjunto.

Demonstrações contábeis de períodos anteriores examinadas e informações contábeis intermediárias revisadas por outro auditor independente

O exame do balanço patrimonial, individual e consolidado, em 31 de dezembro de 20X2 e a revisão das informações contábeis intermediárias, individuais e consolidadas, relativas ao período findo em 31 de março de 20X2⁶, preparados originalmente antes dos ajustes [explicar as mudanças de práticas contábeis havidas], descritos na nota X, foram conduzidos sob a responsabilidade de outros auditores independentes, que emitiram relatório de auditoria e relatório de revisão sem modificações (ou mencionar as ressalvas), com data de ____ de _____ de 20X3 e ____ de _____ de 20X2, respectivamente. Como parte da nossa revisão das informações contábeis intermediárias do trimestre findo em 31 de março de 20X3: (i) examinamos os ajustes nos valores correspondentes do balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X2, que em nossa opinião são apropriados e foram corretamente efetuados, em todos os aspectos relevantes; (ii) revisamos os ajustes nos valores correspondentes das informações contábeis intermediárias de 20X2 e não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que tais ajustes não foram efetuados, em todos os aspectos relevantes, de forma apropriada. Não fomos contratados para auditar, revisar ou aplicar quaisquer outros procedimentos sobre as informações referentes ao balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X2 e sobre as demais informações contábeis intermediárias referentes ao trimestre findo em 31 de março de 20X2 e, portanto, não expressamos opinião ou qualquer forma de asseguarção sobre eles tomados em conjunto.

[nome da cidade], ____ de _____ de 20____

Nome da firma de Auditoria
CRC _____

[Nome do sócio]
Contador CRC 1SPXXXXXXXX/O-X

⁷ Adaptar conforme a situação: No primeiro trimestre mencionar período de três meses findo em 31 de março do ano. No segundo trimestre, corresponde aos períodos de 3 e 6 meses findos em 30 de junho do ano, enquanto que no terceiro trimestre corresponde ao período de 3 e 9 meses findos em 30 de setembro do ano.

COMUNICADO TÉCNICO Nº 03/2013 - ANEXO IV

MODELO DE RELATÓRIO SOBRE A REVISÃO DAS ITR QUANDO HÁ ALTERAÇÃO DE POLÍTICA CONTÁBIL NA SITUAÇÃO EM QUE O AUDITOR ANTECESSOR FOI CONTRATADO PARA AUDITAR OS AJUSTES DOS VALORES CORRESPONDENTES (AUDITORIA SOMENTE DO (S) BALANÇO (S) PATRIMONIAL (IS)) APRESENTADOS PARA FINS DE COMPARAÇÃO COM O PERÍODO CORRENTE

Relatório dos Auditores Independentes sobre as Informações Correspondentes

Aos Conselheiros e Diretores da *(adaptar conforme apropriado)*

[Nome da entidade]

[Cidade – Estado]

Introdução

Examinamos as informações correspondentes individuais e consolidadas da [Nome da entidade] (“Companhia”) que compreendem os balanços patrimoniais em 31 de dezembro de 20X2⁷, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas. Essas informações correspondentes estão sendo apresentadas, para fins de comparação, no Formulário de Informações Trimestrais – ITR referente ao trimestre findo em 31 de março de 20X3.

Responsabilidade da administração sobre as informações correspondentes sobre o balanço patrimonial

A administração da Companhia é responsável pela elaboração e adequada apresentação do balanço patrimonial individual de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e do balanço patrimonial consolidado 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 sobre as informações correspondentes do balanço patrimonial

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre as informações correspondentes do balanço patrimonial, individual e consolidado, 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 informações correspondentes individuais

Em nossa opinião, as informações correspondentes individuais acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da [Nome da entidade] em 31 de dezembro de 20X2, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

⁷ Pode ser adaptado para incluir o balanço de abertura

Opinião sobre as informações correspondentes consolidadas

Em nossa opinião, as informações correspondentes consolidadas acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira consolidada da [Nome da entidade] em 31 de dezembro de 20X2, de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) emitidas pelo *International Accounting Standards Board – IASB* e as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Ênfase

Em ___ de _____ de 2013, emitimos um relatório de auditoria sem modificação sobre o conjunto completo das demonstrações contábeis, individuais e consolidadas, referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 20X2. Conforme mencionado na nota explicativa X, as informações correspondentes acima referidas foram alteradas em relação àquelas demonstrações contábeis anteriormente divulgadas relativas ao exercício findo em 31 de dezembro de 20X2 pelas razões mencionadas na referida nota explicativa X. Nossa opinião está limitada às informações correspondentes acima referidas, uma vez que não fomos contratados para auditar, revisar ou aplicar quaisquer outros procedimentos sobre as informações contábeis intermediárias da Companhia referentes ao período de três meses findo em 31 de março de 20X3 e, portanto, não expressamos opinião ou qualquer forma de assecuração sobre estas informações contábeis intermediárias tomadas em conjunto. A presente opinião não contém modificação relacionada a este assunto.

[nome da cidade], ___ de _____ de 20___

Nome da firma de Auditoria

CRC _____

[Nome do sócio]

Contador CRC 1SPXXXXXXXX/O-X

COMUNICADO TÉCNICO Nº 03/2013 - ANEXO V

MODELO DE RELATÓRIO SOBRE A REVISÃO DAS ITR QUANDO HÁ ALTERAÇÃO DE POLÍTICA CONTÁBIL⁸ NA SITUAÇÃO EM QUE O AUDITOR ANTECESSOR FOI CONTRATADO PARA REVISAR OS AJUSTES DOS VALORES CORRESPONDENTES APRESENTADOS PARA FINS DE COMPARAÇÃO COM O PERÍODO CORRENTE

Relatório sobre a revisão de informações trimestrais - ITR

Aos Conselheiros e Diretores da (*adaptar conforme apropriado*)

[Nome da entidade]

[Cidade – Estado]

Introdução

Revisamos as informações contábeis intermediárias correspondentes, individuais e consolidadas, da [Nome da entidade] (“Companhia”), contidas no Formulário de Informações Trimestrais – ITR, referente ao trimestre findo em 31 de março de 20X2, que compreendem as demonstrações do resultado e do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o período de três meses findo naquela data, incluindo as notas explicativas. Essas informações correspondentes estão sendo apresentadas, para fins de comparação no Formulário de Informações Trimestrais – ITR referente ao trimestre findo em 31 de março de 20X3.

Responsabilidade da administração sobre as informações contábeis intermediárias

A administração da Companhia é responsável pela elaboração das informações contábeis intermediárias individuais de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 21(R1) – Demonstração Intermediária e das informações contábeis intermediárias consolidadas de acordo com o CPC 21(R1) e com a norma internacional *IAS 34 – Interim Financial Reporting*, emitida pelo *International Accounting Standards Board – IASB*, assim como pela apresentação dessas informações de forma condizente com as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, aplicáveis à elaboração das Informações Trimestrais - ITR. Nossa responsabilidade é a de expressar uma conclusão sobre essas informações contábeis intermediárias com base em nossa revisão.

Alcance da revisão das informações contábeis intermediárias correspondentes

Conduzimos nossa revisão de acordo com as normas brasileiras e internacionais de revisão de informações intermediárias (NBC TR 2410 - Revisão de Informações Intermediárias Executada pelo Auditor da Entidade e ISRE 2410 - *Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity*, respectivamente). Uma revisão de informações intermediárias consiste na realização de indagações, principalmente às pessoas responsáveis pelos assuntos financeiros e contábeis e na aplicação de procedimentos analíticos e de outros procedimentos de revisão. O alcance de uma revisão é significativamente menor do que o de uma auditoria conduzida de acordo com as normas de auditoria e, conseqüentemente, não nos permitiu obter segurança de que tomamos conhecimento de todos os assuntos significativos que poderiam ser identificados em uma auditoria. Portanto, não expressamos uma opinião de auditoria.

Conclusão sobre as informações intermediárias correspondentes individuais

Com base em nossa revisão, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que as informações contábeis intermediárias correspondentes individuais incluídas nas informações trimestrais acima referidas não foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com o

⁸ Esse modelo também é aplicável, com as adaptações correspondentes, para os casos de correção de erros.

CPC 21(R1) aplicável à elaboração de Informações Trimestrais - ITR e apresentadas de forma condizente com as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

Conclusão sobre as informações intermediárias correspondentes consolidadas

Com base em nossa revisão, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que as informações contábeis intermediárias correspondentes consolidadas incluídas nas informações trimestrais acima referidas não foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com o CPC 21(R1) e o IAS 34 aplicáveis à elaboração de Informações Trimestrais - ITR e apresentadas de forma condizente com as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

Ênfase

Em ___ de _____ de 20X2, emitimos um relatório de revisão sem modificação sobre as informações contábeis intermediárias, individuais e consolidadas, para o período de três meses findo 31 de março de 20X2. Conforme mencionado na nota explicativa X, as informações correspondentes acima referidas foram alteradas em relação àquelas informações contábeis intermediárias anteriormente divulgadas relativas ao período de três meses findo 31 de março de 20X2 pelas razões mencionadas na referida nota explicativa X. Nossa conclusão está limitada às informações correspondentes acima referidas. Não fomos contratados para auditar, revisar ou aplicar quaisquer outros procedimentos sobre as informações contábeis intermediárias da Companhia referentes ao período de três meses findo em 31 de março de 20X3 e, portanto, não expressamos opinião ou qualquer forma de assecuração sobre estas informações contábeis intermediárias tomadas em conjunto. A presente conclusão não contém modificação relacionada a este assunto.

Outros assuntos

Informações correspondentes sobre as Demonstrações do valor adicionado

Revisamos, também, as informações correspondentes relativas às demonstrações do valor adicionado (DVA), individuais e consolidadas, referentes ao período de três meses findo em 31 de março de 20X2 preparadas sob a responsabilidade da administração da Companhia, cuja apresentação nas informações intermediárias é requerida de acordo com as normas expedidas pela CVM - Comissão de Valores Mobiliários aplicáveis à elaboração de Informações Trimestrais - ITR e considerada informação suplementar pelas IFRS, que não requerem a apresentação da DVA. Essas informações correspondentes, ajustadas para contemplar os ajustes descritos na nota X, foram submetidas aos mesmos procedimentos de revisão descritos anteriormente e, com base em nossa revisão, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que não foram elaboradas, em todos os seus aspectos relevantes, de forma consistente com as informações contábeis intermediárias correspondentes individuais e consolidadas tomadas em conjunto.

[nome da cidade], ___ de _____ de 20___

Nome da firma de Auditoria

CRC _____

[Nome do sócio]

Contador CRC 1SPXXXXXXXX/O-X

COMUNICADO TÉCNICO Nº 03/2013 - ANEXO VI

MODELO DE CARTA DE REPRESENTAÇÃO DO AUDITOR SUCESSOR PARA O AUDITOR ANTECESSOR

Para: Auditor antecessor

De: Auditor sucessor

Referimo-nos às demonstrações contábeis [individuais e consolidadas] da Companhia ABC ("Companhia"), referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 20X3, e fornecemos esta carta em conexão com o relatório de auditoria que V.Sas. foram solicitados a emitir em relação aos valores correspondentes das demonstrações contábeis [individuais e consolidadas] da Companhia, em 31 de dezembro de 20X2, preparadas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil [e/ou normas internacionais de relatório financeiro (IFRS), ou outra estrutura contábil adequada], incluídas, para fins de comparação, nas demonstrações contábeis [individuais e consolidadas] referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 20X3.

[Inclua o seguinte parágrafo se o auditor sucessor concluiu a auditoria sobre as demonstrações contábeis da Companhia do ano subsequente]

Fomos contratados para examinar, de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria, as demonstrações contábeis [individuais e consolidadas] da Companhia para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X3. Com base em nossa auditoria das demonstrações contábeis [individuais e consolidadas] de 31 de dezembro de 20x3, não tomamos conhecimento de quaisquer assuntos subsequentes a 31 de dezembro de 20X2 que, em nosso entendimento, teria um efeito material, ou exigiria modificações nas demonstrações contábeis [individuais e consolidadas] da Companhia em 31 de dezembro de 20X2, auditadas por V.Sas. *[se for o caso, complementar com: exceto pelos assuntos descritos nas notas explicativas X e Y das demonstrações contábeis [individuais e consolidadas] aprovadas pela administração, que se referem aos efeitos da contabilização do [descrever], conforme detalhes que foi fornecido a V.Sas].*

[Inclua o seguinte paragrafo se o auditor sucessor não concluiu a auditoria das demonstrações contábeis da Companhia do ano subsequente, mas elaborou relatório de revisão sobre as demonstrações contábeis intermediárias, incluindo a obtenção de carta de representação da administração, de informações intermediárias para um trimestre findo do ano subsequente]

Nós não auditamos quaisquer demonstrações contábeis [individuais e consolidadas] da Companhia. No entanto, emitimos relatório de revisão sobre as demonstrações contábeis intermediárias [individuais e consolidadas] da Companhia em [data], a qual foi conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de revisão de informações intermediárias (NBC TR 2410 – Revisão de Informações Intermediárias Executada pelo Auditor da Entidade e ISRE 2410 – *Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity*, respectivamente). Essas normas requerem que a revisão seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança limitada de que as demonstrações contábeis apresentadas estão livres de distorção relevante. Uma revisão está limitada, principalmente, a indagações às pessoas responsáveis pelos assuntos financeiros e contábeis e na aplicação de procedimentos analíticos e de outros procedimentos de revisão e, portanto, proporcionam menos segurança do que uma auditoria. Por esta razão, nossos procedimentos de revisão podem não ter identificado questões significativas que pudessem afetar ou requerer divulgações adicionais nas demonstrações contábeis [individuais e consolidadas] da Companhia em 31 de dezembro de 20x2, auditadas por V.Sas. Em nossa revisão sobre as demonstrações contábeis [individuais e consolidadas] [intermediárias] da Companhia em [data] não tomamos conhecimento de quaisquer assuntos subsequentes a 31 de dezembro de 20X2 que pudessem ter um efeito material, ou exigisse modificações nas demonstrações contábeis [individuais e consolidadas] da Companhia em 31 de dezembro de 20X2, auditadas por V.Sas. *[se for o caso, complementar com: exceto pelos assuntos descritos nas notas explicativas X e Y das demonstrações contábeis intermediárias [individuais e consolidadas], que se referem aos efeitos da contabilização do [descrever].*

Esta carta é exclusivamente para a informação e utilização de [incluir nome do auditor predecessor] em conexão com o relatório a ser emitido e referido no primeiro parágrafo e não foi emitida com outro objetivo, nem deve ser utilizada por qualquer outra parte.

Auditor Sucessor

