



NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

COMUNICADOS DE AUDITORIA INDEPENDENTE

CTAs 01 a 16



PUBLICAÇÃO DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE
SAS Quadra 5 – Bloco “J” - Ed. CFC
Fone: (61) 3314 9600 / Fax: (61) 3322 2033
CEP: 70070-920 – Brasília – DF
Site: www.cfc.org.br
E-mail: cfc@cfc.org.br

Edição eletrônica

Edição sob responsabilidade de:

JUAREZ DOMINGUES CARNEIRO
Presidente do Conselho Federal de Contabilidade

VERÔNICA SOUTO MAIOR
Vice-presidente Técnica

LUIZ CARLOS DE SOUZA
Coordenador Adjunto da Câmara Técnica

JOSÉ LUÍS CORRÊA GOMES
Coordenador de Execução Técnica

HÉLIO JOSÉ CORAZZA
Contador

Capa: MARCUS HERMETO

Conselho Federal de Contabilidade

Normas brasileiras de contabilidade: comunicados de auditoria independente: CTAs 01 a 16/
Conselho Federal de Contabilidade. -- Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.

Publicação eletrônica.
[140] p.

1. Normas Brasileiras de Contabilidade - Brasil. 2. Auditoria Independente. I. Título.

CDU – 657.6(81)(083.74)

Ficha Catalográfica elaborada pela Bibliotecária Lúcia Helena Alves de Figueiredo CRB 1/1.401

APRESENTAÇÃO

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), no cumprimento de sua atribuição privativa, edita as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) que devem ser adotadas por todos os profissionais da contabilidade no Brasil.

Para assegurar a evolução das Ciências Contábeis e a aplicação do conhecimento atualizado e globalizado no exercício profissional, uma das prioridades do CFC tem sido a busca da convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais.

A elaboração e a revisão das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) Técnicas e Profissionais, assim como dos Princípios de Contabilidade (Resolução CFC nº 750/93), fazem parte de um processo constante que congrega, em igual medida, o saber técnico e a aplicação prática, sem se descuidar da realidade atual da profissão contábil.

Visando contribuir com o acesso a informação pelos profissionais de contabilidade, usuários de informações e demais interessados, o CFC disponibiliza livros eletrônicos, reunindo as Normas Brasileiras de Contabilidade. Para facilitar a consulta o sumário do livro é indexado eletronicamente e remete diretamente à norma de interesse da pesquisa.

Juarez Domingues Carneiro

Presidente

ATUALIZAÇÕES

De 18/12/2012

- Incluído os CTAs 15 e 16 face às edições das Resoluções CFC n^{os} 1.405/12 e 1.410/12.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

COMUNICADOS DE AUDITORIA INDEPENDENTE

CTAs 01 a 16

Numeração	CFC Resolução	Nome do comunicado	Fl.
<u>CTA 01</u>	<u>1.155/09</u>	<u>Emissão de Parecer dos Auditores Independentes face à edição da NBC TG 13</u>	4
<u>CTA 02</u>	<u>1.320/11</u>	<u>Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis Individuais e Consolidadas</u>	14
<u>CTA 03</u>	<u>1.321/11</u>	<u>Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis Individuais e Consolidadas de Instituições Financeiras e Demais Instituições Autorizadas a Funcionar pelo Banco Central do Brasil (BCB)</u>	30
<u>CTA 04</u>	<u>1.322/11</u>	<u>Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis Individuais e Consolidadas de Entidades Supervisionadas pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP)</u>	46
<u>CTA 05</u>	<u>1.331/11</u>	<u>Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis de Fundos de Investimento</u>	60
<u>CTA 06</u>	<u>1.332/11</u>	<u>Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis de Companhias Abertas, conforme facultado pela Deliberação CVM n.º 656/11</u>	65
<u>CTA 07</u>	<u>1.333/11</u>	<u>Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis Individuais e Consolidadas de Entidades Supervisionadas pela ANS</u>	68
<u>CTA 08</u>	<u>1.334/11</u>	<u>Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis das Entidades Fechadas de Previdência Complementar (EFPC)</u>	73
<u>CTA 09</u>	<u>1.335/11</u>	<u>Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis de Entidades de Incorporação Imobiliária</u>	87
<u>CTA 10</u>	<u>1.336/11</u>	<u>Emissão do Relatório (Parecer) do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis de Pequenas e Médias Empresas</u>	94
<u>CTA 11</u>	<u>1.338/11</u>	<u>Emissão de Relatórios de Revisão das Informações Trimestrais do ano de 2010</u>	108
<u>CTA 12</u>	<u>1.387/12</u>	<u>Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis de Grupo Econômico</u>	110
<u>CTA 13</u>	<u>1.388/12</u>	<u>Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis Individuais e Consolidadas de Entidades Supervisionadas pela ANS</u>	117
<u>CTA 14</u>	<u>1.393/12</u>	<u>Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis de Instituições Autorizadas a Funcionar pelo BCB, em decorrência da Resolução CMN n.º 4.036/11</u>	123
<u>CTA 15</u>	<u>1.405/12</u>	<u>Emissão de Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações Contábeis Intermediárias Individuais de Entidades Supervisionadas pela SUSEP, referentes ao semestre findo em 30 de junho de 2012</u>	126
<u>CTA 16</u>	<u>1.410/12</u>	<u>Emissão de Relatório de Auditoria sobre a Base de Contribuições dos Agentes Financeiros ao Fundo de Compensação de Variações Salariais (FCVS) e altera o Anexo II do CTR 01</u>	130

RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.155/09

Aprova o Comunicado Técnico CTA 01 que trata da emissão de Parecer dos Auditores Independentes face à edição da NBC TG 13.

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que o Conselho Federal de Contabilidade, em conjunto com outras entidades, é membro do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), criado pela Resolução CFC nº. 1.055/05;

CONSIDERANDO que o CPC tem por objetivo estudar, preparar e emitir Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de contabilidade e divulgar informações dessa natureza, visando permitir a emissão de normas uniformes pelas entidades-membro, levando sempre em consideração o processo de convergência às normas internacionais;

CONSIDERANDO que o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a NBC TG 13 – Adoção Inicial da Lei nº. 11.638/07 e da Medida Provisória nº. 449/08 e a necessidade de orientação quanto à emissão de Parecer dos Auditores Independentes sobre as primeiras demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as novas práticas contábeis adotadas no Brasil trazidas pela Lei nº. 11.638/07 e Medida Provisória nº. 449/98,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar o Comunicado Técnico CTA 01 que trata da emissão de Parecer dos Auditores Independentes face à edição da NBC TG 13.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação.

Brasília, 23 de janeiro de 2009.

Contadora **Silvia Mara Leite Cavalcante**
Presidente em exercício

Ata CFC nº 921

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

CTA 01 – EMISSÃO DE PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES FACE À EDIÇÃO DA NBC TG 13

[Voltar ao índice](#)

Índice	Item
OBJETIVO	1 – 2
COMPARABILIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS ENTRE OS EXERCÍCIOS	3 – 8
AJUSTES NAS DEMONSTRAÇÕES DO(S) EXERCÍCIO(S) ANTERIOR(ES), APRESENTADAS PARA FINS DE COMPARAÇÃO, NOS CASOS EM QUE HOUE MUDANÇA DE AUDITOR NO EXERCÍCIO ATUAL	9 – 13
DISPOSIÇÃO FINAL	14
ANEXOS I, II e III	

OBJETIVO

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

COMPARABILIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS ENTRE OS EXERCÍCIOS

3. Em decorrência da promulgação, em 28 de dezembro de 2007, da Lei nº. 11.638, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2008, e da edição da Medida Provisória nº. 449/08, o CFC emitiu a NBC TG 13 – Adoção Inicial da Lei nº. 11.638/07 e da Medida Provisória nº. 449/08, que aborda a forma como as exigências de ajustes de práticas contábeis trazidos pela referida Lei devem ser tratados.
4. Conforme previsto nos itens 3, 4 e 10 da NBC TG 13:
 3. *As exigências de ajustes trazidos pela Lei nº. 11.638/07 e Medida Provisória nº. 449/08 não se enquadram como mudança de circunstâncias, estimativas ou evento*

econômico subsequente, pois decorrem de processo normativo em direção às Normas Internacionais de Contabilidade. Assim, esta Norma considera que os ajustes devem ser contabilizados de acordo com as disposições contábeis aplicáveis à mudança de critério (ou prática) contábil. A esse respeito, o § 1º do art. 186 da Lei nº. 6.404/76 determina que os correspondentes ajustes iniciais devem ser contabilizados na conta de lucros ou prejuízos acumulados. A NBC TG 23 – Mudanças nas Práticas Contábeis, nas Estimativas e Correção de Erros requer que, além de discriminar os efeitos da adoção da nova prática contábil na conta de lucros ou prejuízos acumulados, a entidade deve demonstrar o balanço de abertura para cada conta ou grupo de contas relativo ao período mais antigo apresentado para fins de comparação, bem como os demais valores comparativos apresentados, como se a nova prática contábil estivesse sempre em uso. Todavia, para fins da aplicação inicial da Lei nº. 11.638/07 e Medida Provisória nº. 449/08, esta Norma desobriga as entidades quanto à aplicação dessa norma, ou seja, ao aplicar a Lei pela primeira vez, as entidades são requeridas apenas a aplicar o § 1º. do art. 186 acima referido.

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

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

- (a) se optar por seguir estritamente o § 1º do art. 186 da Lei nº. 6.404/76, a data de transição será a abertura em 1º de janeiro de 2008 ou o encerramento em 31 de dezembro de 2007;*
- (b) se optar por reapresentar cifras comparativas ajustadas conforme a NBC TG 23 – Mudanças nas Práticas Contábeis, nas Estimativas e Correção de Erros, a data de transição será o início do exercício mais antigo apresentado, ou seja, a abertura em 1º de janeiro de 2007 ou o encerramento em 31 de dezembro de 2006.*

5. Assim, nessa fase de transição, aplicável somente para o exercício de 2008, que incluirá os ajustes decorrentes de mudanças de práticas contábeis exclusivamente introduzidos pela Lei nº. 11.638/07 e Medida Provisória nº. 449/08, conforme previsto na NBC TG 13, as entidades têm a opção de:

- (a) registrar os ajustes aplicáveis ao balanço de abertura, na conta de lucros ou prejuízos acumulados como ajustes de exercícios anteriores, mantendo as cifras relativas ao período anterior, apresentadas para fins de comparação, como reportados no exercício anterior, sem alterações (item 10(a) da NBC TG 13); ou
- (b) reapresentar as cifras do exercício anterior, incluindo balanço patrimonial, demonstrações do resultado, do patrimônio líquido, dos fluxos de caixa e do valor adicionado (quando aplicável), para apresentá-las de acordo com as práticas contábeis aplicáveis para 2008

como se a nova prática contábil estivesse sempre em uso, conforme previsto na NBC TG 23 – Mudanças nas Práticas Contábeis, nas Estimativas e Correção de Erros (item 10(b) da NBC TG 13).

6. O CFC entende que a opção que melhor atende às práticas contábeis adotadas no Brasil (que estão alinhadas às normas internacionais de contabilidade – IFRS), é aquela que consta do item 10(b) da NBC TG 13 e, portanto, recomenda essa aplicação.
7. Nos casos em que a entidade seguir a opção 10(b) da NBC TG 13 e, portanto, reapresentar as cifras do(s) exercício(s) anterior(es) conforme previsto na NBC TG 23 – Mudanças nas Práticas Contábeis, nas Estimativas e Correção de Erros, o parecer do auditor deve seguir a seguinte estrutura (assumindo-se que não há ressalvas, nem limitação na extensão dos trabalhos para qualquer exercício):
 - (a) primeiro parágrafo identifica tanto as demonstrações contábeis do exercício atual quanto do(s) exercício(s) ou período(s) anterior(es), incluindo, quando aplicável a demonstração do valor adicionado;
 - (b) segundo parágrafo descrevendo a extensão dos trabalhos;
 - (c) terceiro parágrafo expressando opinião para todos os exercícios que estão sendo apresentados;
 - (d) pelo fato de as demonstrações contábeis apresentadas para fins de comparação serem diferentes das originalmente divulgadas, e considerando a relevância dos ajustes efetuados, o auditor pode incluir parágrafo de ênfase, destacando esse fato.

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

8. Nos casos em que houver mudanças de práticas contábeis e a entidade optar por seguir o item 10(a) da NBC TG 13, as demonstrações contábeis de exercício(s) ou período(s) anterior(es) apresentada(s) para fins de comparação terão sido preparadas por um conjunto de normas diferentes do exercício atual. Nessa situação, o parecer do auditor deve ser redigido com a seguinte estrutura (assumindo-se uma situação em que não há limitações na extensão dos trabalhos ou ressalvas no exercício atual):
 - (a) primeiro parágrafo com a identificação das demonstrações contábeis do exercício atual (nos casos aplicáveis, deve incluir também nesse primeiro parágrafo a demonstração do valor adicionado);
 - (b) segundo parágrafo descrevendo a extensão dos trabalhos;
 - (c) terceiro parágrafo que expressa a opinião somente sobre as demonstrações contábeis do exercício atual;
 - (d) quarto parágrafo com a identificação das demonstrações contábeis do(s) exercício(s) ou período(s) anterior(es), apresentadas de forma conjunta com as do exercício ou período atual, as bases de sua preparação, o exame conduzido, data e tipo de parecer emitido e uma descrição de eventuais ressalvas ou ênfases, conforme aplicável.

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

atual parecer do auditor deve cobrir esse demonstrativo em um parágrafo adicional, após o parágrafo referido na alínea (d) acima.

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

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

9. As normas de auditoria aplicáveis no Brasil prevêm que nos casos em que um auditor sucede outro auditor, o auditor sucessor deve mencionar em seu parecer que as demonstrações contábeis do(s) exercício(s) anterior(es) que estão sendo apresentadas para fins de comparação, foram examinadas por outros auditores, referindo a data do parecer destes, expressando as eventuais ressalvas e ênfases, seus efeitos e possíveis reflexos no exercício atual.
10. Em decorrência das mudanças de práticas contábeis adotadas no Brasil, introduzidas pela Lei nº. 11.638/07, Medida Provisória nº. 449/08 e pela edição de novas normas contábeis por parte do CFC, as demonstrações contábeis de exercício(s) anterior(es), apresentadas para fins de comparação, provavelmente serão ajustadas, ou por meio de ajustes à conta de lucros (prejuízos) acumulados ou por meio de reapresentação segundo a NBC TG 23 – Mudanças nas Práticas Contábeis, nas Estimativas e Correção de Erros. Na situação de reapresentação das cifras do exercício anterior, surge a necessidade de o auditor sucessor observar um adequado procedimento ao emitir seu parecer sobre as demonstrações contábeis do exercício corrente.
11. Considerando que as normas de auditoria aplicáveis no Brasil ainda não tratam dos procedimentos que devem ser adotados pelo auditor sucessor nesses casos, uma adequada orientação a ser observada é a que consta da norma internacional de auditoria (ISA 710, versão revisada em dezembro de 2008), que estabelece que o tema deve ser discutido pelo auditor com a administração da entidade e o auditor antecessor deve ser comunicado. Portanto, na situação de reapresentação das cifras do exercício anterior, a administração da entidade deve preparar as demonstrações contábeis ajustadas do(s) exercício(os) anterior(es) e o auditor antecessor deve auditar referidos ajustes e reemitir seu parecer sobre essas demonstrações contábeis modificadas. O auditor sucessor deve, quando fizer referência em seu parecer que as demonstrações contábeis do(s) exercício(s) anterior(es) foram examinadas por outros auditores, referir-se a essas demonstrações contábeis modificadas e o novo parecer emitido pelo auditor antecessor. O Anexo III deste CT apresenta procedimentos da norma internacional com o objetivo de ajudar na orientação desse processo.
12. Por outro lado, a norma internacional também prevê que o auditor antecessor pode estar impedido ou não ser capaz de reemitir seu parecer de auditoria sobre as demonstrações contábeis modificadas do exercício anterior. Esse fato deve ser documentado pela entidade e pelo auditor antecessor. Excepcionalmente nessas situações, o auditor sucessor pode ser contratado para auditar e aplicar procedimentos de auditoria sobre os ajustes decorrentes de mudanças de práticas contábeis. Em um parágrafo de ênfase deve indicar que o auditor antecessor emitiu parecer sobre as demonstrações contábeis do(s) exercício(s) anterior(es) antes dos ajustes efetuados. Em adição, se o auditor sucessor for contratado para auditar e aplicar procedimentos suficientes que o satisfaça quanto à adequação dos ajustes, pode incluir o seguinte parágrafo adicional no seu parecer:

O exame das demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2007, preparadas originalmente antes dos ajustes decorrentes das mudanças de

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

13. O auditor antecessor, nessa circunstância, quando for contratado para reemitir seu parecer, deverá aplicar procedimentos suficientes que o satisfaça quanto à adequação dos ajustes (ver Anexo III) e quanto às divulgações adequadas nas demonstrações contábeis em consonância com a NBC TG 23 – Mudanças nas Práticas Contábeis, nas Estimativas e Correção de Erros. Caso isso seja verificado, reemitirá seu parecer, em conexão com as demonstrações contábeis do exercício atual, e incluirá um parágrafo de ênfase após a opinião para descrever a situação, que pode ser da seguinte forma:

Conforme descrito na nota X às demonstrações contábeis, em decorrência das mudanças nas práticas contábeis adotadas no Brasil, durante 2008, o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 2007 e as correspondentes demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos [ou dos fluxos de caixa, se a administração da entidade optar por substituí-la] do exercício findo em 31 de dezembro de 2007 foram ajustadas e estão sendo reapresentadas como previsto na NBC TG 23 – Mudanças nas Práticas Contábeis, nas Estimativas e Correção de Erros.

DISPOSIÇÃO FINAL

14. O objetivo deste CT é orientar o auditor independente na emissão de parecer sobre as primeiras demonstrações contábeis elaboradas pelas entidades de acordo com as novas práticas contábeis adotadas no Brasil. Essa orientação e os exemplos incluídos nos anexos são genéricos e, assim, podem existir particularidades não abordadas em função de normas específicas de reguladores. Portanto, essas situações particulares devem ser adequadamente adaptadas, considerando os princípios e/ou orientações gerais tratadas neste CT.

ANEXO I

MODELO DE PARECER PARA ENTIDADES QUE SEGUIREM A OPÇÃO QUE CONSTA DO ITEM 10(B) DA NBC TG 13 E, PORTANTO, ADOTARAM A NBC TG 23 – MUDANÇAS NAS PRÁTICAS CONTÁBEIS, NAS ESTIMATIVAS E CORREÇÃO DE ERROS

PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

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

1. Examinamos os balanços patrimoniais (controladora e consolidado – quando aplicável) da Entidade X em 31 de dezembro de 2008 e de 2007, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido, dos fluxos de caixa e do valor adicionado (quando aplicável), correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua Administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.
2. Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria aplicáveis no Brasil e compreenderam: a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e os sistemas contábil e de controles internos da Entidade; b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela Administração da Entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.
3. Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Entidade X em 31 de dezembro de 2008 e de 2007, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido, os seus fluxos de caixa e os valores adicionados (quando aplicável) nas operações referentes aos exercícios findos nessas datas, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.
4. Conforme mencionado na nota explicativa X, em decorrência das mudanças nas práticas contábeis adotadas no Brasil, durante 2008, as demonstrações contábeis referentes ao exercício anterior, apresentadas para fins de comparação, foram ajustadas e estão sendo reapresentadas como previsto na NBC TG 23 – Mudanças nas Práticas Contábeis, nas Estimativas e Correção de Erros.

ANEXO II

MODELO DE PARECER PARA ENTIDADES QUE SEGUIREM A OPÇÃO QUE CONSTA DO ITEM 10(A) DA NBC TG 13 E, PORTANTO, NÃO ADOTARAM A NBC TG 23 – MUDANÇAS NAS PRÁTICAS CONTÁBEIS, NAS ESTIMATIVAS E CORREÇÃO DE ERROS

PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

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

1. Examinamos o(s) balanço(s) patrimonial(is) (controladora e consolidado – quando aplicável) da Entidade X em 31 de dezembro de 2008, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido, dos fluxos de caixa e do valor adicionado (quando aplicável) correspondentes ao exercício findo nessa data, elaborado(s) sob a responsabilidade de sua Administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.
2. Nosso(s) exame(s) foi(ram) conduzido(s) de acordo com as normas de auditoria aplicáveis no Brasil e compreenderam: a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e os sistemas contábil e de controles internos da Entidade; b) a

constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela Administração da Entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

3. Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Entidade X em 31 de dezembro de 2008, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido, os seus fluxos de caixa e os valores adicionados (quando aplicável) nas operações referentes ao exercício findo nessa data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.
4. Anteriormente, auditamos as demonstrações contábeis (controladora e consolidado – quando aplicável) referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2007, compreendendo o balanço patrimonial, as demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos, além das informações suplementares compreendendo as demonstrações do fluxo de caixa e do valor adicionado (quando aplicável), sobre as quais emitimos parecer sem ressalva [ou descrever eventual ressalva, quando aplicável], datado de __, de _____, de 2008. Conforme mencionado na nota explicativa X, as práticas contábeis adotadas no Brasil foram alteradas a partir de 1º de janeiro de 2008. As demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2007, apresentadas de forma conjunta com as demonstrações contábeis de 2008, foram elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil vigentes até 31 de dezembro de 2007 e, como permitido pela NBC TG 13 – Adoção Inicial da Lei nº. 11.638/07 e da Medida Provisória nº. 449/08, não estão sendo reapresentadas com os ajustes para fins de comparação entre os exercícios.
5. As demonstrações dos fluxos de caixa e do valor adicionado (quando aplicável) correspondentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2007, preparadas em conexão com as demonstrações contábeis do exercício de 2008, foram submetidas aos mesmos procedimentos de auditoria descritos no parágrafo 2 e, em nossa opinião, essas demonstrações estão adequadamente apresentadas, em todos os seus aspectos relevantes, em relação às demonstrações contábeis mencionadas no parágrafo 4, tomadas em conjunto. Este quinto parágrafo é aplicável para os casos em que as demonstrações contábeis do exercício anterior foram originalmente auditadas e não havia demonstração de fluxos de caixa, apresentada como informação suplementar, mas a administração decidiu apresentá-la para fins de comparação apenas no exercício atual, em substituição à demonstração das origens e aplicações de recursos, conforme descrito no item 8 do Comunicado Técnico – CT 02.

ANEXO III

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

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

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

Reemissão do parecer originalmente emitido pelo auditor:

1. Se, durante a auditoria do exercício corrente, o auditor tomar conhecimento de circunstâncias ou eventos que afetam as demonstrações contábeis do exercício / período anterior, o auditor deve considerar essas circunstâncias ou eventos para atualizar seu parecer sobre as demonstrações contábeis do exercício / período anterior. Por exemplo, se o auditor emitiu anteriormente parecer com ressalvas ou adverso sobre as demonstrações contábeis do exercício / período anterior em razão de descumprimento de práticas contábeis adotadas no Brasil, por parte da entidade, e essas demonstrações contábeis forem reemitidas no exercício / período corrente com o objetivo de cumprir com as práticas contábeis, o novo parecer do auditor sobre as demonstrações contábeis do exercício / período anterior deve indicar que referidas demonstrações contábeis foram reemitidas, com novo parecer sem ressalvas.
2. Se, em um novo parecer, a opinião do auditor é diferente da opinião originalmente emitida sobre as demonstrações contábeis do exercício / período anterior, o auditor deve divulgar no seu parecer os fatos que suportam a alteração de sua opinião em um parágrafo separado precedendo o parágrafo de opinião. Esse parágrafo deve conter (a) a data do parecer originalmente emitido pelo auditor, (b) o tipo de parecer originalmente emitido, (c) as circunstâncias ou eventos que levaram o auditor a emitir uma opinião diferente daquela originalmente emitida, e (d) que a nova opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis do exercício / período anterior é diferente daquela originalmente emitida sobre as demonstrações contábeis daquele exercício / período. A seguir, apresentamos um exemplo desse tipo de parágrafo quando o auditor reemite parecer sobre as demonstrações contábeis do exercício / período anterior, cuja opinião difere daquela originalmente emitida por ele:

Parecer dos Auditores Independentes

Em nosso parecer datado de 1º de março de 20x2, expressamos opinião de que as demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 20x1 não representavam adequadamente a posição patrimonial, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido, os fluxos de caixa e nem o valor adicionado da Entidade XXXX, conforme as práticas contábeis adotadas no Brasil em razão do não cumprimento, por parte da Entidade, das práticas contábeis adotadas no Brasil para os seguintes itens: (a) o ativo imobilizado da Entidade não tem sido depreciado de acordo com a expectativa de vida útil, e (b) a Entidade não registrou imposto de renda diferido sobre diferenças temporais. Conforme descrito na nota explicativa XX, a Entidade alterou suas práticas contábeis referentes aos itens mencionados anteriormente e reemitiu as demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 20x1, para adequá-las às práticas contábeis adotadas no Brasil. Dessa forma, nossa opinião revisada sobre as demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 20x1, conforme apresentamos nesse parecer, é diferente daquela emitida anteriormente no nosso parecer datado de 1º de março de 20x2.

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

Parecer do auditor antecessor

3. O auditor antecessor geralmente pode, a pedido de um ex-cliente, reemitir o seu parecer sobre demonstrações contábeis, referentes a exercícios/períodos anteriores sob sua responsabilidade,

desde que seja contratado pelo ex-cliente para a realização do serviço e execute os procedimentos descritos no item 4.

Reemissão do parecer do auditor antecessor

4. Antes de reemitir - ou consentir com a reutilização de - um parecer emitido anteriormente sobre demonstrações contábeis de anos/períodos anteriores, quando estas demonstrações contábeis serão apresentadas de forma comparativa com as demonstrações contábeis de exercício/período subsequente, o auditor antecessor deve considerar se o parecer anteriormente emitido sobre aquelas demonstrações contábeis ainda é apropriado. A forma atual ou a maneira de apresentação de demonstrações contábeis de exercício/período anterior, ou um ou mais eventos subsequentes, podem tornar o parecer anteriormente emitido inapropriado. Conseqüentemente, o auditor antecessor deve: (a) ler as demonstrações contábeis do exercício/período corrente; (b) comparar as demonstrações contábeis do período/exercício anterior sobre as quais seu parecer foi emitido com as demonstrações contábeis do exercício/período corrente para fins de comparação; e (c) obter cartas de representação da Administração do ex-cliente e do auditor sucessor. A carta de representação da administração do ex-cliente deve indicar: (a) se alguma informação chegou ao conhecimento da administração que a levasse a acreditar que qualquer representação fornecida anteriormente devesse ser modificada; e (b) se ocorreu qualquer evento subsequente à data do último balanço patrimonial auditado pelo auditor antecessor que pudesse requerer ajustes ou divulgações nessas demonstrações contábeis. A carta de representação do auditor sucessor deve indicar se a auditoria por ele executada revelou quaisquer assuntos que na opinião do auditor sucessor pudesse ter um efeito significativo ou requerer divulgações nas demonstrações contábeis auditadas pelo auditor antecessor. Também, o auditor antecessor pode considerar parte da auditoria executada por outros auditores independentes, itens 10 a 12. No entanto, o auditor antecessor não deve se referir ao parecer ou aos trabalhos do auditor sucessor em seu parecer reemitido.
5. Um auditor antecessor que concordou em reemitir seu parecer pode tomar conhecimento de eventos ou transações que ocorreram subsequentemente à data de seu parecer sobre demonstrações contábeis de exercícios/períodos anteriores que podem afetar o seu parecer emitido anteriormente (por exemplo, o auditor sucessor pode indicar em sua carta de representação que certos assuntos tiveram um efeito material nas demonstrações contábeis auditadas pelo auditor antecessor). Nessas circunstâncias, o auditor antecessor deve fazer indagações e realizar outros procedimentos que ele considere necessários (por exemplo, revisar os papéis de trabalho do auditor sucessor que documentem assuntos que afetam exercícios/períodos anteriores). O auditor deve então decidir, com base nas evidências de auditoria obtidas, se o seu parecer deve ser modificado. Se o auditor antecessor concluir que seu parecer deva ser modificado, ele deve seguir a orientação contida nos itens 1, 2 e 6 deste anexo III.
6. O conhecimento pelo auditor antecessor das atividades correntes de seu ex-cliente é obviamente limitado pela ausência de um relacionamento contínuo. Conseqüentemente, quando reemitir o parecer sobre demonstrações contábeis de exercícios/períodos anteriores, o auditor antecessor deve usar a mesma data de seu parecer anteriormente emitido para evitar qualquer interpretação / entendimento de que ele examinou quaisquer registros, transações ou eventos após aquela data. Se o auditor antecessor modificar o seu parecer ou se as demonstrações contábeis forem refeitas, o auditor deve reemitir o seu parecer com dupla data.

RESOLUÇÃO CFC N.º 1.320/11

Aprova o CTA 02 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis Individuais e Consolidadas referentes aos exercícios findos em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2010.

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, e com fundamento no disposto na alínea “f” do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar o CTA 02 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis Individuais e Consolidadas referentes aos exercícios findos em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2010.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios findos em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2010.

Brasília, 21 de janeiro de 2011.

Contador **Juarez Domingues Carneiro**
Presidente

Ata CFC n.º 946

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

CTA 02 – EMISSÃO DO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS INDIVIDUAIS E CONSOLIDADAS

[Voltar ao índice](#)

Índice	Item
Objetivo	1
Antecedentes	2 – 8
Adoção inicial das NBC Ts convergidas em 2009	4 – 7
Novas normas de auditoria que entraram em vigor no Brasil, em 2010	8
Entendimento e orientação	9 – 31
Apresentação de demonstrações contábeis lado a lado	10 – 14
Apresentação de demonstrações contábeis individuais, quando não existem investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial e nem saldo de ativo diferido como permitido pela legislação societária	15
Apresentação da demonstração do valor adicionado	16
Apresentação separada de dois conjuntos de demonstrações contábeis	17
Modificações no relatório do auditor independente	18 – 20
Considerações adicionais para emissão do relatório de auditoria	21 – 30
Modelos de relatórios do auditor independente	31
Anexos I a V	

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;
 - (b) demonstrações contábeis consolidadas elaboradas de acordo com as 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 IFRSs).
- (*). 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 IFRSs. 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 NBC Ts convergidas em 2009

4. Em 9 de dezembro de 2010, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emitiu a NBC TG 43 – Adoção Inicial das NBC Ts Convergidas em 2009. De acordo com o contemplado nessa Norma, não deve haver 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, que de acordo com a legislação brasileira vigente devem ser avaliados pelo método de equivalência patrimonial nas demonstrações contábeis individuais, 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.

5. As divergências admitidas entre as demonstrações elaboradas até este momento com obediência aos documentos emitidos por este CFC e as normas internacionais de contabilidade estão estabelecidas nos itens 4 a 6 da NBC TG 43.

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. Conforme item 39 da NBC TG 26 (também requerido pelo item 21 da Norma Internacional de Contabilidade IAS 1), no caso de adoção de nova política contábil, incluindo reclassificações, de forma retrospectiva, nos termos 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).

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

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

Entendimento e orientação

9. Conforme mencionado no item 8, as novas normas de auditoria emitidas pelo CFC estão em vigor desde 1º de janeiro de 2010 para o exame das demonstrações contábeis de exercícios que se iniciaram em ou a partir de 1º de janeiro de 2010 e que se findam em ou após 31 de dezembro de 2010. Dessa forma, devem ser utilizados os novos modelos de Relatório do Auditor Independente (relatório) para as auditorias dessas demonstrações 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 NBC TAs 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 NBC TAs, uma vez que elas estão convergidas com as referidas normas internacionais.

Apresentação de demonstrações contábeis lado a lado

10. 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. 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.
11. As práticas contábeis adotadas no Brasil, considerada a adoção de todas as NBC Ts convergidas às IFRSs, já editadas, apresentam diferenças pontuais remanescentes, tal como mencionado anteriormente. Assim sendo, caso a entidade opte em apresentar as demonstrações contábeis individuais elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil em um único conjunto, lado a lado, com as demonstrações contábeis consolidadas

elaboradas de acordo com as IFRSs, considerando que a diferença, quando existente (no resultado e patrimônio líquido), estaria representada exclusivamente pela manutenção do saldo do ativo diferido e essa diferença seria objeto de apropriada divulgação, conforme requerido pela Instrução CVM n.º 457, o auditor independente poderá emitir um único relatório, nos termos da NBC TA 700, contendo duas opiniões:

- (i) uma opinião sobre as demonstrações contábeis individuais elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil; e
 - (ii) outra opinião sobre as demonstrações contábeis consolidadas elaboradas de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). Apenas nos casos em que não houver diferença entre as demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e aquelas apresentadas de acordo com as IFRSs, a opinião sobre as demonstrações contábeis consolidadas seria também estendida para as práticas contábeis adotadas no Brasil.
12. Algumas entidades, tais como instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil ou companhias seguradoras, supervisionadas pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), cujas práticas contábeis estabelecidas pelos respectivos órgãos reguladores, podem, ainda, não ter adotado todos os pronunciamentos e orientações técnicas emitidos pelo CPC por falta de aprovação pelos respectivos reguladores.
 13. Como as diferenças remanescentes entre as práticas contábeis adotadas por essas entidades reguladas em relação às IFRSs 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 e que geram diferenças relevantes entre as demonstrações contábeis elaboradas com práticas contábeis distintas. Logo, o auditor estaria impossibilitado de emitir opinião sobre conjuntos distintos de demonstrações contábeis apresentadas lado a lado em um único relatório.
 14. 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 IFRSs. 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 individuais, quando não existem investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial e nem saldo de ativo diferido como permitido pela legislação societária.

15. Podem ocorrer situações em que a entidade não possua investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial e nem saldo de ativo diferido. Nessa circunstância, as demonstrações contábeis 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 IFRSs, incluindo os requerimentos de transição contidos na IFRS 1 e sua equivalente NBC TG 37, que trata da adoção inicial das normas internacionais de contabilidade. Nessa circunstância, de acordo com o item A32 da NBC TA 700, essas opiniões podem ser expressas separadamente ou em

uma única sentença. A opinião em uma única sentença pode ser expressa da seguinte forma: as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, de acordo com as **práticas contábeis adotadas no Brasil e normas internacionais de relatório financeiro**. A expressão em negrito foi adaptada em substituição à estrutura de relatório financeiro que consta nesse item A32 (estrutura nacional e normas internacionais de contabilidade).

Apresentação da demonstração do valor adicionado

16. É importante destacar que a demonstração do valor adicionado (DVA) é obrigatória, segundo a legislação societária brasileira, somente para as companhias abertas, enquanto que de acordo com as IFRSs, 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 o modelo apresentado no Anexo II. Para manter a uniformidade dos relatórios de auditoria, o tratamento da DVA deve seguir essa disposição para todas as entidades.

Apresentação separada de dois conjuntos de demonstrações contábeis

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

Modificações no relatório do auditor independente

18. No caso específico das entidades que optaram pela manutenção do saldo em conta do ativo diferido, conforme permitido pela NBC TG 13 (em linha com o art. 299A da Lei n.º 6.404/76, alterada pela Lei n.º 11.941/09) permanecerá uma diferença entre os patrimônios líquidos e os resultados das demonstrações contábeis individuais (práticas contábeis adotadas no Brasil) e consolidadas (IFRSs). Na hipótese de ser mantido esse ativo diferido nas demonstrações contábeis consolidadas, e estas forem declaradas estarem de acordo com as IFRSs, o auditor deve proceder à necessária modificação em sua opinião, conforme requerido pela NBC TA 705, pois essa manutenção está em desacordo com as IFRSs.
19. A modificação no relatório do auditor, com ressalva ou adverso, quando necessária, de que trata o item 18, seria somente aplicável para as demonstrações contábeis consolidadas elaboradas de acordo com as IFRSs, uma vez que as demonstrações contábeis individuais estariam de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil conforme modelo no Anexo III.
20. Nos casos em que são requeridas modificações no relatório do auditor independente, o item 16 da NBC TA 705 requer que seja incluído um parágrafo adicional no relatório do auditor, antes do parágrafo da opinião, com o título *Bases para opinião com ressalva, Base para opinião adversa ou Base para abstenção de opinião*, conforme seja apropriado em cada

circunstância. O parágrafo final da seção que descreve as responsabilidades do auditor independente também deve ser alterado. A título de modelo, o Anexo III apresenta uma situação em que foi mantido o ativo diferido nas demonstrações contábeis consolidadas em IFRSs.

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, nos termos da NBC TG 26, conforme mencionado no item 7 deste CT, 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. Adicionalmente, conforme mencionado nos itens 22 e 23 deste CT, as demonstrações contábeis do período anterior (particularmente em 2010) foram auditadas de acordo com outro conjunto de normas que vigoravam naquela oportunidade (2009). Nessas circunstâncias, o auditor pode querer alertar aos usuários das demonstrações contábeis que os valores correspondentes ao exercício anterior, apresentados para fins de comparação, foram por ele auditados de acordo com as normas de auditoria vigentes naquela oportunidade, que permitiam a divisão de responsabilidade com outros auditores que auditaram alguma investida. Dessa forma, o exemplo 2 do Anexo V deste CT apresenta um modelo de redação para essa situação.
26. No caso das informações correspondentes às demonstrações contábeis do exercício anterior ou os saldos de abertura do balanço patrimonial do exercício anterior terem sido alterados, nos termos da NBC TG 26, conforme mencionado no item 7 deste CT, esses valores não são mais aqueles que foram originalmente auditados. Quando as demonstrações contábeis do exercício ou do período anterior tiverem sido auditadas por outro auditor e por algum motivo forem modificadas, um novo relatório do auditor antecessor será necessário para a inclusão da menção no relatório do exercício ou do período corrente que os valores correspondentes

foram auditados por outros auditores independentes, conforme mencionado no item 24 deste CT.

27. No caso de alteração daquelas informações anteriormente auditadas pelo auditor antecessor, a administração da entidade deve comunicar ao auditor antecessor. Se o auditor independente antecessor concordar em emitir novo relatório sobre as demonstrações contábeis alteradas, o auditor atual deve emitir relatório somente sobre o período corrente.
28. A inclusão de parágrafo de Outros Assuntos no relatório do auditor independente (atual) pode ocorrer quando o auditor independente antecessor pode não ter condição ou não querer reemitir o relatório de auditoria independente sobre as demonstrações contábeis do período anterior. Essa e outras situações são apresentadas no item A11 da NBC TA 710. Espera-se que essas situações sejam casos excepcionais.
29. 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 IFRSs, 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, observando exemplo de redação para essa situação no anexo IV.
30. Tendo em vista, o esforço empreendido para que as demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil sejam iguais às elaboradas de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) e como as diferenças remanescentes são pontuais, conforme mencionado no item 4 deste CT, a CVM requer a adição de um parágrafo no relatório do auditor independente para enfatizar esse assunto, nos casos em que exista tal diferença, de forma a alertar os usuários que essas diferenças entre as demonstrações contábeis individuais elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e demonstrações contábeis separadas de acordo com as IFRSs se restringem à avaliação dos investimentos em controladas, coligadas e empreendimentos controlados em conjunto pelo método de equivalência patrimonial e à manutenção do diferido nas demonstrações contábeis individuais. O anexo II inclui modelo de parágrafo de ênfase a ser adaptado à situação específica e adicionado após a opinião para atender esse requerimento da CVM.

Modelos de relatórios do auditor independente

31. Para que se consiga uma desejada uniformidade na emissão dos relatórios por parte dos auditores independentes, este CT inclui nos Anexos modelos de relatórios e de parágrafos de ênfase ou de outros assuntos a serem utilizados pelos auditores independentes.

Anexo I

Novo modelo de relatório dos auditores independentes

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

Este modelo não é aplicável para demonstrações contábeis consolidadas e companhias abertas e foi incluído neste CT apenas para alertar sobre o novo modelo de relatório, mencionado no item 9 do CT

RELATÓRIO 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 – quando aplicável], das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

Responsabilidade da administração sobre as demonstrações 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 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 IFRSs e também de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, apresentadas em conjunto (lado a lado) e que não apresentam diferença entre o resultado e 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 [*esta quando aplicável*], das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa, para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

Responsabilidade da administração sobre as demonstrações 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.

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]*.

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 da IFRS, aplicável às demonstrações contábeis separadas, somente no que se refere à avaliação dos investimentos em controladas, coligadas e controladas em conjunto pelo método de equivalência patrimonial, enquanto que para fins de IFRS seria custo ou valor justo; e pela opção pela manutenção do saldo de ativo diferido, existente em 31 de dezembro de 2008, que vem sendo amortizado *[somente nos casos em que for aplicável]*. Nossa opinião não está ressalvada em função desse assunto. [\(Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.378/11\)](#)

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 IFRSs 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. (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.378/11)

[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). Não seria apropriado simplesmente mencionar elaboradas de acordo com a NBC TG 09 porque essa informação não é requerida pelas IFRSs.

Anexo III

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 os itens 19 e 20 do CT).

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 [*esta quando aplicável*], das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa, para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

Responsabilidade da administração sobre as demonstrações 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

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

Opinião com ressalva

Em nossa opinião, exceto pelos efeitos do assunto descrito no parágrafo Base para opinião com ressalva sobre as demonstrações 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.

Anexo IV

Exemplo de parágrafo a ser incluído no relatório de auditoria no último parágrafo da seção responsabilidades do auditor independente e entre esse parágrafo da responsabilidade do auditor e o da sua opinião, para descrever a base para emissão de opinião com ressalva, aplicável no caso em que a nota explicativa requerida pelo § 1º do art. 2º da Instrução CVM n.º 457/07, não atender à suficiência e adequação das divulgações requerida pela CVM. (Exemplo ilustrativo para o item 29 do CT).

Responsabilidade dos auditores independentes

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

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

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

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

Opinião com ressalva

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

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

Anexo V

Modelos de parágrafos de outros assuntos a serem adicionados no relatório de auditoria sobre demonstrações contábeis, quando apropriado.

Exemplo 1: relacionado com o item 17 deste CT em que o auditor emite relatório sobre dois conjuntos distintos de demonstrações contábeis. Neste caso, o parágrafo foi redigido para ser adicionado no relatório sobre as demonstrações contábeis consolidadas, que pode ser adaptado ao relatório sobre as demonstrações contábeis individuais, onde a referência seria feita ao relatório sobre as 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 as práticas contábeis adotadas no Brasil apresentadas separadamente, sobre as quais emitimos relatório de auditoria independente separado, não contendo qualquer modificação, com data de xx de xx de 2011 [adaptar caso contenha ressalva ou outra modificação].

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

Outros assuntos

Auditoria dos valores correspondentes ao exercício anterior

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

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

Outros assuntos

Auditoria dos valores correspondentes ao exercício anterior

Os valores correspondentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2009, apresentados para fins de comparação, foram anteriormente auditados por outros auditores independentes que emitiram relatório datado em xx de xx de 20x0, que não conteve qualquer modificação.

RESOLUÇÃO CFC N.º 1.321/11

Aprova o CTA 03 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis Individuais e Consolidadas de Instituições Financeiras e Demais Instituições Autorizadas a Funcionar pelo Banco Central do Brasil (BCB) de exercícios findos em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2010.

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, e com fundamento no disposto na alínea “f” do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar o CTA 03 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis Individuais e Consolidadas de Instituições Financeiras e Demais Instituições Autorizadas a Funcionar pelo Banco Central do Brasil (BCB) de exercícios findos em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2010.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios findos em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2010.

Brasília, 21 de janeiro de 2011.

Contador **Juarez Domingues Carneiro**
Presidente

Ata CFC n.º 946

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

CTA 03 – EMISSÃO DO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS INDIVIDUAIS E CONSOLIDADAS DE INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS E DEMAIS INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL DO BRASIL

[Voltar ao índice](#)

Índice	Item
Objetivo	1
Antecedentes	2 – 8
Entendimento	9 – 16
Orientações aos auditores independentes	17 – 34
Emissão do relatório de auditoria no caso de adoção da opção (a) da Carta-Circular BCB n.º 3.435/10, itens 6, 9, 10, 11, 12 e 13 deste CT	17 – 18
Emissão do relatório de auditoria no caso da adoção da opção (b) ou (c) da Carta-Circular BCB n.º 3.435/10, itens 6 e 13 deste CT	19 – 21
Emissão de relatório de auditoria separado para demonstrações contábeis individuais	22 – 25
Considerações adicionais para emissão do relatório de auditoria	26 – 33
Modelos	34

Anexos I a V

Objetivo

1. Este Comunicado Técnico (CT) tem por objetivo orientar os auditores independentes na emissão do seu relatório sobre as demonstrações contábeis individuais e consolidadas de instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil (BCB) referentes aos exercícios findos em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2010.

Antecedentes

2. Em sessão realizada em 9 de março de 2006, a Diretoria Colegiada do BCB emitiu o Comunicado Técnico n.º 14.259, determinando o desenvolvimento de ação específica para a convergência das normas de contabilidade e de auditoria, aplicáveis às instituições financeiras e às demais instituições autorizadas a funcionar pelo BCB, com as normas internacionais promulgadas, respectivamente, pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) e pela *International Federation of Accountants* (IFAC).
3. Em 24 de setembro de 2009, o BCB, na forma do art. 9º, da Lei n.º 4.595, tornou público, por meio da Resolução CMN n.º 3.786/09, que o Conselho Monetário Nacional (CMN), em sessão realizada em 24 de setembro de 2009, com base no art. 4º, inciso XII, da referida Lei, e tendo em vista o disposto no art. 61, da Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, resolveu que as instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo BCB, constituídas sob a forma de companhia aberta ou que sejam obrigadas a constituir comitê de

auditoria nos termos da regulamentação em vigor, devem, a partir da data-base 31 de dezembro de 2010, elaborar e divulgar anualmente demonstrações contábeis consolidadas, adotando o padrão contábil internacional (*), de acordo com os pronunciamentos emitidos pelo IASB, traduzidos para a língua portuguesa por entidade brasileira credenciada pela *International Accounting Standards Committee Foundation* (IASC).

O IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil é a entidade brasileira credenciada para tradução dos pronunciamentos oficiais do IASB. Para elaboração das demonstrações contábeis de 2010, deve ser utilizada a versão de 2009, considerando as melhorias e as mudanças implementadas para 2010 e com vigência em 2010. O Anexo V deste CT apresenta um sumário das principais mudanças ocorridas da versão de 2009 para 2010. Algumas normas sofreram modificações em 2010 (com aplicações obrigatórias a partir de 2011 ou além).

(*) 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.

4. A Resolução CMN n.º 3.786/09 também se aplica à instituição constituída sob a forma de companhia fechada, líder de conglomerado integrado por instituição constituída sob a forma de companhia aberta. Essa Resolução facultou a apresentação de demonstrações contábeis consolidadas, elaboradas de acordo com as IFRSs, comparativas para a data-base 31 de dezembro de 2010, e mencionou que disciplinará os procedimentos adicionais a serem observados na elaboração e divulgação das informações de que trata essa Resolução, podendo, inclusive, indicar o critério contábil a ser observado pelas instituições, quando houver mais de uma opção prevista no padrão contábil internacional.
 5. O Departamento de Normas do Sistema Financeiro do BCB, por meio da Carta-Circular n.º 3.435, de 18 de março de 2010, esclareceu acerca da elaboração do balanço de abertura das demonstrações contábeis consolidadas a serem elaboradas em atendimento às determinações anteriormente emitidas.
 6. A Carta-Circular n.º 3.435/10 estabeleceu as seguintes opções a serem adotadas como balanço de abertura (data de transição) (*) das demonstrações contábeis consolidadas:
 - (a) 1º de janeiro de 2010, para as instituições que não apresentarem demonstrações contábeis consolidadas de forma comparativa;
 - (b) 1º de janeiro de 2009, para as instituições que optarem por fazer a apresentação comparativa das demonstrações contábeis consolidadas dos anos 2010 e 2009;
 - (c) 1º de janeiro de 2008, para as instituições que optarem por fazer a apresentação comparativa das demonstrações contábeis consolidadas dos anos 2010, 2009 e 2008.
- (*) Essa expressão entre parênteses e grifada foi inserida para o entendimento de que balanço de abertura é o balanço na data de transição para adoção das normas internacionais de relatório financeiro (IFRS).
7. A Norma Internacional de Relatório Financeiro IFRS 1 – Adoção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS) estabelece que:
 - 3 *As primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs de uma entidade são as primeiras demonstrações financeiras anuais em que a entidade adota as IFRSs, por meio de uma declaração explícita e sem reservas nessas demonstrações financeiras de cumprimento das IFRSs.*

(...)

21 *Para cumprir a IAS 1, as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs de uma entidade incluirão pelo menos três demonstrações da posição financeira (*), duas demonstrações do resultado abrangente, duas demonstrações do resultado separadas (se apresentadas), duas demonstrações dos fluxos de caixa e duas demonstrações das mutações do patrimônio líquido e respectivas notas explicativas, incluindo informações comparativas.*

(...)

23 *Uma entidade explicará como a transição dos PCGAs (**) anteriores para as IFRSs afetou sua posição financeira, seu desempenho financeiro e seus fluxos de caixa.*

(*) Balanço patrimonial.

(**) Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (PCGAs).

8. Por sua vez, as normas contábeis aplicáveis na elaboração e apresentação das demonstrações contábeis individuais pelas instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo BCB são aquelas consubstanciadas no Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional (COSIF), que ainda não incorporou e, portanto, ainda não requer a adoção de todas as normas convergidas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Entendimento

9. A adoção da opção (a) da Carta-Circular mencionada no item 6 não permite à instituição apresentar suas demonstrações contábeis consolidadas, referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2010, de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS), uma vez que essas normas requerem a apresentação de informações comparativas elaboradas de acordo com a mesma base contábil.
10. Assim, as instituições que adotarem essa opção para as demonstrações contábeis consolidadas de 31 de dezembro de 2010 não estarão em condições de declarar, conforme requerido pelas IFRSs, que essas demonstrações foram elaboradas de acordo com as referidas normas internacionais de relatório financeiro (IFRS). Adicionalmente, a instituição que adotar a opção (b) ou (c) do item 6 sem apresentar três balanços patrimoniais também não poderá declarar que essas demonstrações foram elaboradas de acordo com as IFRSs.
11. Nesse contexto, a adoção da opção (a) gera demonstrações contábeis que não se enquadram no contexto de um conjunto completo de demonstrações contábeis para fins gerais e, portanto, a persistir essa opção, essas demonstrações contábeis devem ser tratadas como demonstrações contábeis para fins especiais. Portanto, o relatório a ser emitido pelo auditor independente sobre essas demonstrações contábeis, que possuem propósito especial diferente das demonstrações contábeis para fins gerais, não pode ser elaborado de acordo com a NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis (ISA 700). Nessas circunstâncias, o relatório do auditor independente deve ser elaborado de acordo com a NBC TA 800 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis Elaboradas de Acordo com Estruturas Conceituais de Contabilidade para Propósitos Especiais (ISA 800), que trata das considerações especiais quando as demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com estruturas conceituais de contabilidade para propósitos especiais.

12. A NBC TA 800 (ISA 800), referida anteriormente, traz requisitos que devem ser observados pelos auditores independentes, principalmente no que tange à aceitação do trabalho, do planejamento e da execução da auditoria, assim como referência à formação da opinião; portanto, independentemente das orientações contidas neste CT, é recomendável que essa norma seja considerada em sua íntegra pelo auditor independente antes da contratação e execução de seu trabalho.
13. As orientações aos auditores independentes para emissão do seu relatório de auditoria no caso em que as instituições adotarem essa opção (a), descrita no item 6, estão contidas nos itens 17 e 18 deste CT, enquanto que para os casos em que forem adotadas as opções (b) e (c), também descritas no item 6, que permitem a apresentação de demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as IFRSs (se e quando apresentarem três balanços patrimoniais e cumprirem com os demais requisitos), estão contidas nos itens 19, 20 e 21 deste CT.
14. Conforme mencionado no item 8 deste CT, as normas contábeis estabelecidas no COSIF, que devem ser utilizadas pelas instituições para elaboração das demonstrações contábeis individuais (e para aquelas que também elaborarem demonstrações contábeis consolidadas de acordo com o COSIF), ainda não incorporam as normas, as interpretações e os comunicados técnicos convergidos emitidos pelo CFC; portanto, as demonstrações contábeis individuais requeridas pela legislação societária (e as consolidadas ou o consolidado operacional de acordo com o COSIF) ao serem elaboradas de acordo com essas normas contábeis (COSIF), e enquanto não forem adotadas todas as normas convergidas do CFC, apresentarão diferenças relevantes em relação às demonstrações contábeis consolidadas elaboradas de acordo com as IFRSs.
15. Assim, enquanto persistirem essas diferenças de práticas contábeis, não é apropriado apresentar de forma conjunta, lado a lado, demonstrações contábeis individuais elaboradas de acordo com o COSIF e demonstrações contábeis consolidadas elaboradas de acordo com as IFRSs, uma vez que o item A8 da NBC TA 700 (ISA 700), que trata da formação da opinião e emissão do relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis, não permite a emissão de relatório de auditoria sobre essa apresentação conjunta quando existam diferenças relevantes de práticas contábeis. As orientações para emissão de relatório do auditor independente estão contidas nos itens 22, 23, 24 e 25 deste CT.
16. A conclusão apresentada no item anterior independe da opção exercida pela instituição, relacionada com o balanço de abertura (data de transição), conforme mencionado no item 6 deste CT.

Orientações aos auditores independentes

Emissão do relatório de auditoria no caso de adoção da opção (a) da Carta-Circular BCB n.º 3.435/10, itens 6, 9, 10, 11, 12 e 13 deste CT

17. Conforme mencionado no item 11 deste CT, o relatório de auditoria deve ser elaborado tomando por base a NBC TA 800 (ISA 800) e adaptado à situação concreta, conforme modelo no Anexo I.
18. Esse modelo não inclui nenhuma limitação no alcance da auditoria executada, tampouco distorção identificada que devesse gerar relatório com ressalva ou outro tipo de modificação. No caso em que seja requerida modificação ou inclusão de outros parágrafos de ênfase ou de outros assuntos, o auditor deve atentar para as normas de auditoria NBC TA 705 e 706 (ISA 705 e 706).

Emissão do relatório de auditoria no caso da adoção da opção (b) ou (c) da Carta-Circular BCB n.º 3.435/10, itens 6 e 13 deste CT

19. Conforme mencionado no item 13 deste CT, no caso da instituição adotar a opção (b) ou (c) descritas no item 6, as demonstrações contábeis consolidadas resultantes, desde que cumpridos todos os demais requisitos que constam da IFRS 1, podem atender integralmente aos requisitos estabelecidos pelas IFRSs para apresentação de demonstrações contábeis consolidadas para fins gerais e, dessa forma, o auditor independente deve emitir o seu relatório de auditoria tomando por base a NBC TA 700 (ISA 700), que trata da formação da opinião e emissão de relatório de auditoria sobre demonstrações contábeis para fins gerais.
20. O exemplo 3 contido no apêndice da NBC TA 700 (ISA 700) refere-se à situação de relatório do auditor independente sobre demonstrações contábeis consolidadas elaboradas de acordo com a estrutura de apresentação adequada, elaborada para satisfazer as necessidades de informações contábeis comuns de ampla gama de usuários (por exemplo, IFRS). Esse modelo foi adaptado à situação concreta e está incluído no Anexo II deste CT.
21. Esse modelo, de forma similar ao do Anexo I, também não inclui nenhuma limitação no alcance da auditoria executada, tampouco distorção identificada que devesse gerar relatório com ressalva ou outro tipo de modificação. No caso em que seja requerida modificação ou inclusão de outros parágrafos de ênfase ou de outros assuntos, o auditor deve atentar para as normas de auditoria NBC TA 705 e 706 (ISA 705 e 706).

Emissão de relatório de auditoria separado para demonstrações contábeis individuais

22. Conforme mencionado no item 15 deste CT, as normas, as interpretações e os comunicados convergidos emitidos pelo CFC, com exceção dos CPCs 01, 03, 05 e 25, que foram aprovadas pelo CFC como NBC TGs 01, 03, 05 e 25, respectivamente, ainda não foram aprovados pelo Conselho Monetário Nacional para que sejam adotados pelas instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo BCB; portanto, as práticas contábeis adotadas pelas instituições reguladas e autorizadas a funcionar pelo BCB apresentam diferenças em relação às práticas contábeis adotadas pelas demais entidades que, por determinação de outro órgão regulador ou do próprio CFC, foram requeridas a adotar aqueles normativos.
23. Dessa forma, permanece a orientação contida no item 7 do CT n.º 02/2010 do IBRACON, que tratou da emissão de relatório de revisão de informações trimestrais e parecer de auditoria de demonstrações contábeis intermediárias durante o período em que não tenham sido homologados pelo CMN e pelo BCB as normas, as interpretações e os comunicados técnicos emitidos pelo CFC.
24. Essa orientação requer que a conclusão dos relatórios de auditoria a serem emitidos pelos auditores independentes sobre demonstrações contábeis de instituições autorizadas a funcionar pelo BCB devem usar temporariamente a expressão específica “... *práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis às instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil*” em substituição à expressão “*práticas contábeis adotadas no Brasil*”, que é utilizada nas conclusões de relatórios sobre demonstrações contábeis de entidades que adotam integralmente as normas, as interpretações e os comunicados técnicos do CFC.
25. O Anexo III apresenta o modelo de relatório contido na NBC TA 700 (ISA 700) adaptado à situação específica de instituições autorizadas a funcionar pelo BCB. De forma similar aos modelos dos demais anexos, esse modelo não inclui nenhuma modificação no relatório;

portanto, no caso de ressalva, abstenção de opinião ou emissão de opinião adversa ou, ainda, adição de outros parágrafos, devem ser consideradas as orientações contidas nas normas NBC TA 705 e 706 (ISA 705 e 706).

Considerações adicionais para emissão do relatório de auditoria

26. Conforme mencionado no item 15 deste CT, não é apropriado apresentar de forma conjunta, lado a lado, demonstrações contábeis individuais elaboradas de acordo com o COSIF e demonstrações contábeis consolidadas elaboradas de acordo com as IFRSs, por haver várias diferenças entre essas duas práticas contábeis. Dessa forma, o auditor independente emitirá relatórios de auditoria sobre mais de um conjunto de demonstrações contábeis. Nessas circunstâncias, o auditor deve observar as orientações contidas no item A8 da NBC TA 706 (ISA 706).
27. Essa orientação deve ser observada, principalmente, na emissão do segundo relatório, quando em data diferente (tendo atendido aos procedimentos de auditoria adicionais necessários), ou em ambos os relatórios, no caso de serem emitidos na mesma data, observando o modelo de parágrafo no exemplo 1 do Anexo IV.
28. No caso em que for apresentada a demonstração do valor adicionado como informação adicional nas demonstrações contábeis consolidadas, informação esta não requerida pelas IFRSs, os auditores independentes devem adicionar um parágrafo ao seu relatório, após a opinião sobre as demonstrações contábeis básicas, conforme modelo apresentado no Anexo III deste CT.
29. É importante considerar que o relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis do exercício findo em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2010 será emitido de acordo com as novas normas de auditoria aprovadas pelo CFC, que trouxeram uma série de mudanças em relação às normas vigentes anteriormente.
30. 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 da equivalência patrimonial ou incluídas nas demonstrações contábeis consolidadas, conforme NBC TA 600 (ISA 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 (ISA 710).
31. Nessas circunstâncias, o auditor pode querer alertar os usuários das demonstrações contábeis que os valores correspondentes ao exercício anterior, apresentados para fins de comparação, foram auditados de acordo com as normas de auditoria vigentes naquela oportunidade. Dessa forma, o exemplo 3 do Anexo IV deste CT inclui um modelo de redação para essa situação.
32. Quando os valores correspondentes ao exercício anterior, apresentados para fins de comparação, tiverem sido auditados por outros auditores independentes, o auditor atual deve adicionar um parágrafo de outros assuntos para alertar sobre esse fato, conforme NBC TA 706 (ISA 706), uma vez que a omissão desse parágrafo levaria o usuário das demonstrações contábeis a entender que essas informações correspondentes foram auditadas pelo auditor atual. O exemplo 4 do Anexo IV aplica-se a essa situação.
33. Este CT deve ser lido em conjunto com o CTA 02 em particular, para os itens que tratam de alterações havidas nas demonstrações contábeis do período anterior e suas consequências,

assim como naquilo que se refere especificamente às companhias abertas, que podem afetar a instituição ou banco, de forma específica.

Modelos

34. Para que se consiga uma desejada uniformidade na emissão dos relatórios por parte dos auditores independentes, principalmente nessa fase de implementação das novas normas de auditoria, é recomendável que os auditores independentes observem os modelos apresentados neste CT.

Anexo I

Modelo de relatório de auditoria sobre demonstrações contábeis consolidadas de propósito especial [aplicável quando não for apresentado um conjunto completo de demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as IFRSs, incluindo a não apresentação das informações correspondentes do período ou do exercício anterior (ver itens 17 e 18 do CT)].

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PARA PROPÓSITO ESPECIAL

[Destinatário apropriado]

Examinamos as demonstrações contábeis consolidadas da Instituição Financeira X e suas controladas (instituição ou banco), que compreendem o balanço patrimonial consolidado em 31 de dezembro de 2010 e as respectivas demonstrações consolidadas 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. Essas demonstrações contábeis consolidadas foram elaboradas de acordo com a opção (a) da Carta-Circular n.º 3.435 do Banco Central do Brasil, utilizando as práticas contábeis descritas na nota explicativa Y, sendo consideradas para propósito especial porque não atendem a todos os requerimentos constantes da IFRS 1.

Responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis consolidadas

A administração da instituição (ou do banco) é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as práticas contábeis descritas na nota explicativa Y e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis consolidadas 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 consolidadas com base em nossa auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Essas normas requerem o cumprimento das exigências éticas pelos auditores e que a auditoria seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis consolidadas 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 consolidadas. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis consolidadas, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração das demonstrações contábeis consolidadas da instituição para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos da instituição (ou do banco). 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 consolidadas 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 consolidadas da Instituição Financeira X (ou do Banco X) e suas controladas em 31 de dezembro de 2010 foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com as práticas contábeis descritas na nota explicativa Y às demonstrações contábeis consolidadas.

Ênfase sobre a base de elaboração das demonstrações contábeis consolidadas para propósito especial

Sem modificar nossa opinião, chamamos a atenção para a nota explicativa Y às demonstrações contábeis consolidadas, que descreve sua base de elaboração. As demonstrações contábeis consolidadas foram elaboradas pela administração da instituição (ou do banco) para cumprir os requisitos da Carta-Circular BCB n.º 3.435. Consequentemente, essas demonstrações contábeis consolidadas podem não ser adequadas para outro fim.

Outros assuntos (*)

[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]

(*) Se for aplicável em decorrência dos itens 26, 27, 28, 29, 30, 31 e 32 deste CT (ver exemplos no Anexo IV).

Anexo II

Modelo de relatório de auditoria sobre demonstrações contábeis consolidadas de uso geral [aplicável somente quando for apresentado um conjunto completo de demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as IFRSs, incluindo a comparação com o período ou

exercício anterior e o balanço de abertura do primeiro exercício apresentado (ver itens 10 a 21 do CT)].

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS DE USO GERAL

(Destinatário apropriado)

Examinamos as demonstrações contábeis consolidadas da Instituição Financeira X e suas controladas (instituição ou banco), que compreendem o balanço patrimonial consolidado em 31 de dezembro de 2010 e as respectivas demonstrações consolidadas 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 consolidadas

A administração da instituição (ou do banco) é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis consolidadas 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 consolidadas 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 consolidadas 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 consolidadas. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis consolidadas, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e a adequada apresentação das demonstrações contábeis consolidadas da instituição para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos da instituição. 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 consolidadas 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 consolidadas referidas acima apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira consolidada da Instituição Financeira X (ou do Banco X) e suas controladas em 31 de dezembro de 2010, 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 Standard Board* (IASB).

Parágrafo(s) de ênfase

Parágrafo(s) de outros assuntos

(Obs.: Parágrafos de ênfase e de outros assuntos somente devem ser adicionados nos casos requeridos pela NBC TA 706 (ISA 706) (ver exemplo de parágrafo de ênfase no Anexo I e de parágrafos de outros assuntos no Anexo IV)).

[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 III

Modelo de relatório de auditoria sobre demonstrações contábeis individuais de uso geral (relacionado com os itens 22 a 25 do CT).

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS INDIVIDUAIS DE USO GERAL

(Destinatário apropriado)

Examinamos as demonstrações contábeis individuais da Instituição Financeira X (instituição ou banco), que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 2010 e as respectivas demonstrações do resultado, 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 instituição (ou do banco) é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis às instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do 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 a adequada apresentação das demonstrações contábeis da instituição para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos da instituição (ou do banco). 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 referidas acima apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Instituição Financeira X em 31 de dezembro de 2010, 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, aplicáveis às instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil.

Parágrafo(s) de ênfase

Parágrafo(s) de outros assuntos

Demonstração do valor adicionado ()**

Examinamos também a demonstração do valor adicionado (DVA) para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1, elaborada sob responsabilidade da administração da instituição, 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 IFRSs, que não requer a apresentação da DVA. Essa demonstração foi submetida aos mesmos procedimentos de auditoria descritos anteriormente e, em nossa opinião, está adequadamente apresentada, em todos os seus aspectos relevantes, em relação às demonstrações contábeis tomadas em conjunto. [\(Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.378/11\)](#)

Obs.: Parágrafos de ênfase e de outros assuntos somente devem ser adicionados nos casos requeridos pela NBC TA 706 (ISA 706) (ver exemplo de parágrafo de ênfase no Anexo I e de parágrafos de outros assuntos no Anexo IV).

[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]

- (*) No caso de apresentação de demonstrações contábeis consolidadas, este modelo deve ser adaptado para incluir essas demonstrações tanto no primeiro parágrafo como no parágrafo da opinião (ver apêndice da NBC TA 700 (ISA 700)).
- (**) No caso de instituições financeiras ou bancos que sejam companhias abertas, a demonstração do valor adicionado é obrigatória e normalmente a auditoria dessa demonstração seria mencionada no primeiro parágrafo do relatório do auditor independente; todavia, como as demais companhias abertas podem optar pela apresentação conjunta de demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e de acordo com as IFRSs, para facilitar o entendimento do usuário das demonstrações contábeis, o CTA 02 apresenta orientação para incluir esse assunto em parágrafo de outros assuntos. Esse parágrafo deve ser adaptado às circunstâncias de cada relatório.

Anexo IV

Modelos de parágrafos de outros assuntos a serem adicionados no relatório de auditoria sobre demonstrações contábeis

Exemplo 1: relacionado com os itens 26 e 27 deste CT em que o auditor emite relatório sobre dois conjuntos distintos de demonstrações contábeis. Neste caso, o parágrafo foi redigido para ser adicionado no relatório sobre as demonstrações contábeis consolidadas, que pode ser adaptado ao relatório sobre as demonstrações contábeis individuais, sendo feita a referência ao relatório sobre as 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 as práticas contábeis adotadas no Brasil apresentadas separadamente, sobre as quais emitimos relatório de auditoria independente separado, não contendo nenhuma modificação, datado de xx de xxxxxx de 2011 [adaptar caso contenha ressalva ou outra modificação].

Exemplo 2: relacionado com os itens 29 a 31 deste CT para alertar os usuários das demonstrações contábeis que os valores correspondentes ao exercício anterior foram auditados pelo mesmo auditor atual de acordo com as normas de auditoria anteriormente vigentes e que conteve divisão de responsabilidade com outro auditor que auditou as demonstrações contábeis de alguma investida. Esse parágrafo somente é aplicável no caso em que no ano anterior houve divisão de responsabilidade, permitida até 2009 e não permitida a partir de 2010.

Outros assuntos

Auditoria dos valores correspondentes ao exercício anterior

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

Exemplo 3: relacionado com o item 32 deste CT para alertar que os valores correspondentes ao exercício anterior foram auditados por outros auditores independentes antecessores.

Outros assuntos

Auditoria dos valores correspondentes ao exercício anterior

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

Anexo V

Mudanças na edição de 2010 do livro das Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS)

Este Anexo é um guia resumido das mudanças desde a edição de 2009 que foram incorporadas na edição de 2010 do Volume Encadernado das Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS).

Introdução

As principais mudanças nesta edição são a inclusão de:

- Uma nova norma – IFRS 9.
- Uma norma revisada – IAS 24.
- Alterações às IFRSs que foram emitidas como documentos separados.
- Alterações às IFRSs emitidas no segundo projeto de melhorias anuais.
- Alterações a outras IFRSs resultantes dessas normas revisadas ou alteradas.
- Duas novas interpretações – IFRICs 18 e 19.

A versão da IAS 24 que foi substituída pela nova versão foi omitida.

Novos pronunciamentos

Seguem detalhes das normas novas, revisadas e alteradas, das novas interpretações e das alterações às IFRSs incluídas na edição de 2010.

IFRS 9

A IFRS 9 – Instrumentos Financeiros foi emitida em novembro de 2009. Trata-se da primeira fase do projeto para substituição integral da IAS 39 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração até o final de 2010. A IFRS 9 deve ser aplicada a partir de 1º de janeiro de 2013. A aplicação antecipada é permitida pelo IASB; entretanto, como ainda não foi editada no Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) orienta que não deveria ser utilizada para elaborar demonstrações contábeis a serem divulgadas no Brasil.

IAS 24

Uma versão revisada da IAS 24 – Divulgação sobre Partes Relacionadas foi emitida em novembro de 2009. Ela substituiu a IAS 24 – Divulgação sobre Partes Relacionadas (tal como emitida em

2003). A IAS 24 revisada deve ser aplicada a partir de 1º de janeiro de 2011. A aplicação antecipada, seja integral ou parcial, é permitida.

IFRICs 18 e 19

As duas novas interpretações desenvolvidas pelo Comitê de Interpretações de Relatório Financeiro Internacional (*International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC)) e incluídas nesta edição são:

- IFRIC 18 – Recebimentos em Transferência de Ativos dos Clientes.
- IFRIC 19 – Extinção de Passivos Financeiros com Instrumentos Patrimoniais.

A IFRIC 18 deve ser aplicada para períodos anuais iniciados em/ou após 1º de julho de 2009. A IFRIC 19 deve ser aplicada para períodos anuais iniciados em/ou após 1º de julho de 2010. Em cada um desses casos, a aplicação antecipada é permitida.

Alterações às IFRSs emitidas como documentos separados

Alterações à IFRS 7

Melhorias nas Divulgações sobre Instrumentos Financeiros (alterações à IFRS 7) foi emitida em março de 2009. As alterações devem ser aplicadas para períodos anuais iniciados em/ou após 1º de janeiro de 2009. A aplicação antecipada é permitida.

Alterações à IFRIC 9 e à IAS 39

Derivativos Embutidos (alterações à IFRIC 9 e à IAS 39) foi emitida em março de 2009. As alterações devem ser aplicadas para períodos findos em/ou após 30 de junho de 2009.

Melhorias anuais

O projeto de melhorias anuais fornece um veículo para a realização de alterações não urgentes, mas necessárias, às IFRSs. O segundo produto desse projeto foi emitido em abril de 2009 como *Melhorias às IFRSs*. A maioria das diversas alterações deve ser aplicada a partir de 1º de janeiro de 2010, mas algumas têm outras datas de vigência. Na maioria dos casos, a aplicação antecipada é permitida.

Alterações à IFRS 2

Transações de Pagamento Baseadas em Ações Liquidadas em Caixa do Grupo (alterações à IFRS 2) foi emitida em junho de 2009. As alterações devem ser aplicadas para períodos anuais iniciados em/ou após 1º de janeiro de 2010. A aplicação antecipada é permitida. As alterações incorporam ainda a orientação contida na IFRIC 8 e na IFRIC 11, as quais, portanto, são revogadas. Consequentemente, essas interpretações foram omitidas da edição de 2010.

Alterações à IFRS 1

Isonções Adicionais para Adotantes pela Primeira Vez (alterações à IFRS 1) foi emitida em julho de 2009. As alterações devem ser aplicadas para períodos anuais iniciados em/ou após 1º de janeiro de 2010. A aplicação antecipada é permitida.

Alterações à IAS 32

Classificação de Emissões de Direitos (alteração à IAS 32) foi emitida em outubro de 2009. A alteração deve ser aplicada para períodos anuais iniciados em/ou após 1º de fevereiro de 2010. A aplicação antecipada é permitida.

Alterações à IFRIC 14

Pré-pagamentos de um Requisito de Fundamento Mínimo (alterações à IFRIC 14) foi emitida em novembro de 2009. As alterações devem ser aplicadas para períodos anuais iniciados em/ou após 1º de janeiro de 2011. A aplicação antecipada é permitida.

Outro material alterado

A disposição do conteúdo desta edição difere daquela de edições anteriores. Em virtude do tamanho crescente do conteúdo, esta edição do Volume Encadernado é publicada em duas partes. A Parte A apresenta as IFRSs individualmente e suas introduções e rubricas explicativas. A Parte B contém os documentos anexos, tais como bases para conclusões, orientações de implementação e exemplos ilustrativos. Essa divisão, portanto, distingue os requisitos das IFRSs (na Parte A) do material anexo não obrigatório (na Parte B), permitindo que sejam lidos lado a lado.

O IASB afirmou no parágrafo BC15 da Base para Conclusões sobre a IAS 8 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro que, nas IFRSs, o termo “Apêndice” é utilizado somente para materiais que façam parte das IFRSs. Contudo, algumas IASs e Interpretações SIC têm, até agora, sido acompanhadas de apêndices que não faziam parte da IFRS. Para permitir consistência em todas as IFRSs, esses apêndices não obrigatórios contidos na Parte B foram renomeados como exemplos ilustrativos ou orientações de implementação, conforme apropriado, e as referências cruzadas a eles foram alteradas conforme necessário. As IFRSs envolvidas são:

- Normas Internacionais de Contabilidade (IASs) 7, 11, 12, 18, 19, 34, 37 e 41.
- Interpretações SIC 12, 15, 27 e 32.

O Glossário foi revisado. Foram feitas pequenas correções editoriais às IFRSs (incluindo a atualização necessária): uma lista dessas correções está disponível no “Website”.

Texto atualizado de documentos

O texto das IFRSs (incluindo as IASs e as interpretações) apresentado nesta edição representa a última versão consolidada em 1º de janeiro de 2010. Em alguns casos, a data de vigência do texto consolidado é posterior a 1º de janeiro de 2010. A página de rosto que precede cada IFRS indica a data de vigência de alterações recentes. Esta edição não inclui versões de IFRS (ou partes de IFRS) que estão sendo substituídas.

RESOLUÇÃO CFC N.º 1.322/11

Aprova o CTA 04 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis Individuais e Consolidadas de Entidades Supervisionadas pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) referentes aos exercícios findos em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2010.

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, e com fundamento no disposto na alínea “f” do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar o CTA 04 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis Individuais e Consolidadas de Entidades Supervisionadas pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) referentes aos exercícios findos em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2010.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios findos em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2010.

Brasília, 21 de janeiro de 2011.

Contador **Juarez Domingues Carneiro**
Presidente

Ata CFC n.º 946

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

CTA 04 – EMISSÃO DO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS INDIVIDUAIS E CONSOLIDADAS DE ENTIDADES SUPERVISIONADAS PELA SUPERINTENDÊNCIA DE SEGUROS PRIVADOS

[Voltar ao índice](#)

Índice	Item
Objetivo	1
Antecedentes	2 – 3
Entendimento	4 – 12
Orientações aos auditores independentes	13 – 29
Emissão do relatório de auditoria sobre demonstrações contábeis consolidadas no caso de adoção da opção (a) indicada do item 10 deste CT	13 – 15
Emissão do relatório de auditoria nos casos em que seja possível a adoção da opção (b) indicada no item 10 deste CT e a entidade atenda a todos os requisitos estabelecidos pelas IFRSs	16 – 18
Emissão de relatório de auditoria separado para demonstrações contábeis individuais	19 – 21
Considerações adicionais para emissão do relatório de auditoria	22 – 28
Modelos	29
Anexos I a IV	

Objetivo

1. Este Comunicado Técnico (CT) tem por objetivo orientar os auditores independentes na emissão do seu relatório sobre as demonstrações contábeis individuais e consolidadas de entidades supervisionadas pela SUSEP, referentes aos exercícios findos em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2010. Deve ser considerado em conjunto com o CTA 02, emitido nessa mesma data e que trata de relatórios do auditor independente sobre demonstrações contábeis individuais e consolidadas apresentadas em conjunto (lado a lado) ou separadamente, observando-se, em particular, as orientações contidas nos itens 26, 27 e 28 daquele CT, aplicáveis nos casos em que as informações correspondentes ao período anterior ou ao balanço de abertura de que trata o item 12 deste CT (balanço na data de transição) tenham sido alterados.

Antecedentes

2. Em 23 de agosto de 2010, a SUSEP emitiu a Circular SUSEP n.º 408, cujos arts. 1º ao 5º estão reproduzidos a seguir:
 - *Art. 1º As sociedades e entidades supervisionadas pela SUSEP devem apresentar suas informações contábeis, por meio do Formulário de Informações Periódicas da SUSEP - FIPSUSEP, e suas demonstrações financeiras individuais (*) referentes às datas-base de*

30 de junho e 31 de dezembro de 2010 elaboradas de acordo com as normas contábeis que foram utilizadas para as demonstrações financeiras do exercício findo em 31 de dezembro de 2009.

- *Art. 2º As sociedades e entidades supervisionadas deverão publicar, a partir do exercício findo em 31 de dezembro de 2010, inclusive, as demonstrações financeiras consolidadas elaboradas de acordo com os pronunciamentos emitidos pelo International Accounting Standards Board – IASB (**), na forma homologada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC.*
 - *§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se às demonstrações financeiras consolidadas do exercício anterior, apresentadas para fins comparativos.*
 - *§ 2º Excepcionalmente para a data-base de 31 de dezembro de 2010, as demonstrações financeiras consolidadas poderão ser publicadas sem apresentação das cifras comparativas do exercício anterior.*
 - *§ 3º Em virtude da adoção das determinações do caput e sem prejuízo do disposto nos demais normativos vigentes, devem ser divulgados, por meio de nota explicativa, na forma de reconciliação, os efeitos dos eventos que ocasionaram a diferença entre os montantes do patrimônio líquido e do resultado da controladora, em confronto com os montantes do patrimônio líquido e do resultado consolidados.*
- *Art. 3º As demonstrações financeiras das sociedades e entidades supervisionadas pela SUSEP deverão ser acompanhadas da opinião de auditor independente que aborde, entre outros:*
 - *I - a adequação das demonstrações financeiras individuais às práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis às instituições autorizadas a funcionar pela SUSEP; e*
 - *II - a adequação das demonstrações financeiras consolidadas aos pronunciamentos emitidos pelo IASB, na forma homologada pelo CPC.*
- *Art. 4º A SUSEP continuará acompanhando os pronunciamentos emitidos pelo CPC e as decorrentes ações a serem promovidas serão divulgadas por meio da Comissão Contábil, criada pela Resolução CNSP Nº 86/2002, cujas atas poderão ser consultadas no seu sítio na internet.*
- *Art. 5º Alterar o item 39. Contratos de Seguros, do anexo I, da Circular SUSEP Nº 379, de 19 de dezembro de 2008, que passa a vigorar com a seguinte redação:*
- (...)
 - *39. Contratos de Seguros*
 - *39.1 No que não contrariem as disposições dessa Circular, aplicam-se integralmente às demonstrações financeiras consolidadas, a partir da data-base de 31 de dezembro de 2010, inclusive, e às demonstrações financeiras individuais, a partir de 1º de janeiro de 2011, as disposições e critérios estabelecidos no Pronunciamento CPC 11. Contratos de Seguro, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC.*
- (*) As expressões “demonstrações contábeis” e “demonstrações financeiras” citadas neste CT possuem o mesmo significado.
- (**) Conforme definido no CTA 02, mencionado no primeiro item deste CT, essa expressão se refere às normas internacionais de relatório financeiro (IFRS), que é a forma recomendada aos auditores independentes para se referir a essas normas em seus relatórios de auditoria.

3. A Norma Internacional de Relatório Financeiro IFRS 1 – Adoção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS) estabelece que:

3 *As primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs de uma entidade são as primeiras demonstrações financeiras anuais em que a entidade adota as IFRSs, por meio de uma declaração explícita e sem reservas nessas demonstrações financeiras de cumprimento das IFRSs.*

(...)

21 *Para cumprir a IAS 1, as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs de uma entidade incluirão pelo menos três demonstrações da posição financeira, duas demonstrações do resultado abrangente, duas demonstrações do resultado separadas (se apresentadas), duas demonstrações dos fluxos de caixa e duas demonstrações das mutações do patrimônio líquido e respectivas notas explicativas, incluindo informações comparativas.*

(...)

23 *Uma entidade explicará como a transição dos PCGAs anteriores para as IFRSs afetou sua posição financeira, seu desempenho financeiro e seus fluxos de caixa.*

Entendimento

4. O art. 1º da Circular SUSEP n.º 408/10, mencionada no item 2, estabelece que as demonstrações contábeis individuais de 2010 sejam elaboradas de acordo com as normas contábeis que foram utilizadas para as demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 2009, não considerando, portanto, as normas, as interpretações e os comunicados técnicos emitidos pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), principalmente aqueles para aplicação em 2010, gerando diferenças relevantes em relação às práticas contábeis adotadas no Brasil.
5. Por sua vez, o art. 5º da referida Circular posterga para 2011 a aplicação do CPC 11 (NBC TG 11) na elaboração das demonstrações contábeis individuais, mantendo sua aplicação requerida nas demonstrações consolidadas de 2010. Esse pronunciamento trata especificamente de contratos de seguros.
6. Enquanto persistirem essas diferenças de práticas contábeis, não é apropriado apresentar de forma conjunta, lado a lado, demonstrações contábeis individuais elaboradas de acordo com as normas contábeis da SUSEP e demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as IFRSs ou critérios especiais de consolidação que não levem em conta todos os requerimentos estabelecidos nas IFRSs.
7. Adicionalmente, também não é apropriado considerar que as demonstrações contábeis individuais elaboradas de acordo com essas regras transitórias da SUSEP, que não consideram todas as normas, as interpretações e os comunicados técnicos do CFC como estando em conformidade com as práticas contábeis adotadas no Brasil, conforme definido no item 7 (Definições) da NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. Assim, as orientações para a emissão do relatório do auditor independente estão apresentadas nos itens 19, 20 e 21 deste CT, devendo ser utilizado o modelo apresentado no Anexo III.
8. No que se refere às demonstrações contábeis consolidadas, o art. 2º da referida Circular da SUSEP, descrita em sua íntegra no item 2 deste CT, estabelece que estas devem ser elaboradas de acordo com os pronunciamentos emitidos pelo *International Accounting Standards Board (IASB)* na forma homologada pelo CPC, dispensando, excepcionalmente

para 2010, a apresentação dos valores correspondentes ao ano anterior para fins de comparação.

9. No item anterior, as expressões foram grifadas para expressar o entendimento de que estão vedadas às entidades supervisionadas pela SUSEP a aplicação de pronunciamentos do IASB enquanto estes não forem homologados pelo CPC. Essa proibição aliada à dispensa de comparabilidade não permitem à administração declarar, conforme requerido pelas IFRSs, que as demonstrações contábeis consolidadas foram elaboradas de acordo com as referidas IFRSs.
10. Ainda no que se refere às demonstrações contábeis consolidadas, a Circular SUSEP n.º 408/10, referida no item 2, é omissa quanto à data de transição a ser considerada para fins de elaboração do balanço de abertura das demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as IFRSs. Na falta de orientação específica, presume-se que as entidades poderão adotar uma das seguintes alternativas:
 - (a) data de transição em 1º de janeiro de 2010, para as entidades que não apresentarem demonstrações contábeis consolidadas de forma comparativa;
 - (b) data de transição em 1º de janeiro de 2009, para as entidades que optarem por fazer a apresentação comparativa das demonstrações contábeis consolidadas dos anos 2010 e 2009.
11. A alternativa (a) do item 10 não é apropriada ao objetivo de apresentação de demonstrações contábeis em conformidade com as IFRSs. Não obstante, considerando-se que a regulamentação emitida pela SUSEP não é clara a esse respeito, cabe à administração de cada entidade a escolha do critério de apresentação a ser adotado. As orientações aos auditores para emissão de seu relatório sobre as demonstrações contábeis consolidadas, caso esta seja a opção adotada pela entidade, estão contidas nos itens 13, 14 e 15 deste CT, devendo ser utilizado o modelo de relatório apresentado no Anexo I.
12. Caso seja possível à entidade adotar a alternativa (b), do item 10, e a entidade consiga atender a todos os requisitos estabelecidos pelas IFRSs, incluindo o atendimento à IFRS 1, sumariado no item 3 deste CT, que requer no primeiro ano de apresentação de demonstrações contábeis em IFRS a apresentação do balanço em três colunas, a entidade estará em condições de declarar que as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com as IFRSs. Por exemplo, considerando que o exercício compreenda o ano-calendário, as demonstrações contábeis de 31 de dezembro de 2010 seriam apresentadas com os valores correspondentes ao exercício anterior (31 de dezembro de 2009) e ao balanço de abertura desse exercício em 1º de janeiro de 2009 (data de transição). As orientações para emissão do relatório sobre demonstrações contábeis consolidadas que atendam integralmente às IFRSs estão nos itens 16, 17 e 18 deste CT, utilizando o modelo de relatório apresentado no Anexo II.

Orientações aos auditores independentes

Emissão do relatório de auditoria sobre demonstrações contábeis consolidadas no caso de adoção da opção (a) indicada do item 10 deste CT

13. A adoção dessa opção gera demonstrações contábeis que não se enquadram no contexto de um conjunto completo de demonstrações contábeis para fins gerais e, portanto, a persistir essa opção, essas demonstrações contábeis devem ser encaradas como demonstrações contábeis para fins especiais. Portanto, o relatório a ser emitido pelo auditor independente sobre essas demonstrações contábeis que possuem propósito especial, diferente das demonstrações

contábeis para fins gerais, não pode ser elaborado de acordo com a NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis (ISA 700). Nessas circunstâncias, o relatório do auditor independente deve ser elaborado de acordo com a NBC TA 800 – Considerações Especiais - Auditorias de Demonstrações Contábeis Elaboradas de Acordo com Estruturas Conceituais de Contabilidade para Propósitos Especiais (ISA 800), que trata das considerações especiais quando as demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com estruturas conceituais de contabilidade para propósitos especiais. O modelo de relatório para essa situação está apresentado no Anexo I, que deve ser adaptado à situação concreta.

14. Esse modelo não inclui nenhuma limitação no alcance da auditoria executada, tampouco distorção identificada que devesse gerar relatório com ressalva ou outro tipo de modificação. No caso em que seja requerida modificação ou inclusão de outros parágrafos de ênfase ou de outros assuntos, o auditor deve atentar para as normas de auditoria NBC TA 705 e 706 (ISA 705 e 706).
15. A NBC TA 800 (ISA 800) traz requisitos que devem ser observados pelos auditores independentes, principalmente no que tange à aceitação do trabalho, ao planejamento e à execução de auditoria, assim como referência à formação da opinião; portanto, independentemente das orientações contidas neste CT, é recomendável que essa norma seja lida e considerada em sua íntegra pelo auditor independente antes da contratação e execução de seu trabalho.

Emissão do relatório de auditoria nos casos em que seja possível a adoção da opção (b) indicada no item 10 deste CT e a entidade atenda a todos os requisitos estabelecidos pelas IFRSs

16. Nesse caso, as demonstrações contábeis consolidadas resultantes, desde que cumpridos todos os demais requisitos que constam das IFRSs, podem atender integralmente aos requisitos estabelecidos pelas IFRSs para apresentação de demonstrações contábeis consolidadas para fins gerais e, dessa forma, o auditor independente deve emitir o seu relatório de auditoria tomando por base a NBC TA 700 (ISA 700), que trata da formação da opinião e emissão de relatório de auditoria sobre demonstrações contábeis para fins gerais.
17. O exemplo 3, contido no apêndice da NBC TA 700 (ISA 700), refere-se à situação de relatório do auditor independente sobre demonstrações contábeis consolidadas elaboradas de acordo com a estrutura de apresentação adequada, elaborada para satisfazer as necessidades de informações contábeis comuns de ampla gama de usuários (por exemplo, IFRS). Esse modelo foi adaptado à situação concreta e está incluído no Anexo II deste CT.
18. Esse modelo, de forma similar ao Anexo I, também não inclui nenhuma limitação no alcance da auditoria executada, tampouco distorção identificada que devesse gerar relatório com ressalva ou outro tipo de modificação. No caso em que seja requerida modificação ou inclusão de outros parágrafos de ênfase ou de outros assuntos, o auditor deve atentar para as normas de auditoria NBC TA 705 e 706 (ISA 705 e 706).

Emissão de relatório de auditoria separado para demonstrações contábeis individuais

19. Conforme mencionado nos itens 4, 5, 6 e 7 deste CT, as normas contábeis estabelecidas pela SUSEP, que devem ser utilizadas pelas entidades para elaboração das demonstrações contábeis individuais (e para aquelas que elaborarem demonstrações contábeis consolidadas

de acordo com essas normas contábeis) ainda não incorporam todas as normas, as interpretações e os comunicados técnicos emitidos pelo CFC; portanto, as práticas contábeis adotadas por essas entidades apresentam diferenças em relação às práticas contábeis adotadas pelas demais entidades que, por determinação de outro órgão regulador ou do próprio CFC, foram requeridas a adotar aqueles normativos.

20. Dessa forma, a conclusão dos relatórios de auditoria a serem emitidos pelos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis individuais e consolidadas de entidades supervisionadas pela SUSEP, elaboradas de acordo com as normas da SUSEP, devem usar, temporariamente, a expressão específica: “... *práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis às entidades supervisionadas pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP)*”, em substituição à expressão: “*práticas contábeis adotadas no Brasil*”, que é utilizada nas conclusões de relatórios sobre demonstrações contábeis de entidades que adotam integralmente as normas, as interpretações e os comunicados técnicos do CFC.
21. O Anexo III apresenta o modelo de relatório contido na NBC TA 700 (ISA 700) adaptado à situação específica de entidades supervisionadas pela SUSEP. De forma similar aos demais anexos, o modelo não inclui nenhuma modificação no relatório; portanto, no caso de ressalva, abstenção de opinião ou emissão de opinião adversa ou, ainda, adição de outros parágrafos, devem ser consideradas as orientações contidas nas normas NBC TA 705 e 706 (ISA 705 e 706).

Considerações adicionais para emissão do relatório de auditoria

22. Conforme mencionado no item 6 deste CT, não é apropriado apresentar de forma conjunta, lado a lado, demonstrações contábeis individuais elaboradas de acordo com as práticas contábeis aplicáveis às instituições supervisionadas pela SUSEP e demonstrações contábeis consolidadas elaboradas de acordo com as IFRSs, por haver diferenças relevantes entre essas duas práticas contábeis. Dessa forma, o auditor independente emitirá relatórios de auditoria sobre mais de um conjunto de demonstrações contábeis. Nessas circunstâncias, o auditor deve observar as orientações contidas no item A8 da NBC TA 706 (ISA 706).
35. Essa orientação deve ser observada, principalmente na emissão do segundo relatório, quando em data diferente (tendo atendido aos procedimentos de auditoria adicionais necessários), ou em ambos os relatórios, no caso de serem emitidos na mesma data, conforme modelo de parágrafo no exemplo 1, do Anexo IV.
36. No caso em que for apresentada a demonstração do valor adicionado como informação adicional nas demonstrações contábeis consolidadas, informação esta não requerida pelas IFRSs, os auditores independentes devem adicionar um parágrafo ao seu relatório, após a opinião sobre as demonstrações contábeis básicas, conforme modelo apresentado no Exemplo 2, do Anexo IV, deste CT. Para as entidades que são companhias abertas, a demonstração do valor adicionado é obrigatória e, normalmente, a auditoria dessa demonstração seria mencionada no primeiro parágrafo do relatório do auditor independente; todavia, como as demais companhias abertas podem optar pela apresentação conjunta de demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e de acordo com as IFRSs, para facilitar o entendimento do usuário das demonstrações contábeis, o CT emitido nessa mesma data apresenta orientação para incluir esse assunto em parágrafo de outros assuntos, de forma similar ao relatório sobre demonstrações contábeis consolidadas em IFRS.
37. É importante considerar que o relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis do exercício findo em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2010 será emitido de acordo com as

novas normas de auditoria aprovadas pelo CFC, que trouxeram uma série de mudanças em relação às normas vigentes anteriormente.

38. Entre essas mudanças, consta, como exemplo, a proibição de divisão de responsabilidade com outro auditor no caso de esse outro auditor examinar demonstrações contábeis de investidas avaliadas pelo método da equivalência patrimonial ou incluídas nas demonstrações contábeis consolidadas, conforme estabelecido pela 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 (ISA 710).
39. Nessas circunstâncias, o auditor pode querer alertar os usuários das demonstrações contábeis de que os valores correspondentes ao exercício anterior, apresentados para fins de comparação, foram auditados de acordo com as normas de auditoria vigentes naquela oportunidade. Dessa forma, o exemplo 3, do Anexo IV, deste CT inclui modelo de redação para essa situação.
40. Quando os valores correspondentes ao exercício anterior, apresentados para fins de comparação, tiverem sido auditados por outros auditores independentes, o auditor atual deve adicionar um parágrafo de outros assuntos para alertar sobre esse fato, conforme estabelecido pela NBC TA 706 (ISA 706), uma vez que a omissão desse parágrafo levaria o usuário das demonstrações contábeis a entender que essas informações correspondentes foram auditadas pelo auditor atual. O exemplo 4, do Anexo IV, contém exemplo para essa situação.

Modelos

29. Para que se consiga uma desejada uniformidade na emissão dos relatórios por parte dos auditores independentes, principalmente nessa fase de implementação das novas normas de auditoria, é recomendável que os auditores independentes observem os modelos apresentados neste CT.

Anexo I

Modelo de relatório de auditoria sobre demonstrações contábeis consolidadas para propósito especial [aplicável quando não for apresentado um conjunto completo de demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as IFRSs, incluindo as informações correspondentes ao período ou exercício anterior, opção (a), do item 10, deste CT].

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PARA PROPÓSITO ESPECIAL

[Destinatário apropriado]

Examinamos as demonstrações contábeis consolidadas da Seguradora/Entidade X e suas controladas (seguradora), que compreendem o balanço patrimonial consolidado em 31 de dezembro de 2010 e as respectivas demonstrações consolidadas 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. Essas demonstrações contábeis consolidadas foram elaboradas de acordo com a opção contida no § 2º, do art. 2º, da Circular SUSEP n.º 408, de 23 de agosto de 2010, utilizando as práticas contábeis descritas na nota

explicativa Y, sendo consideradas para propósito especial, porque não atendem a todos os requerimentos constantes da IFRS 1.

Responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis consolidadas

A administração da Seguradora/Entidade X é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as práticas contábeis descritas na referida nota e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis consolidadas livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Responsabilidades dos auditores independentes

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis consolidadas com base em nossa auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Essas normas requerem o cumprimento das 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 das divulgações apresentados nas demonstrações contábeis consolidadas. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis consolidadas, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração das demonstrações contábeis consolidadas da seguradora para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos da seguradora. 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 consolidadas 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 consolidadas da Seguradora/Entidade X e suas controladas em 31 de dezembro de 2010 foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com as práticas contábeis descritas na nota explicativa Y às demonstrações contábeis consolidadas.

Ênfase sobre a base de elaboração das demonstrações contábeis consolidadas para propósito especial

Sem modificar nossa opinião, chamamos a atenção para a nota explicativa Y às demonstrações contábeis consolidadas, que descreve sua base de elaboração. As demonstrações contábeis consolidadas foram elaboradas pela administração da Seguradora/Entidade X para cumprir os requisitos da Circular n.º 408/10, da SUSEP. Consequentemente, essas demonstrações contábeis consolidadas podem não ser adequadas para outro fim.

Outros assuntos (ver Anexo IV para situações que possam ser aplicáveis à adição de parágrafo de outros assuntos).

[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 Conselho Regional de Contabilidade (CRC) da firma de auditoria e do profissional que assina o relatório].

[Assinatura do auditor independente].

Anexo II

Modelo de relatório de auditoria sobre demonstrações contábeis consolidadas de uso geral [aplicável somente quando for apresentado um conjunto completo de demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as IFRSs, incluindo a comparação com o período ou exercício anterior e o balanço de abertura do primeiro exercício apresentado].

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS DE USO GERAL

[Destinatário apropriado]

Examinamos as demonstrações contábeis consolidadas da Seguradora/Entidade X e suas controladas (seguradoras), que compreendem o balanço patrimonial consolidado em 31 de dezembro de 2010 e as respectivas demonstrações consolidadas 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 consolidadas

A administração da Seguradora/Entidade X é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis consolidadas 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 consolidadas com base em nossa auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Essas normas requerem o cumprimento de exigências éticas pelo auditor e que a auditoria seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis consolidadas estão livres de distorção relevante.

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e das divulgações apresentados nas demonstrações contábeis consolidadas. Os

procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis consolidadas, 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 consolidadas da seguradora 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 seguradora. 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 consolidadas 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 consolidadas anteriormente referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira consolidada da Seguradora/Entidade X e de suas controladas em 31 de dezembro de 2010, 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 Standard Board* (IASB).

Parágrafo(s) de ênfase.

Parágrafo(s) de outros assuntos.

(Observação: Parágrafos de ênfase e de outros assuntos somente devem ser adicionados nos casos requeridos pela NBC TA 706 (ISA 706). Ver exemplo de parágrafo de ênfase no Anexo I e de parágrafos de outros assuntos no Anexo IV).

[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 III

Modelo de relatório de auditoria sobre demonstrações contábeis individuais de uso geral elaboradas de acordo com as normas contábeis estabelecidas pela SUSEP.

(Esse modelo pode ser adaptado à situação em que a entidade apresente em conjunto, lado a lado, demonstrações contábeis individuais e consolidadas de acordo com as mesmas normas contábeis estabelecidas pela SUSEP. Nesse caso, os parágrafos introdutório e de opinião devem ser adaptados).

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS INDIVIDUAIS DE USO GERAL

[Destinatário apropriado]

Examinamos as demonstrações contábeis individuais da Seguradora/Entidade X (seguradora), que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 2010 e as respectivas demonstrações do resultado, 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 seguradora é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis às entidades supervisionadas pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) 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 das 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 seguradora 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 seguradora. 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 anteriormente referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Seguradora/Entidade X em 31 de dezembro de 2010, 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, aplicáveis às entidades supervisionadas pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP).

Parágrafo(s) de ênfase.

Parágrafo(s) de outros assuntos.

(Observação: Parágrafos de ênfase e de outros assuntos somente devem ser adicionados nos casos requeridos pela NBC TA 706 (ISA 706). Ver exemplo de parágrafo de ênfase no Anexo I e de parágrafos de outros assuntos no Anexo IV).

[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 IV

Modelos de parágrafos de “outros assuntos” a serem adicionados ao relatório de auditoria sobre demonstrações contábeis.

Exemplo 1: relacionado ao item 23 deste CT, em que o auditor emite relatório sobre dois conjuntos distintos de demonstrações contábeis. Nesse caso, o parágrafo foi redigido para ser adicionado ao relatório sobre as demonstrações contábeis consolidadas, que pode ser adaptado ao relatório sobre as demonstrações contábeis individuais, em que a referência seria feita ao relatório sobre as demonstrações contábeis consolidadas.

Outros assuntos

Demonstrações contábeis individuais

A Seguradora ABC elaborou um conjunto completo de demonstrações contábeis individuais para o exercício findo em 31 de dezembro de 2010 de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, aplicáveis às entidades supervisionadas pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), apresentadas separadamente, sobre as quais emitimos relatório de auditoria independente separado, não contendo nenhuma modificação, com data de xx de xxx de 2011. [Adaptar caso contenha ressalva ou outra modificação].

Exemplo 2: relacionado à inclusão da demonstração consolidada do valor adicionado nas demonstrações contábeis consolidadas, referente ao item 24 deste CT.

Parágrafo(s) de outros assuntos

Demonstração do valor adicionado

Examinamos, também, a demonstração do valor adicionado (DVA) referente ao exercício findo em 31 de dezembro de 20X1, elaborada sob responsabilidade da administração da seguradora,

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 IFRSs que não requerem a apresentação da DVA. Essa demonstração foi submetida aos mesmos procedimentos de auditoria descritos anteriormente e, em nossa opinião, está adequadamente apresentada, em todos os seus aspectos relevantes, em relação às demonstrações contábeis tomadas em conjunto. (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.378/11)

Exemplo 3: relacionado ao item 27 deste CT para alertar os usuários das demonstrações contábeis de que os valores correspondentes ao exercício anterior foram auditados pelo mesmo auditor atual, de acordo com as normas de auditoria anteriormente vigentes. Este parágrafo somente é aplicável se no ano anterior houve divisão de responsabilidade.

Outros assuntos

Auditoria dos valores correspondentes ao exercício anterior

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

Exemplo 4: relacionado ao item 28 deste CT, para alertar de que os valores correspondentes ao exercício anterior foram auditados por outros auditores independentes antecessores.

Outros assuntos

Auditoria dos valores correspondentes ao exercício anterior

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

RESOLUÇÃO CFC N.º 1.331/11

Aprova o CTA 05 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis de Fundos de Investimento referentes aos exercícios ou períodos findos em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2010.

[Voltar ao índice](#)

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, e com fundamento no disposto na alínea “f” do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar o CTA 05 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis de Fundos de Investimento referentes aos exercícios ou períodos findos em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2010.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios findos em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2010.

Brasília, 18 de março de 2011.

Contador **Juarez Domingues Carneiro**
Presidente

Ata CFC n.º 948

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
CTA 05 – EMISSÃO DO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE FUNDOS DE INVESTIMENTO

[Voltar ao índice](#)

Índice	Item
OBJETIVO	1
ANTECEDENTES	2 – 4
ORIENTAÇÕES AOS AUDITORES INDEPENDENTES	5 – 13
Emissão do relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis	5 – 9
Considerações adicionais para emissão do relatório de auditoria	10 – 12
Modelos	13
ANEXO	

Objetivo

1. Este Comunicado Técnico (CT) tem por objetivo orientar os auditores independentes na emissão do seu relatório sobre as demonstrações contábeis de fundos de investimento referentes aos exercícios ou períodos findos em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2010.

Antecedentes

2. Os Fundos de Investimento nas modalidades definidas pela Instrução CVM n.º 409 (Fundos 409), os Fundos de Investimento em Direitos Creditórios (FIDC), os Fundos de Investimento Imobiliário (FII), os Fundos de Investimento em Participações (FIP) e outros fundos existentes são regulados pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), que estabelece as práticas contábeis a serem aplicadas por cada tipo de fundo de investimento, além da forma e periodicidade de apresentação das demonstrações contábeis. Para determinadas modalidades de fundos, essas práticas contábeis, inclusive, fazem referência às normas contábeis do Banco Central do Brasil (BCB), e até mesmo às determinações previstas no regulamento do fundo.
3. Atualmente, a CVM está em processo de revisão das normas contábeis dos fundos de investimento. Nesse processo, o objetivo é convergir, no que for possível, para as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRS).
4. Dessa forma, as normas contábeis aplicáveis à elaboração e apresentação das demonstrações contábeis dos fundos de investimento são aquelas consubstanciadas nas regulamentações da CVM para cada modalidade de fundo, as quais ainda não incorporaram plenamente e, portanto, ainda não requerem a adoção de todas as normas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Orientações aos auditores independentes

Emissão do relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis

5. Conforme mencionado no item 4 deste CT, os fundos de investimento devem seguir práticas contábeis específicas para cada modalidade de fundo, as quais ainda não incorporaram plenamente e, portanto, ainda não requerem a adoção de todas as normas editadas pelo CFC.
6. Dessa forma, a orientação contida no item 7 do Comunicado Técnico IBRACON n.º 02, de 20 de abril de 2010, que tratou sobre a emissão de Relatório de Revisão das Informações Trimestrais durante o ano 2010 e Parecer de Auditoria das Demonstrações Contábeis Intermediárias de Instituições Financeiras, durante o período em que não tenham sido homologadas pelo Conselho Monetário Nacional (CMN) e pelo BCB as normas editadas pelo CFC, também deve ser adotada para os fundos de investimento.
7. Assim, a orientação é que a conclusão dos relatórios de auditoria a serem emitidos pelos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis de fundos de investimento deve conter a expressão específica “...práticas contábeis adotadas no Brasil, aplicáveis a fundos de investimentos [identificar o tipo de fundo]”, em substituição à expressão “...práticas contábeis adotadas no Brasil”, que é utilizada na conclusão de relatórios de auditoria sobre as demonstrações contábeis de entidades que adotam integralmente as normas editadas pelo CFC. O objetivo da identificação do tipo de fundo é importante porque cada fundo possui instruções específicas que poderão ser modificadas futuramente em momentos diferentes.
8. O Anexo deste CT contém modelo de relatório contido na NBC TA 700 adaptado à situação específica dos fundos de investimento. Esse modelo não inclui nenhuma modificação no relatório; portanto, no caso de ressalva, abstenção de opinião ou emissão de opinião adversa, ou mesmo adição de outros parágrafos, devem ser consideradas as orientações contidas nas normas NBCs TA 705 e 706.
9. Ainda com relação ao descrito no item 5 deste CT, o CFC reforça a necessidade de ampla, completa e elucidativa divulgação das principais práticas contábeis adotadas pela administração do fundo, entre elas os critérios de registro e mensuração dos ativos e passivos do fundo.

Considerações adicionais para emissão do relatório de auditoria

10. É importante considerar que o relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis do exercício findo em, ou a findar após, 31 de dezembro de 2010 será emitido de acordo com as novas normas de auditoria aprovadas pelo CFC, as quais trouxeram uma série de mudanças em relação às normas vigentes anteriormente. A nova estrutura de relatório do auditor independente consta na NBC TA 700.
11. Quando os valores correspondentes ao exercício anterior, apresentados para fins de comparação, tiverem sido auditados por outros auditores independentes, o auditor atual deve adicionar um parágrafo de “Outros assuntos” para alertar sobre esse fato (ver NBC TA 706), uma vez que a omissão desse parágrafo levaria o usuário das demonstrações contábeis a entender que as informações desses valores correspondentes foram auditadas pelo auditor atual. O Anexo contém um exemplo para essa situação.
12. Este CT deve ser lido em conjunto com o Comunicado Técnico CTA 02, em particular para a situação descrita nos seus itens 24 e 25, que tratam de alterações havidas nas demonstrações contábeis do período anterior e suas consequências.

Modelos

13. Para que se consiga uma desejada uniformidade na emissão dos relatórios por parte dos auditores independentes, principalmente nesta fase de implementação das novas normas de auditoria, é recomendável que os auditores independentes observem os modelos apresentados neste CT.

Anexo

Modelo de Relatório de Auditoria sobre Demonstrações Contábeis, para os casos em que não há necessidade de modificação do parecer.

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES

[Destinatário apropriado]

Examinamos as demonstrações contábeis do Fundo X (Fundo), que compreendem o demonstrativo da composição e diversificação da carteira em ___ de _____ de ___ e a respectiva demonstração das mutações do patrimônio líquido para o exercício findo naquela data [ou período de ___ de _____ de ___ a ___ de _____ de ___], assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis

A Administração do Fundo é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis a fundos de investimento 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 do Fundo 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 do Fundo. Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela Administração do Fundo, 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 anteriormente referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira do Fundo X em ___ de _____ de ___ e o desempenho das suas operações para o exercício findo naquela data [ou período de ___ de _____ de _____ a ___ de _____ de _____], de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis a fundos de investimentos **[identificar o tipo de fundo]**.

[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 (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]

Observações

Modelo de parágrafo de “Outros assuntos” a serem adicionados ao relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis

Exemplo relacionado ao item 11 deste CT para alertar os usuários das demonstrações contábeis de que os valores correspondentes ao exercício anterior foram auditados por outros auditores independentes.

Auditoria dos valores correspondentes ao exercício anterior

Os valores correspondentes ao exercício findo em ___ de _____ de _____, apresentados para fins de comparação, foram auditados por outros auditores independentes, que emitiram relatório datado de ___ de _____ de _____, que não conteve nenhuma modificação.

(Obs.: Parágrafos de ênfase e de outros assuntos somente devem ser adicionados nos casos requeridos pela NBC TA 706 – ISA 706.)

RESOLUÇÃO CFC N.º 1.332/11

Aprova o CTA 06 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis do exercício social iniciado a partir de 1º de janeiro de 2010 de companhias abertas que estejam apresentando, conforme facultado pela Deliberação CVM n.º 656/11, nessas demonstrações contábeis anuais, nota explicativa evidenciando, para cada trimestre de 2010 e de 2009, os efeitos no resultado e no patrimônio líquido decorrentes da plena adoção das normas contábeis de 2010.

[Voltar ao índice](#)

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, e com fundamento no disposto na alínea “f” do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar o CTA 06 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis do exercício social iniciado a partir de 1º de janeiro de 2010 de companhias abertas que estejam apresentando, conforme facultado pela Deliberação CVM n.º 656/11, nessas demonstrações contábeis anuais, nota explicativa evidenciando, para cada trimestre de 2010 e de 2009, os efeitos no resultado e no patrimônio líquido decorrentes da plena adoção das normas contábeis de 2010.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios sociais iniciados a partir de 1º de janeiro de 2010.

Brasília, 18 de março de 2011.

Contador Juarez Domingues Carneiro
Presidente

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

CTA 06 – EMISSÃO DO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE COMPANHIAS ABERTAS, CONFORME FACULTADO PELA DELIBERAÇÃO CVM N.º 656/11

[Voltar ao índice](#)

Índice	Item
OBJETIVO	1
FATOS	2
ENTENDIMENTO E ORIENTAÇÃO	3 – 6

Objetivo

1. Este Comunicado Técnico (CT) tem por objetivo orientar os auditores independentes na emissão do seu relatório sobre as demonstrações contábeis do exercício social iniciado a partir de 1º de janeiro de 2010 de companhias abertas que estejam apresentando, conforme facultado pela Deliberação CVM n.º 656/11, nessas demonstrações contábeis anuais, nota explicativa evidenciando, para cada trimestre de 2010 e de 2009, os efeitos no resultado e no patrimônio líquido decorrentes da plena adoção das normas contábeis de 2010.

Fatos

2. Em 26 de janeiro de 2011, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) emitiu a Deliberação n.º 656, que altera a Deliberação CVM n.º 603 facultando às companhias abertas, que optaram por não aplicar, originalmente, em suas informações trimestrais (ITRs) de 2010 todas as alterações introduzidas pelos pronunciamentos técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e transformados em Normas Brasileiras de Contabilidade pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que entraram em vigor em 2010, reapresentar as ITRs de 2010, comparativamente com as de 2009 também ajustadas às normas de 2010, pelo menos quando da apresentação da primeira ITR de 2011. Também consta nessa Deliberação que as companhias abertas, que até a data da apresentação das demonstrações contábeis do exercício social iniciado a partir de 1º de janeiro de 2010 não tiverem reapresentado as suas ITRs de 2010, deverão incluir nas demonstrações contábeis anuais de 2010 nota explicativa evidenciando, para cada trimestre de 2010 e de 2009, os efeitos no resultado e no patrimônio líquido decorrentes da plena adoção das normas de 2010.

Entendimento e orientação

3. O CFC orienta os auditores independentes que, caso não tenham sido contratados pela companhia aberta e/ou não tenham conseguido executar satisfatoriamente procedimentos de auditoria sobre tais informações trimestrais que são objeto de revisão, adequada divulgação seja mencionada em nota explicativa. Conforme previsto nas normas de auditoria, os procedimentos de confirmação de saldos, observação de inventários físicos, testes de controle e outros poderão ser executados ou não, dependendo da época em que os serviços são contratados. Nas circunstâncias em que não foram executados procedimentos de auditoria, por quaisquer dos motivos mencionados anteriormente, tendo sido possível apenas a revisão das

informações divulgadas, os auditores devem solicitar à administração da companhia que, na nota explicativa requerida pela Deliberação CVM n.º 656/11, seja mencionado que tais informações trimestrais foram sujeitas aos procedimentos de revisão especial aplicados pelos auditores independentes da companhia aberta de acordo com os requerimentos da CVM para informações trimestrais (NPA 06 do Ibracon), não tendo sido, portanto, objeto de exame de auditoria no contexto das demonstrações contábeis. O entendimento a respeito das informações suplementares, isto é, informações adicionais ao requerido pela NBC TG 26 e IAS 1, está baseado nos itens A49 e A50 da NBC TA 700.

4. A nota explicativa requerida pela CVM por meio da Deliberação n.º 656/11 deve ser revisada pelos auditores independentes de acordo com o alcance aplicável para as ITRs (NPA 06 do Ibracon). Por ser uma informação revisada e, assim, não auditada, e para evitar confundir os usuários das demonstrações contábeis, adequada divulgação nesse sentido deve ser feita na nota explicativa por parte da administração da companhia, conforme mencionado no item 3 anterior, portanto, sem nenhuma referência ou modificação no relatório dos auditores independentes. A divulgação incompleta ou incorreta na nota explicativa elaborada pela administração da companhia, inclusive quanto a eventual esclarecimento sobre o escopo do trabalho do auditor aplicável para os itens de conciliação das ITRs, poderá resultar na inclusão de parágrafo adicional no relatório dos auditores independentes, em “Outros assuntos”, conforme previsto no item 10 da NBC TA 720.
5. Nessas circunstâncias, a nota explicativa em referência poderia conter uma explicação como a seguir: *“Estas informações trimestrais foram sujeitas aos procedimentos de revisão especial aplicados pelos auditores independentes da companhia de acordo com os requerimentos da CVM para informações trimestrais (NPA 06 do Ibracon), incluindo os ajustes decorrentes da adoção das novas práticas contábeis, não tendo sido, portanto, sujeitas aos procedimentos de auditoria”*.
6. A falta da divulgação da nota explicativa nas demonstrações contábeis anuais de 2010 para as companhias abertas que exerceram a opção de não reapresentar as ITRs de 2010 até a data da divulgação das referidas demonstrações contábeis anuais pode representar descumprimento de normas da CVM e, portanto, o auditor deve efetuar as comunicações adequadas, conforme previsto na NBC TA 250.

RESOLUÇÃO CFC N.º 1.333/11

Aprova o CTA 07 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis Individuais e Consolidadas de Entidades supervisionadas pela ANS referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2010.

[Voltar ao índice](#)

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, e com fundamento no disposto na alínea “f” do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar o CTA 07 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis Individuais e Consolidadas de Entidades supervisionadas pela Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS) referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2010.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se ao exercício findo em 31 de dezembro de 2010.

Brasília, 18 de março de 2011.

Contador **Juarez Domingues Carneiro**
Presidente

Ata CFC n.º 948

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

CTA 07 – EMISSÃO DO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS INDIVIDUAIS E CONSOLIDADAS DE ENTIDADES SUPERVISIONADAS PELA ANS

[Voltar ao índice](#)

Índice	Item
OBJETIVO	1
ANTECEDENTES	2 – 3
ENTENDIMENTO	4 – 5
ORIENTAÇÕES AOS AUDITORES INDEPENDENTES	6 – 10
Emissão de relatório de auditoria separado para demonstrações contábeis	6 – 9
Modelo	10
ANEXO	

Objetivo

1. Este Comunicado Técnico (CT) tem por objetivo orientar os auditores independentes na emissão do seu relatório sobre as demonstrações financeiras individuais e consolidadas de entidades supervisionadas pela Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS), referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2010.

Antecedentes

2. Em 22 de dezembro de 2009, a Diretoria de Normas e Habilitação das Operações da ANS emitiu a Instrução Normativa n.º 37, cujos arts. 1º a 3º estão reproduzidos a seguir:

“Art. 1º A presente Instrução Normativa incorpora à legislação de saúde suplementar as diretrizes dos Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC e aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, que devem ser integralmente observados pelas operadoras de planos de assistência à saúde.

Art. 2º Os Pronunciamentos Técnicos aprovados pelo CFC no ano de 2008 devem ser observados nas demonstrações contábeis relativas ao exercício social de 2009, e são os seguintes: CPC 01, CPC 02, CPC 03, CPC 04, CPC 05, CPC 06, CPC 07, CPC 08 e CPC 09.

Art. 3º Para as demonstrações contábeis relativas ao exercício social de 2010, serão observados, além dos pronunciamentos constantes do art. 2º da presente Instrução Normativa, os Pronunciamentos Técnicos aprovados pelo CFC no ano de 2009, exceto o “CPC 11 – Contratos de Seguro” que será objeto de regulamentação específica da ANS.”

3. A ANS não requereu às entidades sob a sua supervisão a elaboração e divulgação de demonstrações contábeis consolidadas, com base no padrão contábil internacional emitido pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*.

Entendimento

4. O art. 3º da Instrução Normativa n.º 37 da ANS, mencionada no item 2, estabelece que na elaboração das demonstrações contábeis relativas ao exercício social de 2010, serão

observados, além dos pronunciamentos constantes do art. 2.º da referida Instrução Normativa, as normas aprovadas pelo CFC no ano de 2009, exceto a NBC TG 11 – Contratos de Seguro que será objeto de regulamentação específica da ANS, gerando diferenças relevantes em relação às práticas contábeis adotadas no Brasil.

5. Enquanto a aplicação da NBC TG 11 não for regulamentada e requerida pela ANS, não é apropriado considerar que as demonstrações contábeis elaboradas de acordo com essas regras transitórias da ANS, que não consideram todas as normas editadas pelo CFC, como estando em conformidade com as práticas contábeis adotadas no Brasil, conforme definido no item 7 (Definições) da NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis.

Orientações aos auditores independentes

Emissão de relatório de auditoria separado para demonstrações contábeis

6. Conforme mencionado nos itens 2, 4 e 5 deste CT, as normas contábeis estabelecidas pela ANS, que devem ser utilizadas pelas entidades para elaboração das demonstrações contábeis ainda não incorporam todas as normas emitidas pelo CFC; portanto, as práticas contábeis adotadas por essas entidades apresentam diferenças em relação às práticas contábeis adotadas pelas demais entidades que, por determinação de outro órgão regulador ou do próprio CFC, forem requeridas a adotar aqueles normativos.
7. Dessa forma, a conclusão dos relatórios de auditoria a serem emitidos pelos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis individuais e consolidadas de entidades supervisionadas pela ANS, elaboradas de acordo com as normas da ANS, devem usar, temporariamente, a expressão específica: “... *práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis às entidades supervisionadas pela Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS)*”, em substituição à expressão: “*práticas contábeis adotadas no Brasil*”, que é utilizada nas conclusões de relatórios sobre demonstrações contábeis de entidades que adotam integralmente as normas emitidas pelo CFC. O Anexo apresenta o modelo de relatório contido na NBC TA 700 (ISA 700) adaptado à situação específica de entidades supervisionadas pela ANS. Este modelo não inclui nenhuma modificação no relatório; portanto, no caso de ressalva, emissão de opinião adversa ou abstenção de opinião ou, ainda, adição de outros parágrafos, devem ser consideradas as orientações contidas nas normas NBCs TA 705 e 706 (ISA 705 e 706).
8. Este CT deve ser lido em conjunto com o CTA 02, quando devem ser consideradas todas as observações lá incluídas a respeito das modificações do modelo de relatório a ser emitido pelos auditores independentes a partir de 31 de dezembro de 2010. O assunto específico para entidades supervisionadas pela ANS deve seguir a orientação contida neste CT.
9. É importante considerar que o relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis do exercício findo em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2010 será emitido de acordo com as novas normas de auditoria aprovadas pelo CFC, que trouxeram uma série de mudanças em relação às normas vigentes anteriormente.

Modelo

10. Para que se consiga uma desejada uniformidade na emissão dos relatórios por parte dos auditores independentes, principalmente nessa fase de implementação das novas normas de auditoria, é recomendável que os auditores independentes observem o modelo apresentado neste CT.

Anexo

Modelo de relatório de auditoria sobre demonstrações contábeis individuais e consolidadas de uso geral elaboradas de acordo com as normas contábeis estabelecidas pela ANS.

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES

[Destinatário apropriado]

Examinamos as demonstrações contábeis individuais e consolidadas [**quando aplicável**] da Entidade X (Entidade), identificadas como controladora e consolidado [**quando aplicável**], respectivamente, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 2010 e as respectivas demonstrações do resultado [**do resultado abrangente – quando aplicável**], das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

Responsabilidade da administração sobre demonstrações contábeis

A Administração da Entidade é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, aplicáveis às entidades supervisionadas pela Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS), 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 das 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 entidade 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 entidade. 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 anteriormente referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Entidade X, individual e consolidada **[quando aplicável]**, em 31 de dezembro de 2010, 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, aplicáveis às entidades supervisionadas pela ANS.

Parágrafo de ênfase.

Parágrafo de outros assuntos.

(Observação: Parágrafos de ênfase e de outros assuntos somente devem ser adicionados nos casos requeridos pela NBC TA 706 (ISA 706). Ver exemplos nos Anexos do CTA 02).

[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].

RESOLUÇÃO CFC N.º 1.334/11

Aprova o CTA 08 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis das Entidades Fechadas de Previdência Complementar (EFPC) referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2010.

[Voltar ao índice](#)

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, e com fundamento no disposto na alínea “f” do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar o CTA 08 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis das Entidades Fechadas de Previdência Complementar (EFPC) referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2010.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se ao exercício findo em 31 de dezembro de 2010.

Brasília, 18 de março de 2011.

Contador **Juarez Domingues Carneiro**
Presidente

Ata CFC n.º 948

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

CTA 08 – EMISSÃO DO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DAS ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR (EFPC)

[Voltar ao índice](#)

Índice	Item
OBJETIVO	1
ANTECEDENTES	2 – 6
ENTENDIMENTO	7 – 14
ORIENTAÇÕES AOS AUDITORES INDEPENDENTES	15 – 20
Emissão do relatório de auditoria no caso da EFPC possuir um único plano de benefício previdenciário	15 – 17
Emissão do relatório de auditoria no caso de EFPC multiplanos	18 – 19
Considerações quando houve a troca de auditores em relação ao ano anterior	20
Modelos	21
Anexos I a VII	

Objetivo

1. Este Comunicado Técnico (CT) tem por objetivo orientar os auditores independentes na emissão do seu relatório sobre as demonstrações contábeis das Entidades Fechadas de Previdência Complementar (EFPC) referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2010.

Antecedentes

2. As EFPCs são reguladas pelo Conselho Nacional de Previdência Complementar (CNPCC) e supervisionadas pela Superintendência Nacional de Previdência Complementar (PREVIC), que estabelecem, entre outras, as práticas contábeis a serem aplicadas por essas entidades, além da forma e periodicidade das demonstrações contábeis a serem divulgadas.
3. As normas contábeis aplicáveis na elaboração e apresentação das demonstrações contábeis das EFPCs são aquelas consubstanciadas em regulamentações do CNPCC, que substituiu o Conselho de Gestão de Previdência Complementar (CGPC), e da Superintendência Nacional de Previdência Complementar (PREVIC), que não requerem a adoção das normas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).
4. Em 26 de janeiro de 2009, o Ministério da Previdência Social, por meio do Conselho de Gestão da CGPC, emitiu a Resolução CGPC n.º 28, que dispõe sobre procedimentos contábeis a serem observados pelas EFPCs a partir de 1º de janeiro de 2010.
5. Essa Resolução introduziu mudanças significativas no plano de contas e na forma de divulgação das demonstrações contábeis das EFPCs. O item 17 do Anexo C da referida Resolução determina que:

“17. A EFPC deverá apresentar, anualmente, os seguintes demonstrativos contábeis, pareceres e manifestação, referentes ao exercício social:

- a) *Balanço Patrimonial Consolidado comparativo com o exercício anterior;*

- b) *Demonstração do Ativo Líquido – DAL (por plano de benefício previdencial) comparativa com o exercício anterior;*
- c) *Demonstração da Mutação do Ativo Líquido – DMAL (consolidada e por plano de benefício previdencial) comparativa com exercício anterior;*
- d) *Demonstração do Plano de Gestão Administrativa – DPGA (consolidada) comparativa com o exercício anterior;*
- e) *Demonstração das Obrigações Atuariais por Plano – DOAP (por plano de benefício previdencial) comparativa com o exercício anterior;*
- f) *Notas Explicativas  s Demonstrações Contábeis consolidadas;*
- g) *Parecer dos Auditores Independentes;*
- h) *Parecer do Atu rio, relativo a cada plano de benefícios previdencial;*
- i) *Parecer do Conselho Fiscal; e*
- j) *Manifesta o do Conselho Deliberativo com aprova o das Demonstrações Contábeis.”*

No Anexo B da referida Resolu o, que trata dos modelos e instru es de preenchimento das demonstra es contábeis, consta no rodapé dos modelos das demonstra es das alíneas “a” a “e” de que na elabora o dessas demonstra es referentes ao exercício de 2010 não será necessário o preenchimento da coluna exercício anterior.

6. Em 31 de janeiro de 2011, a PREVIC emitiu o Ofício Circular n.  01 com esclarecimentos quanto às peças que compõem as demonstra es contábeis anuais e que o relatório do auditor independente deve ser sobre a posi o consolidada dos planos de benefícios administrados pela EFPC, conforme o item 2 do referido Ofício Circular reproduzido abaixo:

*“ 2. Considerando as normas e procedimentos de auditoria adotadas no Brasil o Parecer de Auditoria Independente deve ser apresentado contendo **manifesta o técnica com rela o   posi o consolidada dos planos de benefício administrados pela EFPC**, não obstante a necessidade de registrar os aspectos relevantes verificados nos trabalhos de auditoria relativos a cada um dos planos de benefícios.”(o grifo   do original).*

Entendimento

7. Conforme mencionado no item 2 deste CT, as EFPCs devem seguir as práticas contábeis específicas estabelecidas pelo CNPC e pela PREVIC, que não requerem a ado o das normas do CFC.
8. Dessa forma, as práticas contábeis adotadas pelas EFPCs diferem das práticas contábeis adotadas pelas demais entidades que, por determina o de órgão regulador ou do próprio Conselho Federal de Contabilidade, foram requeridas a adotar as normas emitidas pelo CFC.
9. Considerando os fatos acima expostos,   entendimento do Ibracon que a orienta o contida no item 7 do Comunicado Técnico 2/2010, que tratou sobre a emissão de relatório de revisão de informa es trimestrais e Parecer de Auditoria de Demonstra es Contábeis Intermediárias de Institui es Financeiras, durante o período em que não tenham sido homologadas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil os Pronunciamentos Técnicos, as Orienta es e as Interpreta es emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, também deve ser adotado para as EFPCs e, portanto, no relatório de auditoria deve ser utilizada a expressão específica “... *práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis às Entidades autorizadas e reguladas pela Superintendência Nacional de Previdência Complementar (PREVIC)*”, em substitui o   expressão “*práticas contábeis adotadas no*

Brasil”, que é utilizada nas conclusões de relatórios sobre demonstrações contábeis de entidades que adotam integralmente as normas emitidas pelo CFC.

10. No desenvolvimento da auditoria sobre as demonstrações contábeis o auditor deve levar em consideração o ambiente de controles internos, as principais características dos planos de benefício entre outros aspectos para planejar seus procedimentos de forma a ter segurança razoável que as demonstrações contábeis consolidadas das EFPCs, estão livres de erros materiais causados por erros ou fraude. Esses procedimentos não permitem que o auditor forme uma opinião sobre a adequação das informações por plano de benefício individualmente, que estão sendo apresentadas em atendimento ao item 17 do Anexo C da citada Resolução CGPC n.º 28. No relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis deve constar um parágrafo específico informando que os procedimentos de auditoria não foram desenvolvidos de forma a permitir uma opinião individual sobre os planos de benefício individualmente e sim sobre o consolidado. Esse assunto também deve ser coerente com os termos da contratação e abordado na carta de representação da administração da entidade para o auditor independente.
11. No caso das EFPCs que possuem um único plano de benefícios a menção descrita no item anterior não é aplicável.
12. Conforme consta no Anexo B da Resolução CGPC n.º 28, na elaboração das demonstrações contábeis para o exercício findo em 31 de dezembro de 2010, não é necessária a apresentação das informações comparativas com o ano de 2009. Caso a entidade opte pela não apresentação das informações financeiras do ano anterior de forma comparativa, como permitido pela referida Resolução, o auditor independente deverá incluir em seu relatório um parágrafo específico chamando a atenção para esta não apresentação, com menção à nota explicativa específica às demonstrações contábeis que deve, também, abordar o assunto. Como a não comparação no ano de 2010 é permitida pelas regras contábeis aplicáveis às EFPCs, emitidas pelos órgãos competentes, e a opinião do auditor é “de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis às entidades reguladas pela PREVIC”, o relatório deve ser elaborado de acordo com a NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis com a inclusão de uma ênfase sobre o assunto.
13. Caso a EFPC opte pela elaboração das demonstrações contábeis para o exercício findo em 31 de dezembro de 2010 comparativas ao exercício findo em 31 de dezembro de 2009, deve constar uma nota explicativa às demonstrações contábeis descrevendo o fato que as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis às entidades reguladas pela PREVIC foram alteradas a partir de 2010 e as demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2009, compreendendo o balanço patrimonial, as demonstrações do resultado e do fluxo financeiro desse exercício, estão sendo reapresentadas de acordo com o novo padrão contábil para fins de comparabilidade.
14. Como o ano de 2010 é o ano da primeira adoção do padrão de apresentação das demonstrações contábeis de acordo com a Resolução CGPC n.º 28, as notas explicativas devem ser abrangentes no sentido de proporcionar aos usuários das demonstrações contábeis informações suficientes para compreender as práticas contábeis utilizadas na elaboração dessas demonstrações contábeis, critérios de preparação, incertezas, etc. Especial atenção deve ser dada para as informações financeiras por plano de benefícios que são a base para a elaboração das demonstrações contábeis da EFPC, denominadas Consolidadas pela Resolução CGPC n.º 28; portanto, os aspectos relevantes sobre a forma de rateio e alocação devem constar nas notas explicativas, bem como aspectos importantes sobre planos que apresentam

situações de desequilíbrio que, no julgamento da EFPC, mereçam divulgação diferenciada, como por exemplo, planos que apresentam situação de déficit significativo em suas operações ou mesmo superávits relevantes e recorrentes que deverão ser destinados conforme legislação aplicável, em especial os aspectos contidos na Resolução CGPC n° 26, entre outras situações que ensejem divulgação específica, tais como cisões e incorporações.

Orientações aos auditores independentes

Emissão do relatório de auditoria no caso da EFPC possuir um único plano de benefício previdenciário

15. Conforme mencionado no item 11 deste CT, o relatório de auditoria deve ser elaborado sem a inclusão do parágrafo relacionado às informações por plano de benefícios descritas no item 10 deste CT, conforme modelo no Anexo I.
16. Esse modelo foi elaborado no pressuposto de que não houve qualquer limitação no alcance da auditoria executada, tampouco que qualquer distorção relevante tenha sido identificada que devesse gerar um relatório com ressalva ou outro tipo de modificação. No caso em que seja requerida modificação ou inclusão de outros parágrafos de ênfase ou de outros assuntos, o auditor deve atentar para as normas de auditoria NBCs TA 705 e 706, respectivamente.
17. Conforme mencionado no item 12 deste CT, para o exercício findo em 31 de dezembro de 2010 as EFPC têm a opção da não apresentação das informações dos valores comparativos do exercício anterior; se a EFPC fizer uso desta opção, o auditor deve incluir parágrafo de ênfase em seu relatório sobre esse fato, como os constantes nos Anexos II e IV, referente à não comparabilidade.

Emissão do relatório de auditoria no caso de EFPC multiplanos

18. Conforme mencionado no item 10 deste CT, para as EFPC com mais de um plano de benefícios (multiplanos), onde o auditor planejou e desenvolveu sua auditoria com o objetivo de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis da entidade, denominadas consolidadas, deve ser incluído um parágrafo específico no relatório do auditor conforme modelo nos Anexos III e IV. Esse modelo foi elaborado no pressuposto de que não houve qualquer limitação no alcance da auditoria executada, tampouco que qualquer distorção relevante tenha sido identificada que devesse gerar um relatório com ressalva ou outro tipo de modificação. No caso em que seja requerida modificação ou inclusão de outros parágrafos de ênfase ou de outros assuntos, o auditor deve atentar para as normas de auditoria NBCs TA 705 e 706, respectivamente.
19. De outra forma, mesmo com a faculdade prevista no Ofício Circular n.º 01, mencionado no item 6 deste CT, eventualmente podem existir Entidades que requeiram do auditor a manifestação de opinião também por plano de benefício. Neste caso, o auditor deve planejar e desenvolver a auditoria levando em conta esse objetivo. Os modelos de relatório para essa situação estão nos Anexos V e VI.

Considerações quando houve a troca de auditores em relação ao ano anterior

20. Quando os valores correspondentes ao exercício anterior, apresentados para fins de comparação, tiverem sido auditados por outros auditores independentes, o auditor atual deve adicionar um parágrafo de outros assuntos para alertar sobre esse fato (ver NBC TA 706),

uma vez que a omissão desse parágrafo levaria o usuário das demonstrações contábeis a entender que essas informações correspondentes foram auditadas pelo auditor atual.

Modelos

21. Para que se consiga uma desejada uniformidade na emissão dos relatórios por parte dos auditores independentes, principalmente nesta fase de implementação das novas normas de auditoria, é recomendável que os auditores independentes observem os modelos apresentados neste CT.

Anexo I

Modelo do relatório de auditoria sobre demonstrações contábeis no caso da entidade possuir um único plano de benefício previdenciário e apresentar informações dos valores correspondentes do exercício anterior.

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES

[Destinatário apropriado]

Examinamos as demonstrações contábeis da Entidade ABC (Entidade), que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 2010 e as respectivas demonstrações do ativo líquido, da mutação do ativo líquido, do plano de gestão administrativa e das obrigações atuariais 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 entidade é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis a entidades reguladas pela Superintendência Nacional de Previdência Complementar (PREVIC), 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 entidade 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 entidade. 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 Entidade ABC em 31 de dezembro de 2010 e o desempenho de suas operações para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis às entidades reguladas pela PREVIC.

[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]

Anexo II

Modelo do relatório de auditoria sobre demonstrações contábeis no caso da entidade possuir um único plano de benefício previdenciário e optar por não apresentar informações dos valores correspondentes do exercício anterior.

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES

[Destinatário apropriado]

Examinamos as demonstrações contábeis da Entidade ABC (Entidade), que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 2010 e as respectivas demonstrações do ativo líquido, da mutação do ativo líquido, do plano de gestão administrativa e das obrigações atuariais para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

Responsabilidade da administração sobre demonstrações contábeis

A administração da entidade é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis a entidades reguladas pela Superintendência Nacional de Previdência Complementar (PREVIC), 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 entidade 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 entidade. 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 Entidade ABC em 31 de dezembro de 2010 e o desempenho de suas operações para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis às entidades reguladas pela PREVIC.

Ênfase sobre a não apresentação dos valores correspondentes do exercício anterior

Conforme mencionado na nota explicativa n.º ___ às demonstrações contábeis, de acordo com a Resolução CGPC n.º 28, de 26 de janeiro de 2009, do Conselho de Gestão da Previdência Complementar (CGPC), as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis às entidades reguladas pela PREVIC foram alteradas a partir de 2010. De acordo com faculdade prevista nessa Resolução, não estão sendo apresentadas as informações dos valores correspondentes do exercício findo em 31 de dezembro de 2009, para fins de comparabilidade. Nossa opinião não está ressalvada em função desse assunto. ([Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.378/11](#))

[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]

Anexo III

Modelo do relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis no caso da entidade com multiplanos e com a apresentação das informações dos valores correspondentes do exercício anterior.

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES

[Destinatário apropriado]

Examinamos as demonstrações contábeis consolidadas da Entidade ABC (Entidade), que compreendem o balanço patrimonial consolidado em 31 de dezembro de 2010 e as respectivas demonstrações consolidadas das mutações do ativo líquido e do plano de gestão administrativa para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

Responsabilidade da administração sobre demonstrações contábeis consolidadas

A administração da entidade é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis a entidades reguladas pela Superintendência Nacional de Previdência Complementar (PREVIC), e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis consolidadas 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 consolidadas 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 consolidadas 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 consolidadas. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis consolidadas, 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 consolidadas da entidade 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 entidade. 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 consolidadas 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 consolidada da Entidade ABC em 31 de dezembro de 2010, e o desempenho consolidado de suas operações para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis às entidades reguladas pela PREVIC.

Outros assuntos

As demonstrações contábeis referidas no primeiro parágrafo representam os registros contábeis de todos os planos de benefícios sob a responsabilidade da entidade. Os procedimentos de auditoria foram planejados e executados considerando a posição consolidada da entidade, e não sobre as informações individuais por plano de benefício, que estão sendo apresentadas em atendimento ao item 17 do Anexo C da Resolução CGPC n.º 28, de 26 de janeiro de 2009, do Conselho de Gestão da Previdência Complementar (CGPC).

[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]

Anexo IV

Modelo do relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis no caso da entidade com multiplanos e optar por não apresentar informações dos valores correspondentes do exercício anterior.

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES

[Destinatário apropriado]

Examinamos as demonstrações contábeis consolidadas da Entidade ABC (Entidade), que compreendem o balanço patrimonial consolidado em 31 de dezembro de 2010 e as respectivas demonstrações consolidadas das mutações do ativo líquido e do plano de gestão administrativa 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 consolidadas

A administração da entidade é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis a entidades reguladas pela Superintendência Nacional de Previdência Complementar (PREVIC), e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis consolidadas 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 consolidadas 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 consolidadas 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 consolidadas. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis consolidadas, 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 consolidadas da entidade 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 entidade. 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 consolidadas 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 consolidada da Entidade ABC em 31 de dezembro de 2010 e o desempenho consolidado de suas operações para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis às entidades reguladas pela PREVIC.

Ênfase sobre a não apresentação de informações dos valores do exercício anterior

Conforme mencionado na nota explicativa n.º ___ às demonstrações contábeis, de acordo com a Resolução CGPC n.º 28, de 26 de janeiro de 2009, do Conselho de Gestão da Previdência Complementar (CGPC), as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis às entidades reguladas pela PREVIC foram alteradas a partir de 2010. De acordo com a faculdade prevista nessa Resolução, não estão sendo apresentadas as informações dos valores correspondentes do exercício findo em 31 de dezembro de 2009, para fins de comparabilidade. Nossa opinião não está ressalvada em função desse assunto. ([Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.378/11](#))

Outros assuntos

As demonstrações contábeis referidas no primeiro parágrafo representam os registros contábeis de todos os planos de benefícios sob a responsabilidade da entidade. Os procedimentos de auditoria foram planejados e executados considerando a posição consolidada da entidade, e não sobre as informações individuais por plano de benefício, que estão sendo apresentadas em atendimento ao item 17 do Anexo C da Resolução CGPC n.º 28.

[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]

Anexo V

Modelo do relatório de auditoria sobre demonstrações contábeis no caso da entidade com multiplanos, com emissão de opinião por plano de benefícios e com a apresentação de informações dos valores correspondentes do exercício anterior.

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES

[Destinatário apropriado]

Examinamos as demonstrações contábeis da Entidade ABC (Entidade), que compreendem o balanço patrimonial consolidado em 31 de dezembro de 2010 e as respectivas demonstrações consolidadas da mutação do ativo líquido e do plano de gestão administrativa, bem como as demonstrações individuais por plano de benefício do ativo líquido, da mutação do ativo líquido, do plano de gestão administrativa (se apresentada) e das obrigações atuariais 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 entidade é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis a entidades reguladas pela Superintendência Nacional de Previdência Complementar (PREVIC), 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 consolidadas e individuais por plano de benefício. 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 entidade 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 entidade. 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 consolidadas e individuais por plano de benefício acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial

e financeira consolidada da Entidade ABC e individual por plano de benefício em 31 de dezembro de 2010 e o desempenho consolidado e por plano de benefício de suas operações para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis às entidades reguladas pela PREVIC.

[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]

Anexo VI

Modelo do relatório de auditoria sobre demonstrações contábeis no caso de entidade com multiplanos, com emissão de opinião por plano de benefícios e sem a apresentação de informações dos valores correspondentes do exercício anterior.

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES

[Destinatário apropriado]

Examinamos as demonstrações contábeis da Entidade ABC (Entidade), que compreendem o balanço patrimonial consolidado em 31 de dezembro de 2010 e as respectivas demonstrações consolidadas da mutação do ativo líquido e do plano de gestão administrativa, e as demonstrações individuais por plano de benefício do ativo líquido, da mutação do ativo líquido, do plano de gestão administrativa (se apresentada) e das obrigações atuariais para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

Responsabilidade da administração sobre demonstrações contábeis

A administração da entidade é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis às entidades reguladas pela Superintendência Nacional de Previdência Complementar (PREVIC), 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 entidade 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 entidade. 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 por plano de benefício 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 consolidadas e individuais por plano de benefício acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira consolidada da Entidade ABC e individual por plano de benefício em 31 de dezembro de 2010 e o desempenho consolidado e por plano de benefício de suas operações para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis às entidades reguladas pela PREVIC.

Ênfase sobre a não apresentação dos valores correspondentes do exercício anterior

Conforme mencionado na nota explicativa n.º __ às demonstrações contábeis, de acordo com a Resolução CGPC n.º 28, de 26 de janeiro de 2009, do Conselho de Gestão da Previdência Complementar (CGPC), as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis às entidades reguladas pela PREVIC foram alteradas a partir de 2010. De acordo com a faculdade prevista nessa Resolução, não estão sendo apresentadas as informações dos valores correspondentes do exercício findo em 31 de dezembro de 2009, para fins de comparabilidade. Nossa opinião não está ressalvada em função desse assunto. [\(Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.378/11\)](#)

[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]

Anexo VII

Modelo de parágrafo quando houve a troca dos auditores em relação ao exercício anterior

Outros assuntos

Auditoria dos valores correspondentes ao exercício anterior

Os valores correspondentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2009, apresentados para fins de comparação, são oriundos das demonstrações contábeis anteriormente auditados por outros auditores independentes que emitiram relatório datado __/__/__, que não conteve nenhuma modificação.

RESOLUÇÃO CFC N.º 1.335/11

Aprova o CTA 09 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis do exercício social encerrado em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2010 de entidades de incorporação imobiliária.

[Voltar ao índice](#)

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, e com fundamento no disposto na alínea “f” do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar o CTA 09 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis do exercício social encerrado em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2010 de entidades de incorporação imobiliária.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios findos em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2010.

Brasília, 18 de março de 2011.

Contador **Juarez Domingues Carneiro**
Presidente

Ata CFC n.º 948

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
CTA 09 – EMISSÃO DO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE ENTIDADES DE INCORPORAÇÃO
IMOBILIÁRIA

[Voltar ao índice](#)

Índice	Item
OBJETIVO	1 – 7
ORIENTAÇÃO AOS AUDITORES	8 – 16
MODELO	17
ANEXO	

Objetivo

1. Este Comunicado Técnico (CT) tem por objetivo orientar os auditores independentes na análise e discussão do registro contábil das operações de incorporação imobiliária face à edição da Orientação OCPC 04 – Aplicação da Interpretação Técnica ICPC 02 às Entidades de Incorporação Imobiliária Brasileiras, aprovada pela Deliberação CVM n.º 653, de 16 de dezembro de 2010, e pela Resolução CFC n.º 1.317/10, de 9 de dezembro de 2010 (no caso do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) denominado CTG 04 – Aplicação da Interpretação Técnica ITG 02 – Contrato de Construção do Setor Imobiliário), bem como na emissão dos respectivos relatórios dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis das entidades dessa indústria.
2. O CFC, com o objetivo de tratar de contratos de construção do setor imobiliário, emitiu o CTG 04 que, de acordo com seu item 6, foi emitido com o objetivo de “auxiliar na análise de se os contratos de construção se enquadram mais adequadamente no alcance da NBC TG 17 – Contratos de Construção ou da NBC TG 30 – Receitas e assim auxiliar na definição pelos preparadores das demonstrações contábeis do momento do reconhecimento da receita com a incorporação ou construção de imóveis.”
3. Para determinar se um contrato de construção de imóveis está de acordo com o alcance da IAS 11 (NBC TG 17 – Contratos de Construção) ou da IAS 18 (NBC TG 30 – Receitas), é preciso usar como base para julgamento a IFRIC 15 (ITG 02 – Contratos de Construção do Setor Imobiliário), que interpreta a orientação da IAS 11 e da IAS 18 no tocante a contratos de construção de imóveis, como segue:
 - IAS 11 – um contrato enquadra-se na definição de contrato de construção quando o comprador é capaz de especificar os principais elementos estruturais do projeto do imóvel, antes ou durante a construção.
 - IAS 18 – um contrato é de venda de bens quando a construção ocorre independentemente do contrato e o comprador tem apenas uma possibilidade limitada de influenciar o projeto; por exemplo, ao selecionar um projeto entre um leque de opções definidas pela entidade (IFRIC 15 – ITG 02, item 12).
4. O item 37 do CTG 04 descreve o seguinte:

37. Desta forma, pode existir casos em que uma mesma entidade possua (i) contratos que sejam caracterizados como de prestação de serviços, se atendidos todos os requisitos da NBC TG 17, (ii) contratos de venda de unidades, onde ocorram a transferência contínua dos riscos e benefícios significativos sobre tais bens, que permitam o reconhecimento das receitas e custos à medida que ocorram essas transferências e (iii) contratos que somente permitam a transferência de tais riscos, benefícios e controles quando da entrega do imóvel pronto (entrega da chave), sendo que nesse último caso, o reconhecimento das receitas e custos ocorrerá de uma única vez, quando da entrega do imóvel para uso do comprador, tendo atendido, nesses dois últimos casos, todos os requisitos da NBC TG 30. Assim sendo, cada entidade deve analisar seus contratos (formais e verbais), aditivos, práticas atuais e passadas e, principalmente, seu modelo de negócio a fim de efetuar uma adequada determinação de sua política de reconhecimento de receitas e custos, considerando que o objetivo final é o pleno atendimento do axioma citado no item 2 deste Comunicado Técnico.

5. Muito embora o CTG 04 prescreva que cada entidade deve analisar seus contratos a fim de efetuar uma adequada determinação de sua política de reconhecimento de receitas e custos, os itens 7 a 29 desse Comunicado podem conter orientação, com base nos elementos apresentados, que “no ambiente econômico brasileiro, usualmente, os contratos de promessa de compra e venda ou contratos de compra e venda de uma unidade a ser entregue no futuro, é necessário o reconhecimento das receitas e despesas à medida que a construção avança uma vez que a transferência de riscos e benefícios ocorre de forma contínua”.
6. Apesar do entendimento expresso pelo CFC ao editar o CTG 04, o Ibracon concluiu de forma diferente, após trabalho do seu Grupo Técnico especialmente constituído para tratar de temas de incorporação imobiliária, que analisou, com o apoio de advogados especializados, a legislação aplicável e contratos praticados no mercado, à luz das normas, bases de conclusões e exemplos trazidos pelo IASB.
7. No entanto, cabe mencionar que o IFRS Interpretations Committee (IFRIC) incluiu em sua agenda um tópico de discussão sobre o significado e aplicação do conceito de transferência contínua de riscos, benefícios e controle na venda de unidades imobiliárias a pedido de alguns países, incluindo o Brasil. Entretanto, em função do projeto para edição de uma norma revisada para reconhecimento de receitas, que está em forma de draft para discussão, ao longo de 2012, o IFRIC decidiu não continuar com esse tópico na agenda, por entender que o conceito para reconhecimento de receita deverá estar contido na norma presentemente em discussão. Assim, espera-se que o assunto seja concluído somente após a edição da norma revisada para reconhecimento de receitas. [\(Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.386/12\)](#)

Orientação aos auditores

8. Em decorrência dessa divergência de conclusões, o Ibracon entende que não é transferido aos promitentes compradores o controle da obra em andamento, ficando este sob responsabilidade da incorporadora. No entendimento do Ibracon, a incorporadora tem total envolvimento gerencial sobre a obra em andamento, pois é dela a responsabilidade pela adequação da construção em razão de controlar e fiscalizar os trabalhos da construtora, se dela não for a responsabilidade também de construir. Da mesma forma, é dela a responsabilidade de obter os recursos financeiros necessários à execução da obra, pois, na maioria dos casos, os pagamentos efetuados pelos promitentes compradores durante a fase de construção representa a menor porção dos recursos necessários para a obra total. Se a obra for executada por ela, é dela a responsabilidade pela contratação e demissão de empregados, prestadores de serviço, seguro, compra do material, etc.

9. De acordo com o entendimento do Ibracon, somente pela abordagem do controle pode-se concluir que a receita só é passível de registro quando esse controle passar para o promitente comprador (que ocorre na “entrega das chaves”). Sob o aspecto da transferência de riscos e benefícios, conclui-se que os riscos e benefícios significativos são, também, detidos pelo incorporador até a efetiva “entrega das chaves” a esse comprador.
10. Pelo que foi exposto anteriormente, é entendimento do Ibracon que, para atender aos preceitos da IFRIC 15 (ITG 02), na elaboração das demonstrações contábeis em *International Financial Reporting Standards* (IFRS) como emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), as receitas e os custos das operações de incorporação imobiliária levadas a cabo no Brasil, consideradas eventuais exceções quando da análise de contratos específicos, devem ser registrados somente quando da entrega efetiva do imóvel, em geral, na “entrega das chaves”, quando efetivamente ocorre a transferência para o promitente comprador e não de acordo com o andamento da obra.
11. Conforme definido no item 7 (Definições) do CPC 26, as práticas contábeis adotadas no Brasil “abrangem a legislação societária brasileira, os pronunciamentos, as orientações e as interpretações emitidos pelo CPC homologados pelos órgãos reguladores...” (grifamos). Dentro deste conceito, a OCPC 04 está abrangida no contexto de práticas contábeis adotadas no Brasil, pois contou com a aprovação da Comissão de Valores Mobiliários e do Conselho Federal de Contabilidade.
12. Desta forma, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), por intermédio do Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 002/2011, considera que a entidade que adotar as conclusões dos itens 7 a 29 do CTG 04, está atendendo as práticas contábeis adotadas no Brasil e as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) aplicáveis a entidades brasileiras de incorporação imobiliária, como aprovadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).
13. Consequentemente, o auditor pode emitir seu relatório sem modificações caso a entidade adote o critério de reconhecimento de receita pela progressão da obra (como contrato de construção) ou pela “entrega das chaves” após a devida análise de seus contratos, conforme requerido pelo item 37 do CTG 04, desde que mencione que tais demonstrações estejam de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e/ou (dependendo das circunstâncias) IFRS aplicáveis a esse setor como aprovadas pelo CPC, CVM e CFC citadas acima.
14. Eliminado. [\(Eliminado pela Resolução CFC n.º 1.386/12\)](#)
15. Os auditores devem orientar as entidades não reguladas, que optarem por apresentar demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as IFRSs, seguindo as práticas de reconhecimento de receita conforme a progressão física das obras conforme o CTG 04, que mencionem em suas demonstrações contábeis que houve atendimento às normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) aplicáveis a entidades brasileiras de incorporação imobiliária, como aprovadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).
16. Os auditores devem assegurar que o conteúdo do relatório de auditoria está consistente com as representações da administração, incluindo a informação de que as demonstrações contábeis consolidadas foram elaboradas de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) aplicáveis a entidades de incorporação imobiliária no Brasil como aprovadas pelo

Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). ([Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.386/12](#))

Modelo

17. Objetivando uma desejada consistência na emissão dos relatórios por parte dos auditores independentes, este CT inclui um Anexo com o modelo de relatório a ser utilizado para as incorporadoras imobiliárias no Brasil.

Anexo

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE 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 [*esta quando aplicável*], das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa, para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis

A administração da companhia é responsável pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis individuais e consolidadas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e das demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) aplicáveis a entidades de incorporação imobiliária no Brasil como aprovadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM)^(*) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), assim como pelos controles internos que a administração 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 elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis, individuais (controladora) e consolidadas, 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 elaboradas de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS), aplicáveis a entidades de incorporação imobiliária no Brasil como aprovadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM)^(*) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

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) aplicáveis a entidades de incorporação imobiliária no Brasil como aprovadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM)^(*) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Ênfase

Conforme descrito na Nota Explicativa X, as demonstrações contábeis individuais (controladora) e consolidadas foram elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil. As demonstrações contábeis consolidadas elaboradas de acordo com as IFRS aplicáveis a entidades de incorporação imobiliária, consideram adicionalmente o CTG 04 editado pelo CFC. Esse Comunicado trata do reconhecimento da receita desse setor e envolve assuntos relacionados ao significado e aplicação do conceito de transferência contínua de riscos, benefícios e de controle na venda de unidades imobiliárias, conforme descrito em maiores detalhes na Nota Explicativa X. Nossa opinião não está ressalvada em função desse assunto. ([Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.386/12](#))

Outros assuntos

Demonstração 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, mas não é requerida pelas IFRSs. 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 elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil tomadas em conjunto.
(Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.378/11)

[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]

(*) Para as entidades não reguladas que adotarem a prática contábil de reconhecimento de receita do CTG 04, caberá ao auditor emitir o seu relatório sobre as demonstrações contábeis citando o atendimento às práticas contábeis adotadas no Brasil e às normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) aplicáveis às entidades brasileiras de incorporação imobiliária, como aprovadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), eliminando a referência à Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

RESOLUÇÃO CFC N.º 1.336/11

Aprova o CTA 10 – Emissão do Relatório (Parecer) do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis de Pequenas e Médias Empresas referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2010.

[Voltar ao índice](#)

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, e com fundamento no disposto na alínea “f” do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar o CTA 10 – Emissão do Relatório (Parecer) do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis de Pequenas e Médias Empresas referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2010.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se ao exercício findo em 31 de dezembro de 2010.

Brasília, 18 de março de 2011.

Contador **Juarez Domingues Carneiro**
Presidente

Ata CFC n.º 948

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

CTA 10 – EMISSÃO DO RELATÓRIO (PARECER) DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS

[Voltar ao índice](#)

Índice	Item
OBJETIVO	1
ANTECEDENTES	2 – 5
ENTENDIMENTO E ORIENTAÇÕES AOS AUDITORES INDEPENDENTES	6 – 21
Elaboração e apresentação das demonstrações contábeis	6 – 11
Elaboração do relatório (parecer) dos auditores independentes	12 – 17
Considerações adicionais para emissão do relatório de auditoria nos casos de aplicação das novas normas de auditoria	18 – 21
ANEXOS I A VI	

Objetivo

1. Este Comunicado Técnico (CT) tem por objetivo orientar os auditores independentes na emissão do seu relatório (parecer) sobre as demonstrações contábeis de pequenas e médias empresas referentes aos exercícios findos em 31 de dezembro de 2010.

Antecedentes

2. Em 10 de dezembro de 2009, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Resolução CFC n.º 1.255/09, aprovou a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, destacando-se o item 3.14 que trata de informação comparativa e os itens, que também estão reproduzidos a seguir, relacionados com a sua adoção inicial (alguns aspectos foram por nós grifados para chamar atenção):

A) Item 3.14 que trata da comparabilidade

3.14 Exceto quando esta Norma (NBC TG 1000) permitir ou exigir de outra forma, a entidade deve divulgar informação comparativa com respeito ao período anterior para todos os valores apresentados nas demonstrações contábeis do período corrente. A entidade deve apresentar de forma comparativa a informação descritiva e detalhada que for relevante para compreensão das demonstrações contábeis do período corrente.

B) Item 35.4 que trata da declaração explícita de cumprimento da norma contábil

35.4 As primeiras demonstrações contábeis da entidade elaboradas em conformidade com esta Norma devem conter uma declaração, explícita e não reservada, de conformidade com esta NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. As demonstrações contábeis elaboradas em conformidade com esta Norma são as primeiras demonstrações da entidade se, por exemplo, a entidade:

- (a) não apresentou demonstrações contábeis para os períodos anteriores;*
- (b) apresentou suas demonstrações contábeis anteriores mais recentes de acordo com outras exigências que não são consistentes com esta Norma em todos os aspectos;*
ou

(c) *apresentou suas demonstrações contábeis anteriores mais recentes em conformidade com o conjunto completo das normas do CFC.*

C) Item 35.6 que trata sobre a comparabilidade

*35.6 O item 3.14 da NBC TG 1000 exige que a entidade divulgue, no conjunto completo de demonstrações contábeis, informações comparativas com relação aos períodos comparáveis anteriores para todos os valores monetários apresentados nas demonstrações contábeis e também para as informações descritivas e narrativas especificadas. A entidade pode apresentar informações comparativas para mais de um período anterior comparável. Portanto, a **data de transição** para esta Norma da entidade **é o início do período mais antigo para o qual a entidade apresentar todas as informações comparativas em conformidade com esta Norma nas suas primeiras demonstrações contábeis que se adequarem a esta Norma.***

D) Item 35.7 que é o comando para os procedimentos a serem seguidos no balanço de abertura

*35.7 Exceto pelo evidenciado nos itens 35.9 a 35.11, a entidade deve, no seu balanço patrimonial de abertura, sendo essa sua data de transição para esta Norma (**isto é, o início do período apresentado mais antigo**):*

- (a) *reconhecer todos os ativos e passivos cujos reconhecimentos são exigidos por esta Norma;*
- (b) *não reconhecer itens como ativos ou passivos se esta Norma não permitir tais reconhecimentos;*
- (c) *reclassificar itens que reconheceu, de acordo com seu arcabouço contábil anterior, como certo tipo de ativo, passivo ou componente de patrimônio líquido, mas que seja um tipo distinto de ativo, passivo ou componente de patrimônio líquido de acordo com esta Norma; e*
- (d) *aplicar esta Norma na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos.*

E) Item 35.8 que trata dos ajustes para refletir as mudanças de práticas contábeis

*35.8 As políticas contábeis que a entidade utiliza em seu balanço patrimonial de abertura sob esta Norma podem divergir daquelas que a entidade utilizou na mesma data usando as práticas contábeis anteriores. Os ajustes resultantes derivam de transações, outros eventos ou condições antes da data de transição para esta Norma. Portanto, **a entidade deve reconhecer esses ajustes diretamente em lucros ou prejuízos acumulados (ou, caso apropriado e determinado por esta Norma, em outro grupo do patrimônio líquido) na data de transição para esta Norma.***

3. Em 9 de dezembro de 2010, o CFC, por meio da Resolução CFC n.º 1.319/10, facultou, para o exercício de 2010, a elaboração e a divulgação de ajustes retrospectivos das demonstrações contábeis de exercícios anteriores para fins de comparação com as demonstrações contábeis do exercício de 2010, na forma prevista no item 3.14 da NBC TG 1000, mantendo-se a obrigatoriedade da divulgação comparada com os valores das demonstrações contábeis do exercício de 2009.

4. Essa Resolução do CFC determina também:

Parágrafo único do artigo 1º. A faculdade prevista no caput deste artigo não poderá ser exercida pelas entidades obrigadas a essa divulgação em decorrência de legislação de órgão regulador específico.

Art. 2º As entidades que exercerem a faculdade prevista no art. 1º devem mencionar este fato nas notas explicativas às demonstrações contábeis.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação (DOU de 21/12/2010).

5. Em fins de 2009, o CFC aprovou a aplicação de um novo conjunto de normas de auditoria, em linha com as normas internacionais de auditoria (ISAs) emitidas pelo IAASB da IFAC, a serem utilizadas nas auditorias das demonstrações contábeis de exercícios que se findam em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2010. Todavia, em 18 de fevereiro de 2011, o CFC, por meio da Resolução CFC n.º 1.325/11, publicada no Diário Oficial da União de 1º de março de 2011, considerando as dificuldades identificadas de implantação e adaptação às alterações introduzidas pelas novas normas de auditoria editadas em fins de 2009, nos prazos requeridos pelas Resoluções n.ºs 1.201/09 a 1.238/09, assim como outras considerações explicitadas na referida resolução, resolveu:

Art. 1º Fica prorrogada a aplicação das NBCs PA e TA, aprovadas pelas Resoluções CFC n.ºs 1.201/09 a 1.238/09, das NBCs TR, aprovadas pelas Resoluções CFC n.ºs 1.274/10 e 1.275/10 e, no que for pertinente, dos CTs aprovados pelas Resoluções CFC n.ºs 1.320/11 a 1.322/11, para as auditorias de demonstrações contábeis das pequenas e médias empresas não reguladas, ainda que tenham requerimento de prestação pública de contas.

§ 1º Incluem-se na prorrogação as pequenas e médias empresas que não tenham seus instrumentos de dívida ou patrimoniais negociados em mercado de ações; que não sejam instituições financeiras, conforme definido pelo Banco Central do Brasil, que não estejam sujeitas a regulação, ou em processo de registro, da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP).

§ 2º Esta prorrogação pode ser adotada no exame das demonstrações contábeis para os períodos, completos ou intermediários, que se encerrarem até 31 de dezembro de 2011, inclusive, restaurando-se para esse período de prorrogação as normas anteriormente revogadas pelo art. 4º da Resolução CFC n.º 1.203/09, de 27 de novembro de 2009.

§ 3º É facultada e incentivada a aplicação das normas a que se refere o caput deste artigo para as auditorias de demonstrações contábeis das entidades compreendidas na definição do caput para período ou exercício iniciado a partir de 1º de janeiro de 2010.

Art. 2º Os pareceres de auditoria a serem emitidos sobre demonstrações contábeis das pequenas e médias empresas e de outras entidades, cuja execução dos trabalhos tenha observado o disposto no caput do art. 1º, devem seguir o modelo da NBC T 11, aprovada pela Resolução CFC n.º 820/97. Nesses casos, as normas aplicáveis devem ser identificadas nos pareceres de auditoria como “normas de auditoria aprovadas no Brasil pela Resolução CFC n.º 820/97”.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, retroagindo os seus efeitos a 31 de dezembro de 2010.

Entendimento e orientações aos auditores independentes

Elaboração e apresentação das demonstrações contábeis

6. A Resolução CFC n.º 1.319/10, citada no item 3 deste CT, teve como principal objetivo flexibilizar a aplicação da NBC TG 1000 neste primeiro ano de implementação, tornando facultativa a elaboração e divulgação dos ajustes retrospectivos nas informações comparativas (2009) que serão apresentadas em conjunto com as demonstrações contábeis de 2010 como valores correspondentes ao exercício anterior; portanto, pode ser entendido que a adoção

dessa faculdade implica na permissão de se adotar como data de transição o início do exercício de 2010 e não o início do exercício mais antigo apresentado (2009, uma vez que no Brasil, normalmente, a comparação abrange os valores correspondentes apenas do exercício anterior).

7. Dessa forma, supondo que o exercício da pequena e média empresa seja igual ao ano calendário, a faculdade permitida pelo CFC implica que as demonstrações contábeis de 2010 deverão incluir o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 2010 e demais demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 2010, elaboradas de acordo com a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, acompanhadas dos respectivos valores correspondentes ao exercício de 2009, de acordo com as práticas contábeis adotadas anteriormente à implementação da referida NBC TG 1000.
8. Adicionalmente, de acordo com os demais considerandos constantes da Resolução CFC n.º 1.319/10, é importante entender que essa Resolução, ao permitir o não ajustamento dos valores correspondentes, apresentados para fins de comparação juntamente com as demonstrações contábeis de 2010, tem como objetivo evitar desembolso de recursos pelas pequenas e médias empresas neste primeiro ano de implementação, incompatível ao benefício que dele possa advir, e que essas informações comparativas passarão a estar disponíveis a partir do exercício social iniciado em 2010 em função da aplicação da NBC TG 1000, mas não proíbe as pequenas ou médias empresas de elaborar e divulgar tais ajustes retrospectivos, de acordo com o estabelecido na NBC TG 1000.
9. O exercício da faculdade permitida pela referida Resolução não permite que a administração da pequena ou média empresa faça uma declaração, de forma explícita e sem reservas, da conformidade com a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, que somente será possível a partir das demonstrações contábeis de 2011, quando os valores correspondentes (2010) serão apresentados na mesma base contábil.
10. Assim, as pequenas ou médias empresas cujas demonstrações contábeis estão sendo auditadas devem ser orientadas sobre a modificação necessária na declaração a ser incluída nas notas explicativas às demonstrações contábeis, no sentido de que elas foram elaboradas e apresentadas utilizando-se da faculdade conferida por essa Resolução.
11. Para auxiliar o auditor na verificação da adequação das informações constantes dessa nota explicativa de responsabilidade da administração da pequena ou média empresa, está sendo apresentado no Anexo VI um exemplo ilustrativo de redação contendo as informações mínimas a serem incluídas na nota explicativa.

Elaboração do relatório (parecer) dos auditores independentes

12. Como a pequena ou média empresa que tomou a faculdade permitida pelo CFC não pode declarar, de forma explícita e sem reservas, a conformidade com a NBC TG 1000, devendo complementá-la para explicar a referida faculdade que foi observada, o auditor também deve compatibilizar a redação da sua opinião em seu relatório (parecer) de auditoria, utilizando a seguinte redação na conclusão:

... de acordo com as práticas contábeis aplicáveis às pequenas e médias empresas (NBC TG 1000) com a faculdade conferida pela Resolução CFC n.º 1.319/10, que permitiu a não alocação dos ajustes retrospectivos às informações correspondentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2009(*), apresentadas para fins de comparação.

(*) Adaptar caso o exercício anterior tenha terminado em outra data, por exemplo, 31 de março de 2010, no caso do exercício corresponder ao período compreendido entre 1º de abril a 31 de março de cada ano.

13. Por sua vez, conforme mencionado no item 5 deste CT, em 18 de fevereiro de 2011, o CFC, por meio da Resolução CFC n.º 1.325/11 facultou que as auditorias das demonstrações contábeis dos exercícios findos entre 31 de dezembro de 2010 e 31 de dezembro de 2011, inclusive, das pequenas e médias empresas especificadas na referida Resolução podem continuar a ser realizadas de acordo com as normas de auditoria aplicáveis antes da aprovação das novas normas de auditoria ocorrida em fins de 2009.
14. Assim, nesse período de transição, os resultados das auditorias de demonstrações contábeis de exercícios que se encerram entre 31 de dezembro de 2010 e 31 de dezembro de 2011, inclusive, serão expressos por meio de diferentes modelos de relatório (parecer), a saber:
 - (a) nos casos em que tenham sido aplicadas integralmente as novas normas de auditoria, em linha com as normas internacionais de auditoria (ISAs) emitidas pelo IAASB da IFAC, aprovadas em fins de 2009, por meio das Resoluções CFC n.ºs 1.201/09 a 1.238/09, os relatórios deverão ser emitidos de acordo com o novo modelo de relatório constante da NBC TA 700, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.231/09, aplicável à situação em que o relatório não contém qualquer modificação (adverso, ressalva ou abstenção de opinião), parágrafo de ênfase ou de outros assuntos, casos em que devem ser observados, também as NBCs TA 705 e 706, aprovadas, respectivamente, pelas Resoluções CFC n.ºs 1.232/09 e 1.233/09;
 - (b) no caso da auditoria das demonstrações contábeis de pequenas e médias empresas e de outras entidades, cuja execução dos trabalhos tenha observado o disposto no *caput* do art. 1º da Resolução CFC n.º 1.325/11 devem seguir o modelo da NBC T 11, aprovada pela Resolução CFC n.º 820/97.
15. Na situação (a) do item anterior, o auditor poderá declarar no seu relatório que a auditoria foi executada de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria, utilizando os modelos apresentados nos Anexos I e II deste CT, enquanto que no caso da situação (b), o auditor deve identificar em seu parecer que a auditoria foi realizada de acordo com as normas de auditoria aprovadas no Brasil pela Resolução CFC n.º 820/97, utilizando os modelos apresentados nos Anexos III e IV.
16. Tendo em vista as diferentes alternativas existentes, neste período de transição, tanto no que tange a adoção das normas de auditoria como das normas contábeis, é recomendável que se utilize os modelos de acordo com cada situação específica a seguir resumida, que facilitará e possibilitará a compreensão pelos usuários das demonstrações contábeis e do relatório (parecer) de auditoria sobre essas demonstrações contábeis, a saber:
 - Anexo I apresenta o modelo de relatório (sem modificação) a ser utilizado quando a auditoria foi realizada de acordo com as novas normas de auditoria e a pequena ou média empresa adotou a faculdade prevista na Resolução CFC n.º 1.319/10.
 - Anexo II apresenta o modelo de relatório (sem modificação) a ser utilizado quando a auditoria foi realizada de acordo com as novas normas de auditoria e a pequena ou média empresa optou pela estrita observância da NBC TG 1000, considerando os ajustes retrospectivos nos valores correspondentes, conforme requerido por essa NBC TG 1000, inclusive no que tange à adoção da data de transição como sendo a data de início do exercício mais antigo apresentado (1º de janeiro de 2009 no caso do exercício coincidir com o ano calendário), assim como observar todos os demais requisitos da NBC TG 1000.

Nessa situação, as pequenas ou médias empresas (entidades) poderão declarar, de forma explícita e sem reservas, a conformidade com a NBC TG 1000 e o auditor também pode usar essa expressão na opinião em seu relatório de auditoria.

- Anexo III apresenta o modelo de parecer (limpo ou padrão) a ser utilizado quando a auditoria foi realizada de acordo com as normas de auditoria anteriores (NBC T 11) e a pequena ou média empresa adotou a faculdade prevista na Resolução CFC n.º 1.319/10.
- Anexo IV apresenta o modelo de parecer (limpo ou padrão) a ser utilizado quando a auditoria foi realizada de acordo com as normas de auditoria anteriores (NBC T 11) e a pequena ou média empresa optou pela estrita observância da NBC TG 1000, considerando os ajustes retrospectivos nos valores correspondentes, conforme requerido por essa NBC TG 1000, inclusive no que tange à adoção da data de transição como sendo a data de início do exercício mais antigo apresentado (1º de janeiro de 2009 no caso do exercício coincidir com o ano calendário), assim como observar todos os demais requisitos da NBC TG 1000. Nessa situação, as pequenas e médias empresas (entidades) poderão declarar, de forma explícita e sem reservas, a conformidade com a NBC TG 1000 e o auditor também pode usar essa expressão na opinião em seu parecer de auditoria.

17. Nos casos em que a pequena e média empresa adotar integralmente a NBC TG 1000, o modelo de nota explicativa apresentada no Anexo VI deve ser adaptado para declarar, de forma explícita e sem reservas, a plena observância da NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, destacando-se os efeitos dos ajustes retrospectivos que afetaram os exercícios de 2010, 2009 e o resultado acumulado em 31 de dezembro de 2008.

Considerações adicionais para emissão do relatório de auditoria nos casos de aplicação das novas normas de auditoria

18. Quando o relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis do exercício findo em, ou após, 31 de dezembro de 2010 for emitido de acordo com as novas normas de auditoria aprovadas em fins de 2009 pelo CFC, o auditor deve atentar que essas novas normas trouxeram uma série de mudanças em relação às normas anteriores.
19. Assim, a inclusão de informações comparativas do exercício anterior 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 devesse ser considerado na apresentação das demonstrações contábeis do exercício corrente.
20. Dessa forma, caso essa não seja a situação, o auditor das demonstrações contábeis do período corrente deve adicionar parágrafo de outros assuntos para informar que os valores correspondentes ao exercício anterior, 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 (ver exemplo 1 do Anexo V).
21. Adicionalmente, conforme já mencionado neste CT, as demonstrações contábeis do período anterior (particularmente em 2010) foram auditadas de acordo com outro conjunto de normas que vigoravam naquela oportunidade (2009). Nessas circunstâncias, o auditor que utilizou as novas normas de auditoria pode querer alertar os usuários das demonstrações contábeis que os valores correspondentes ao exercício anterior, apresentados para fins de comparação, foram auditados por ele de acordo com as normas de auditoria vigentes naquela oportunidade, que permitiam a divisão de responsabilidade com outros auditores que auditaram alguma

investida. Dessa forma, o exemplo 2 do Anexo V deste CT apresenta um modelo de redação para essa situação.

Anexo I

Modelo de relatório (sem modificação) a ser utilizado quando a auditoria foi realizada de acordo com as novas normas de auditoria e a pequena ou média empresa adotou a faculdade prevista na Resolução CFC n.º 1.319/10.

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

[Destinatário apropriado]

Examinamos as demonstrações contábeis da Empresa ABC, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 2010(*) e as respectivas demonstrações do resultado, 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 Empresa ABC é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis aplicáveis às pequenas e médias empresas (NBC TG 1000), com a faculdade conferida pela Resolução CFC n.º 1.319/10, descrita na nota explicativa n.º ___ às demonstrações contábeis, e pelos controles internos que ela (administração) 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 pelo auditor 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 divulgação 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 apresentação das demonstrações contábeis da empresa 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 empresa. 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 Empresa ABC em 31 de dezembro de 2010, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo as práticas contábeis aplicáveis às pequenas e médias empresas (NBC TG 1000), com a faculdade conferida pela Resolução CFC n.º 1.319/10, que permitiu a não alocação dos ajustes retrospectivos às informações correspondentes ao exercício findo em 31 dezembro de 2009(**), apresentadas para fins de comparação, conforme descrito na nota explicativa n.º __ às demonstrações contábeis.

[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]

(*) Tanto neste como no parágrafo da opinião, no contexto de valores correspondentes, o auditor deve se referir apenas ao exercício corrente em seu relatório, não obstante sejam apresentados os valores correspondentes ao exercício de 2009.

(**) Adaptar caso o exercício anterior tenha terminado em outra data, por exemplo, 31 de março de 2010, no caso do exercício corresponder ao período compreendido entre 1º de abril a 31 de março de cada ano.

Anexo II

Modelo de relatório (sem modificação) a ser utilizado quando a auditoria foi realizada de acordo com as novas normas de auditoria e a pequena ou média empresa optou pela estrita observância da NBC TG 1000.

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

(Destinatário apropriado)

Examinamos as demonstrações contábeis da Empresa ABC, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 2010(*) e as respectivas demonstrações do resultado, 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 Empresa ABC é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis às pequenas e médias empresas (NBC TG 1000), 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 empresa 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 empresa. Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas financeiras 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 Empresa ABC em 31 de dezembro de 2010, 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 aplicáveis às pequenas e médias empresas (NBC TG 1000).

[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]

(*) Tanto neste como no parágrafo da opinião, no contexto de valores correspondentes, o auditor deve se referir apenas ao exercício corrente em seu relatório, não obstante sejam apresentados os valores correspondentes ao exercício de 2009.

Anexo III

Modelo(*) de parecer (limpo ou padrão) a ser utilizado quando a auditoria foi realizada de acordo com as normas de auditoria anteriores (NBC T 11) e a pequena ou média empresa adotou a faculdade prevista na Resolução CFC n.º 1.319/10.

PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

Destinatário

- (1) Examinamos o balanço patrimonial da Empresa ABC, levantado em 31 de dezembro de 2010, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa correspondentes ao exercício findo naquela data, elaborados sob a responsabilidade da administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.
- (2) Nosso exame foi conduzido de acordo com as normas de auditoria aprovadas no Brasil pela Resolução CFC n.º 820/97 e compreendeu: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles internos da empresa; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e (c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da empresa, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.
- (3) Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC em 31 de dezembro de 2010, o resultado de suas operações, as mutações do seu patrimônio líquido e os seus fluxos de caixa referentes ao exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis aplicáveis às pequenas e médias empresas (NBC TG 1000), com a faculdade conferida pela Resolução CFC n.º 1.319/10, que permitiu a não alocação dos ajustes retrospectivos às informações correspondentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2009(**), apresentadas para fins de comparação, conforme descrito na nota explicativa n.º ____.
- (4) As demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2009, apresentadas para fins de comparação, foram anteriormente por nós examinadas, conforme parecer, sem ressalvas, emitido em ____ de _____ de _____(***). Conforme mencionado na nota explicativa X, essas demonstrações contábeis foram elaboradas e estão apresentadas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil anteriores à aprovação da norma contábil NBC TG 1000, aplicável às pequenas e médias empresas.

[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]

(*) Este modelo foi aprovado pela Resolução CFC n.º 820/97, adaptado à substituição da demonstração das origens e aplicações de recursos pela demonstração dos fluxos de caixa e à situação do uso de práticas contábeis diferentes, destacando-se, portanto em um quarto parágrafo o exame das demonstrações contábeis do exercício anterior.

(**) Adaptar caso o exercício anterior tenha terminado em outra data, por exemplo, 31 de março de 2010, no caso do exercício corresponder ao período compreendido entre 1º de abril a 31 de março de cada ano.

(***) Adaptar à situação em que o parecer emitido anteriormente conteve ressalva ou tenha sido emitido por outros auditores.

Anexo IV

Modelo(*) de parecer (limpo ou padrão) a ser utilizado quando a auditoria foi realizada de acordo com as normas de auditoria anteriores (NBC T 11) e a pequena ou média empresa optou pela estrita observância da NBC TG 1000.

PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

Destinatário

- (1) Examinamos o balanço patrimonial da Empresa ABC, levantado em 31 de dezembro de 2010, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa correspondentes ao exercício findo naquela data, elaborados sob a responsabilidade da administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.
- (2) Nosso exame foi conduzido de acordo com as normas de auditoria aprovadas no Brasil pela Resolução CFC n.º 820/97 e compreendeu: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles internos da empresa; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e (c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da empresa, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.
- (3) Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC em 31 de dezembro de 2010, o resultado de suas operações, as mutações do seu patrimônio líquido e os seus fluxos de caixa referentes ao exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis as pequenas e médias empresas (NBC TG 1000).
- (4) As demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2009, apresentadas para fins de comparação, foram anteriormente por nós examinadas, conforme parecer, sem ressalvas, emitido em __ de _____ de ____ (**).

[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]

(*) Este modelo foi aprovado pela Resolução CFC n.º 820/97, adaptado à substituição da demonstração das origens e aplicações de recursos pela demonstração dos fluxos de caixa e à situação do uso de práticas contábeis diferentes, destacando-se, portanto em um quarto parágrafo o exame das demonstrações contábeis do exercício anterior.

(**) Adaptar à situação em que o parecer emitido anteriormente conteve ressalva ou tenha sido emitido por outros auditores.

Anexo V

Modelos de parágrafos de **Outros Assuntos** a serem adicionados no relatório de auditoria sobre demonstrações contábeis, quando apropriado. (Aplicáveis apenas quando o relatório for emitido de acordo com as novas normas de auditoria).

Exemplo 1 relacionado com o item 21 deste CT para alertar que os valores correspondentes ao exercício anterior foram auditados por outros auditores independentes antecessores.

Outros assuntos

Auditoria dos valores correspondentes ao exercício anterior

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

Exemplo 2 relacionado com o item 22 deste CT para alertar os usuários das demonstrações contábeis que os valores correspondentes ao exercício anterior foram auditados pelo mesmo auditor atual de acordo com as normas de auditoria anteriormente vigentes e que conteve divisão de responsabilidade com outro auditor que auditou as demonstrações contábeis de alguma investida. Este parágrafo somente é aplicável no caso em que no ano anterior houve divisão de responsabilidade, permita até 2009 e não permitida a partir de 2010.

Outros assuntos

Auditoria dos valores correspondentes ao exercício anterior

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

Anexo VI

Exemplo de Nota Explicativa da administração da pequena e média empresa no caso de uso da opção conferida pela Resolução CFC n.º 1.319/10, que permitiu, para o exercício de 2010, a não elaboração e divulgação de ajustes retrospectivos, requeridos pela NBC TG 1000.

Nota X

As demonstrações contábeis para o exercício findo em 31 de dezembro de 2010(*) foram elaboradas e apresentadas de acordo com a Resolução CFC n.º 1.319/10, que permitiu, para este exercício de implementação da nova norma contábil, a não elaboração e divulgação dos ajustes retrospectivos requeridos pela NBC TG 1000.

Dessa forma, os valores correspondentes ao balanço patrimonial levantado em 31 de dezembro de 2009 e das demais demonstrações contábeis não foram ajustados pelos ajustes retrospectivos, permanecendo com os valores apresentados anteriormente de acordo com as normas contábeis

aplicadas anteriormente à vigência da NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas.

Assim, a administração da empresa não pode declarar e não declara, de forma explícita e sem reservas, a conformidade com a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, que somente será possível a partir das demonstrações contábeis de 2011, quando os valores correspondentes (2010) serão apresentados na mesma base contábil.

Os efeitos das mudanças de práticas contábeis são assim resumidos:

Descrição da mudança ou efeito	Valor contabilizado no resultado de 2010	Valor contabilizado no Patrimônio Líquido (resultado acumulado até 31/12/2009)	Total do efeito da mudança de prática contábil

(*) Neste exemplo foi considerado que o exercício é igual ao ano calendário. No caso do exercício, por exemplo, compreender o período de 1º de fevereiro de 2010 a 31 de janeiro de 2011. As referências seriam aos balanços de 31 de janeiro de 2011 e 2010, assim como aos exercícios findos nessas datas.

RESOLUÇÃO CFC N.º 1.338/11

Aprova o CTA 11 – Emissão de Relatórios de Revisão das Informações Trimestrais do ano de 2010 a serem reapresentadas, considerando as normas contábeis vigentes em 2010.

[*Voltar ao índice*](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar o CTA 11 – Emissão de Relatórios de Revisão das Informações Trimestrais do ano de 2010 a serem reapresentadas, considerando as normas contábeis vigentes em 2010.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 15 de abril de 2011.

Contador **Juarez Domingues Carneiro**
Presidente

Ata CFC n.º 949

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
CTA 11 – EMISSÃO DE RELATÓRIOS DE REVISÃO DAS INFORMAÇÕES
TRIMESTRAIS DO ANO DE 2010

[Voltar ao índice](#)

Objetivo e orientação

1. Este Comunicado Técnico (CT) tem por objetivo revogar a orientação contida no item 21 do CT n.º 01/2010 do Ibracon, que permitia a utilização de dupla data nos relatórios de revisão das informações trimestrais de 2010 a serem reapresentadas em 2011.
2. Os relatórios de revisão das informações trimestrais reapresentadas, emitidos a partir da data deste CT, devem ter única e exclusivamente uma data que será a de conclusão dos trabalhos de revisão em 2011.
3. É importante enfatizar que esses trabalhos de revisão referem-se às informações trimestrais do exercício de 2010, portanto, devem ser executados de acordo com a NPA 06 do Ibracon – Revisão Especial das Informações Trimestrais (ITR) das Companhias Abertas, utilizando-se do mesmo modelo de relatório apresentado no citado CT n.º 01/2010.
4. As adaptações serão:
 - (a) a não inclusão da Demonstração do Valor Adicionado no primeiro parágrafo do relatório, que, conforme orientação contida no item 16 do CTA 02, a partir desse CT passou a ser referida após o parágrafo da opinião ou conclusão, em decorrência da apresentação conjunta de informações financeiras de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e nas normas internacionais de relatório financeiro (IFRS);
 - (b) a conclusão do relatório deve ser condizente com a base de elaboração das informações apresentadas, ou seja, práticas contábeis adotadas no Brasil e nas normas internacionais de relatório financeiro (IFRS), se for o caso, e com as normas da Comissão de Valores Mobiliários (CVM); e
 - (c) outras adaptações que possam ser necessárias em decorrência da apresentação das informações, de acordo com a NBC TG 21, que trata das informações intermediárias.

RESOLUÇÃO CFC N.º 1.387/12

Aprova o CTA 12 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis de Grupo Econômico que não elabora demonstrações contábeis consolidadas e a controladora não se enquadrar nos requerimentos previstos no item 10 da NBC TG 36 – Demonstrações Consolidadas.

[Voltar ao índice](#)

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar o CTA 12 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis de Grupo Econômico que não elabora demonstrações contábeis consolidadas e a controladora não se enquadrar nos requerimentos previstos no item 10 da NBC TG 36 – Demonstrações Consolidadas.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 30 de março de 2012.

Contador **Juarez Domingues Carneiro**
Presidente

Ata CFC n.º 963

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
CTA 12 – EMISSÃO DO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE AS
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE GRUPO ECONÔMICO

[Voltar ao índice](#)

Índice	Item
OBJETIVO	1
ANTECEDENTES	2 – 5
ENTENDIMENTO E ORIENTAÇÃO	6 – 14
ANEXOS I e II	

Objetivo

1. Este Comunicado Técnico (CT) tem por objetivo orientar os auditores independentes na emissão do relatório de auditoria para grupo econômico que não elabore demonstrações contábeis consolidadas conforme requerido pela NBC TG 36 e a controladora não se enquadrar nos requerimentos previstos no item 10 dessa Norma.

Antecedentes

2. Anteriormente à emissão da NBC TG 36, a elaboração de demonstrações contábeis consolidadas era efetuada substancialmente pelas companhias abertas.
3. Apesar da Lei das Sociedades por Ações requerer especificamente a elaboração de demonstrações consolidadas somente para companhias de capital aberto, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou a NBC TG 36 – Demonstrações Consolidadas, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.240/09, alterada pela Resolução CFC n.º 1.351/11, estendeu essa obrigação a todos os tipos de entidade, com exceção daquelas que atenderem a todos os requerimentos dispostos no item 10 da referida Norma.
4. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) enfatizou em sua publicação intitulada “Documentos do CPC – Destaques” o seguinte entendimento no que se refere à aplicação da NBC TG 36 pelas sociedades limitadas:

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

5. A NBC TG 35 – Demonstrações Separadas também enfatiza o requerimento de apresentação de demonstrações consolidadas ao ressaltar que as demonstrações contábeis separadas são elaboradas “adicionalmente” às demonstrações contábeis consolidadas, conforme itens 6 e 6A da referida Norma.

Além das normas e orientações acima, importante questão refere-se à base de elaboração das demonstrações contábeis. Para que uma demonstração contábil possa ser considerada como estando de acordo com as Práticas Contábeis Adotadas no Brasil, ela deve atender, além da

legislação societária brasileira, também as normas emitidas pelo CPC, homologadas pelos órgãos reguladores, conforme previsto no item 6 da NBC TG 13.

Nesse contexto, ao elaborar suas demonstrações contábeis e declarar conformidade com as práticas contábeis adotadas no Brasil, o grupo econômico deve atender também a NBC TG 36, que trata de demonstrações contábeis consolidadas. Cabe ressaltar ainda que a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, em seus itens 9.2 a 9.9, também determina a necessidade de consolidação para os grupos econômicos que se enquadrem na definição de PME, sendo os critérios de dispensa da necessidade de consolidação os mesmos estabelecidos pela NBC TG 36.

Entendimento e orientação

6. Tendo em vista a nova literatura contábil trazida pela NBC TG 36, as demonstrações contábeis consolidadas de grupo econômico de entidades sob o controle da controladora (seja esse grupo de capital aberto, fechado ou sociedade limitada) passaram a ser requeridas, exceto se os requerimentos permitidos pelo item 10 da NBC TG 36 forem aplicáveis.
7. As demonstrações contábeis individuais de entidades que possuem investimentos em controladas ou em *joint ventures* continuam a ser divulgadas, por força da legislação societária brasileira, obrigatoriamente com as demonstrações contábeis consolidadas.
8. Desde 1976, com a edição da Lei nº 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. Nada impede, entretanto, que sejam elaborados dois conjuntos de demonstrações contábeis (um individual e outro consolidado), desde que a demonstração contábil individual declare a existência de demonstrações contábeis consolidadas – a ausência de demonstrações contábeis consolidadas, quando da emissão das demonstrações contábeis individuais, impede que essa declaração seja efetuada.
9. Portanto, a não apresentação de demonstrações contábeis consolidadas por grupo econômico de entidades sob o controle da controladora que não se enquadra na exceção prevista pelo item 10 da NBC TG 36, lado a lado com as demonstrações individuais ou em conjunto separado, impossibilita, ao auditor, emitir uma opinião sem ressalvas sobre as demonstrações individuais, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS), emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB), quando os efeitos da não apresentação das demonstrações contábeis consolidadas forem relevantes, generalizados ou quando o auditor não consegue obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para suportar sua opinião, mas ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes ou generalizados, em conformidade com a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente. Importante observar que as opiniões em parágrafos separados, para as demonstrações contábeis individuais e consolidadas, deve-se à necessidade de claramente distinguir duas bases de elaboração das demonstrações contábeis, não sendo possível uma opinião isolada sobre as demonstrações contábeis individuais, sem ressalvas, quando a entidade é requerida, mas não apresenta as demonstrações contábeis consolidadas, observada a NBC TA 705 conforme mencionado acima.
10. Na condução de seus exames de auditoria, o auditor pode identificar duas situações possíveis nos casos em que um grupo econômico de entidades sob o controle de uma controladora não

apresentar demonstrações contábeis consolidadas e quando a controladora não se enquadrar nos requerimentos previstos no item 10 da NBC TG 36:

- (a) as controladas não consolidadas não são relevantes em relação às demonstrações contábeis individuais, não distorcendo, portanto, de forma substancial a análise dessas demonstrações do grupo econômico pelos usuários;
 - (b) as controladas não consolidadas são relevantes em relação às demonstrações contábeis individuais, e a ausência das cifras consolidadas não permite aos usuários efetuar uma análise adequada das demonstrações contábeis do grupo econômico.
11. Cabe ao auditor exercer seu julgamento profissional para avaliar em qual dos casos acima se enquadra a situação do grupo econômico que está sendo auditado. Como referência para esse julgamento, o auditor deve considerar a NBC TA 320 – Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria e a NBC TA 705. Quando o auditor se deparar com a situação da alínea (a) do item 10 da NBC TG 36, a opinião do auditor pode não conter ressalva em relação a esse assunto.
 12. Para os casos identificados que se enquadrem na alínea (b) do item 10 da NBC TG 36, o entendimento do CFC é de que a amplitude da relevância e a disseminação dos efeitos nas demonstrações contábeis devem ser avaliadas. Usualmente, o relatório de auditoria para uma *holding*, por exemplo, que não apresente demonstrações contábeis consolidadas, conforme for requerido pela norma contábil, deve conter uma opinião adversa, dada a relevância da não apresentação de demonstrações consolidadas ser tão representativa que impossibilita ao usuário conseguir efetuar uma análise adequada da situação patrimonial e financeira do grupo econômico. Por outro lado, é possível que uma *holding* deixe de consolidar alguma controlada, cujos efeitos não sejam relevantes e nem disseminados. Nesses casos, a inclusão de uma ressalva pode ser eventualmente apropriada, uma vez que embora os efeitos possam não ser relevantes ou disseminados, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil que estão alinhadas com as normas internacionais de relatório financeiro, a divulgação das informações deve-se dar sempre sob a perspectiva do grupo econômico, que estaria prejudicada quando a *holding* deixa de apresentar demonstrações consolidadas desse grupo econômico. As circunstâncias individuais devem ser analisadas, considerando o que prevê a NBC TA 705.
 13. Cabe destacar também que, para fins de aplicação do item 10(d) da NBC TG 36, a controladora final (ou qualquer controladora intermediária) da controladora deve estar domiciliada no Brasil. Exemplificando, uma *holding* domiciliada no Brasil, que controle determinadas subsidiárias no Brasil e seja ela própria controlada por uma entidade domiciliada no exterior, deve elaborar suas próprias demonstrações contábeis consolidadas, mesmo que sua controladora no exterior apresente demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB. Esse entendimento decorre do fato de que a entidade domiciliada no exterior poderá não divulgar as demonstrações contábeis consolidadas no Brasil, conforme requerido pelo item 10(d) da NBC TG 36.
 14. Os anexos I e II deste Comunicado proporcionam modelos de relatório de auditoria refletindo (i) os casos em que seria aplicável somente uma ressalva, e (ii) os casos em que seria necessário a emissão de relatório de auditoria adverso.

Anexo I

Modelo de relatório dos auditores independentes com parágrafo de modificação, nos casos em que ainda é possível concluir sobre as demonstrações contábeis, sem quantificação dos efeitos.

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

(Destinatário apropriado)

Introdução

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 – quando aplicável], das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

Responsabilidade da administração sobre as demonstrações 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 com ressalva.

Base para opinião com ressalva

A Companhia ABC não está divulgando demonstrações contábeis consolidadas em conjunto ou separadamente às demonstrações individuais, conforme requerido pela NBC TG 36 – Demonstrações Consolidadas. Se a Companhia tivesse apresentado demonstrações contábeis consolidadas, alguns elementos nas demonstrações contábeis teriam sido afetados de forma

relevante. Os efeitos da não apresentação de demonstrações contábeis consolidadas não foram determinados.

Opinião com ressalva

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

Parágrafo de ênfase (quando requerido)

Parágrafo de outros assuntos (quando requerido)

Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório) e data do relatório do auditor independente.

Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica), nome do profissional (sócio ou responsável técnico, no caso de o auditor ser pessoa jurídica), números de registro no CRC da firma de auditoria e do profissional que assina o relatório.

Assinatura do auditor independente.

Anexo II

Modelo de relatório dos auditores independentes com parágrafo de modificação, nos casos em que o auditor terá que emitir uma opinião adversa, sem quantificação dos efeitos

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

(Destinatário apropriado)

Introdução

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 – quando aplicável], das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

Responsabilidade da administração sobre as demonstrações 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 pelo auditor 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 adversa.

Base para opinião adversa

A Companhia ABC não está divulgando demonstrações contábeis consolidadas em conjunto ou separadamente às demonstrações individuais, conforme requerido pela NBC TG 36 – Demonstrações Consolidadas. Se a Companhia tivesse apresentado demonstrações contábeis consolidadas, muitos elementos nas demonstrações contábeis teriam sido afetados de forma significativa e generalizada. Os efeitos da não apresentação de demonstrações contábeis consolidadas não foram determinados.

Opinião adversa

Em nossa opinião, devido à relevância das divulgações não efetuadas descritas no parágrafo Base para opinião adversa, as demonstrações contábeis individuais acima referidas não apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Cia. ABC em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Parágrafo de ênfase (quando requerido)

Parágrafo de outros assuntos (quando requerido)

Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório) e data do relatório do auditor independente.

Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica), nome do profissional (sócio ou responsável técnico, no caso de o auditor ser pessoa jurídica), números de registro no CRC da firma de auditoria e do profissional que assina o relatório.

Assinatura do auditor independente.

RESOLUÇÃO CFC N.º 1.388/12

Aprova o CTA 13 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis Individuais e Consolidadas de Entidades Supervisionadas pela Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS) referentes aos exercícios findos em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2011.

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar o CTA 13 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis Individuais e Consolidadas de Entidades Supervisionadas pela Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS) referentes aos exercícios findos em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2011.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios findos em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2011.

Brasília, 30 de março de 2012.

Contador **Juarez Domingues Carneiro**
Presidente

Ata CFC n.º 963

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

CTA 13 – EMISSÃO DO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS INDIVIDUAIS E CONSOLIDADAS DE ENTIDADES SUPERVISIONADAS PELA ANS

[Voltar ao índice](#)

Índice	Item
ANTECEDENTES	1 – 4
OBJETIVO	5
ENTENDIMENTO	6 – 7
ORIENTAÇÕES AOS AUDITORES INDEPENDENTES	8 – 14
MODELO	15
ANEXO	

Antecedentes

1. Em 22 de dezembro de 2009, a Diretoria de Normas e Habilitação das Operadoras da ANS emitiu a Instrução Normativa 37, cujos arts. 1º a 3º estão reproduzidos a seguir:

“Art. 1º A presente Instrução Normativa incorpora à legislação de saúde suplementar as diretrizes dos Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC e aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, que devem ser integralmente observados pelas operadoras de planos de assistência à saúde.

Art. 2º Os Pronunciamentos Técnicos aprovados pelo CFC no ano de 2008 devem ser observados nas demonstrações financeiras relativas ao exercício social de 2009, e são os seguintes: CPC 01, CPC 02, CPC 03, CPC 04, CPC 05, CPC 06, CPC 07, CPC 08 e CPC 09.

Art. 3º Para as demonstrações financeiras relativas ao exercício social de 2010, serão observados, além dos pronunciamentos constantes do art. 2º da presente Instrução Normativa, os Pronunciamentos Técnicos aprovados pelo CFC no ano de 2009, exceto o CPC 11 – Contratos de Seguro que será objeto de regulamentação específica da ANS.”
2. A ANS não requereu às entidades sob a sua supervisão a elaboração e divulgação de demonstrações contábeis de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS), sendo a elas requerida a elaboração e divulgação de demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis às entidades supervisionadas pela ANS.
3. Em 18 de março de 2011, o CFC emitiu o Comunicado Técnico CTA 07, que trata da emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis individuais e consolidadas de entidades supervisionadas pela ANS referentes, **exclusivamente**, ao exercício findo em 31 de dezembro de 2010.

4. Em 21 de julho de 2011, a Diretoria de Normas e Habilitação das Operadoras da ANS emitiu a Instrução Normativa 47, que dispõe sobre os procedimentos de contabilização a serem observados pelas operadoras de planos privados de assistência à saúde que fizeram a avaliação dos seus ativos imobilizados, ao custo atribuído, e das suas propriedades para investimento, ao valor justo, em suas demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2010, conforme previsto pela Interpretação Técnica ITG 10, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). O art. 2º da dessa IN 47 menciona que as operadoras de planos privados de assistência à saúde que utilizaram, em 2010, a opção prevista na ITG 10, para refletir no saldo do imobilizado e nas propriedades para investimento os efeitos do custo atribuído e do valor justo, respectivamente, deverão efetuar os devidos estornos em seus registros contábeis, retroativamente, retornando ao critério de avaliação destes ativos ao custo de aquisição, deduzido da depreciação acumulada.

Objetivo

5. Este Comunicado Técnico (CT) tem por objetivo orientar os auditores independentes na emissão do seu relatório sobre as demonstrações contábeis individuais e consolidadas de entidades supervisionadas pela ANS, referentes aos exercícios findos em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2011.

Entendimento

6. O art. 3º da IN 37 da ANS, mencionada no item 4, estabelece que na elaboração das demonstrações contábeis relativas ao exercício findo em 31 de dezembro de 2010, devem ser observados, além dos pronunciamentos constantes do art. 2º da referida Instrução Normativa, os pronunciamentos técnicos aprovados pelo CFC no ano de 2009, exceto o CPC 11 – Contratos de Seguro que será objeto de regulamentação específica da ANS, gerando diferenças relevantes em relação às práticas contábeis adotadas no Brasil. Até o presente momento, além da IN 47, a ANS não emitiu orientação adicional ratificando ou retificando as diretrizes da IN 37, para as demonstrações contábeis relativas ao exercício findo em 31 de dezembro de 2011.
7. O art. 1º da IN 47 da ANS, mencionada no item 4, dispõe sobre os procedimentos de contabilização a serem observados pelas operadoras de planos privados de assistência à saúde que fizeram a avaliação dos seus ativos imobilizados, ao custo atribuído, e das suas propriedades para investimento, ao valor justo, em suas demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2010, conforme permitido pela ITG 10 do CFC. O art. 2º da referida IN 47 menciona que as operadoras de planos privados de assistência à saúde que utilizaram, em 2010, a opção prevista na ITG 10, para refletir no saldo do imobilizado e das propriedades para investimento os efeitos do custo atribuído e do valor justo, respectivamente, devem efetuar os devidos estornos em seus registros contábeis, retroativamente, retornando ao critério de avaliação desses ativos ao custo de aquisição, deduzido da depreciação acumulada. Os arts. 3º e 4º definem que, entre outros, que (i) não é necessária a republicação das demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2010 e (ii) que os ajustes referidos no art. 2º devem ser efetuados, somente, em 2011, nas demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2010, a serem apresentadas, de forma comparativa, em conjunto com as demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2011.

Desta forma, considerando: (i) que a ANS é a **agência reguladora** vinculada ao Ministério da Saúde responsável pelo setor de **planos de saúde** no Brasil; (ii) que a utilização do custo atribuído e do valor justo para a avaliação do ativo imobilizado e da propriedade para

investimento, respectivamente, é uma opção e não um requerimento dos normativos emitidos pelo CFC; as operadoras de planos privados de assistência à saúde que utilizaram, em 2010, a opção prevista na ITG 10, para refletir no saldo do imobilizado e das propriedades para investimento os efeitos do custo atribuído e do valor justo, respectivamente, devem efetuar os devidos estornos em seus registros contábeis, retroativamente, retornando ao critério de avaliação destes ativos ao custo de aquisição, deduzido da depreciação acumulada.

Orientações aos auditores independentes

8. Enquanto a aplicação do CPC 11 (NBC TG 11) não for regulamentada e requerida pela ANS, não é apropriado considerar que as demonstrações contábeis elaboradas de acordo com essas regras transitórias da ANS, que não consideram todas as normas, interpretações e comunicados técnicos do CFC, como estando em conformidade com as práticas contábeis adotadas no Brasil, conforme definido no item 7 (Definições) da NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis.
9. Conforme mencionado neste Comunicado, as normas contábeis estabelecidas pela ANS que devem ser utilizadas pelas entidades para elaboração das demonstrações contábeis ainda não incorporam todas as normas, interpretações e comunicados técnicos do CFC; portanto, as práticas contábeis adotadas por essas entidades apresentam diferenças em relação às práticas contábeis adotadas pelas demais entidades que, por determinação de outro órgão regulador ou do próprio Conselho Federal de Contabilidade, forem requeridas a adotá-las.
10. Dessa forma, a conclusão dos relatórios de auditoria a serem emitidos pelos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis individuais e consolidadas de entidades supervisionadas pela ANS, elaboradas de acordo com as normas da ANS, devem usar, temporariamente, a expressão específica: “... **práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis às entidades supervisionadas pela Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS)**”, em substituição à expressão: “**práticas contábeis adotadas no Brasil**”, que é utilizada nas conclusões de relatórios sobre demonstrações contábeis de entidades que adotam integralmente as normas, interpretações e comunicados técnicos do CFC. O Anexo I apresenta o modelo de relatório contido na NBC TA 700 (ISA 700) adaptado à situação específica de entidades supervisionadas pela ANS. Esse modelo não inclui nenhuma modificação no relatório; portanto, no caso de ressalva, emissão de opinião adversa ou abstenção de opinião ou, ainda, adição de outros parágrafos, devem ser consideradas as orientações contidas nas NBCs TA 705 e 706 (ISAs 705 e 706).
11. Os ajustes, relativos à IN 47, necessários às demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2010, quando aplicáveis, que serão apresentadas para fins comparativos, com as demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2011, devem ser contabilizados e apresentados em conformidade com a NBC TG 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, aprovada pela Resolução n.º 1.179/09, do CFC, que requer, entre outros, a clara indicação de que as demonstrações contábeis estão sendo reapresentadas e uma descrição detalhada, em nota explicativa, dos ajustes e/ou reclassificações efetuados. A nota explicativa deve conter a informação que as cifras do exercício anterior estão sendo reapresentadas conforme requerido pela ANS e que essas demonstrações contábeis reapresentadas substituem aquelas anteriormente divulgadas. O relatório do auditor pode conter um parágrafo de ênfase, mencionando que, conforme descrito na nota explicativa X, as demonstrações contábeis referentes ao exercício anterior, apresentadas para fins de comparação, estão sendo reapresentadas, conforme previsto no item A6 da NBC TA 710.

12. Conforme descrito no item 1, a ANS aprovou, com exceção do CPC 11, os pronunciamentos contábeis emitidos pelo CPC e aprovados pelo CFC. Entende-se que a NBC TG 36, que trata da elaboração de demonstrações contábeis consolidadas foi também aprovada. Portanto, entidades supervisionadas pela ANS que tiverem controladas, salvo se atenderem aos requisitos do item 10 da NBC TG 36, devem também elaborar demonstrações contábeis consolidadas. Para as entidades que devem e não elaborarem demonstrações contábeis consolidadas conforme previsto na NBC TG 36, os auditores devem observar o Comunicado Técnico CTA 12.
13. Caso a ANS, na condição de órgão regulador para essa indústria vier a facultar a elaboração de demonstrações contábeis consolidadas, o entendimento descrito no item 12 acima será objeto de nova avaliação.
14. Este Comunicado deve ser lido em conjunto com o CTA 02 e com o CTA 12 (Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis de Grupo Econômico que não elaborarem demonstrações contábeis consolidadas e a controladora não se enquadrar nos requerimentos previstos no item 10 da NBC TG 36 – Demonstrações Consolidadas).

Modelo

15. Visando a obtenção de consistência na emissão dos relatórios por parte dos auditores independentes é recomendável que os auditores independentes observem o modelo apresentado neste Comunicado.

Anexo

Modelo de relatório de auditoria sobre demonstrações contábeis individuais e consolidadas de uso geral elaboradas de acordo com as normas contábeis estabelecidas pela ANS.

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

[Destinatário apropriado]

Examinamos as demonstrações contábeis individuais e consolidadas [**quando aplicável**] da Entidade X (Entidade), identificadas como controladora e consolidado [**quando aplicável**], respectivamente, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 2011 e as respectivas demonstrações do resultado [**do resultado abrangente – quando aplicável**], das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis

A administração da Entidade é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, aplicáveis às entidades supervisionadas pela Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS), 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 das 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 Entidade 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 Entidade. 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 anteriormente referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Entidade X, individual e consolidada [**quando aplicável**], em 31 de dezembro de 2011, 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, aplicáveis às entidades supervisionadas pela Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS).

Parágrafo de ênfase (quando requerido).

Parágrafo de outros assuntos (quando requerido).

(Observação: Parágrafos de ênfase e de outros assuntos somente devem ser adicionados nos casos requeridos pela NBC TA 706 (ISA 706). Ver exemplos nos Anexos do CTA 02).

[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].

RESOLUÇÃO CFC N.º 1.393/12

Aprova o CTA 14 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis de Instituições Autorizadas a Funcionar pelo Banco Central do Brasil, em decorrência da opção facultada pela Resolução CMN n.º 4.036/11 para diferimento do resultado líquido negativo, a partir de 1º de janeiro de 2012, de renegociações de operações de crédito cedidas até 30 de novembro de 2011.

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar o Comunicado Técnico CTA 14 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis de Instituições Autorizadas a Funcionar pelo Banco Central do Brasil, em decorrência da opção facultada pela Resolução CMN n.º 4.036/11 para diferimento do resultado líquido negativo, a partir de 1º de janeiro de 2012, de renegociações de operações de crédito cedidas até 30 de novembro de 2011, que tem por base o Comunicado Técnico IBRACON n.º 03/2012.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 25 de maio de 2012.

Contador **Juarez Domingues Carneiro**
Presidente

Ata CFC n.º 964

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

CTA 14 – EMISSÃO DO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BCB EM DECORRÊNCIA DA RESOLUÇÃO CMN N.º 4.036/11

[Voltar ao índice](#)

Índice	Item
OBJETIVO	1
ANTECEDENTES	2
ENTENDIMENTO E ORIENTAÇÃO AOS AUDITORES INDEPENDENTES	3 – 5
EXEMPLO	6

Objetivo

1. Este Comunicado Técnico (CT) tem por objetivo orientar os auditores independentes quando da emissão de relatórios de auditoria das demonstrações contábeis e ou de revisão das informações trimestrais (IFT e ITR) das instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, para períodos que se iniciam a partir de 1º de janeiro de 2012, que optarem pelo diferimento do resultado líquido negativo decorrente de renegociações de operações de crédito anteriormente cedidas, como facultado pela Resolução CMN n.º 4.036 de 30 de novembro de 2011.

Antecedentes

2. A Resolução CMN n.º 4.036 facultou às instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil o diferimento do resultado líquido negativo decorrente de renegociações de operações de crédito anteriormente cedidas (até a data da edição da Resolução - 30 de novembro de 2011).

Entendimento e orientação aos auditores independentes

3. O resultado líquido negativo decorrente de renegociações de operações de crédito anteriormente cedidas deve ser, como regra geral, reconhecido como despesa no período em que ocorrer a renegociação, não devendo ser essa perda, conhecida e mensurável, diferida para períodos subsequentes.
4. Dessa forma, no caso em que a instituição financeira utilize a faculdade de diferir esse resultado líquido negativo, o auditor deve considerar esse procedimento um desvio de prática contábil e, se o assunto for relevante em relação às demonstrações contábeis tomadas em conjunto, o auditor deve modificar sua opinião, observando a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente, ou modificar sua conclusão, no caso de revisões, observando a norma de revisão (NBC TR 2410 - Revisão de Informações Intermediárias Executada pelo Auditor da Entidade), dependendo de cada caso específico.

5. A NBC TA 705 fornece orientação ao auditor quando é necessária a modificação da opinião, bem como detalha os três tipos de opinião modificada previstos: (i) opinião com ressalva, (ii) opinião adversa e (iii) abstenção de opinião. De forma similar, para os relatórios de revisão, a norma de revisão (NBC TR 2410) fornece orientação quando é necessária a modificação da conclusão do auditor.

Exemplo

6. Para que se consiga, a partir da data de emissão deste Comunicado, uma desejada consistência na emissão dos relatórios por parte dos auditores independentes, incluímos a seguir exemplo de opinião com ressalva em relação ao assunto:

(a) Opinião com ressalva

Base para opinião com ressalva

Conforme descrito na nota explicativa x, a administração da [Instituição] optou pelo diferimento do resultado líquido negativo (perdas) decorrente de renegociações de operações de crédito cedidas em exercícios anteriores, conforme facultado pela Resolução CMN 4.036/11. As práticas contábeis adotadas no Brasil, aplicáveis às instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, que tem por objetivo a apresentação adequada da posição patrimonial e financeira, do desempenho operacional e dos fluxos de caixa requerem que o referido resultado líquido negativo seja apropriado em despesa no período em que ocorrer, não devendo, portanto, ser diferido. Em 31 de dezembro de 20x2, o montante da perda diferida, incluído na rubrica do ativo [completar com o nome da conta] é de R\$ xxx mil. Consequentemente, o lucro líquido do período / exercício findo em 31 de xxx de 20x2 e o patrimônio líquido naquela data estão aumentados(*) em R\$ xxx mil e R\$ xxx mil, respectivamente, após os efeitos tributários.

Opinião com ressalva

Em nossa opinião(**), exceto pelos efeitos do assunto descrito no parágrafo Base para opinião com ressalva, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da [Instituição] em 31 de dezembro de 20X2, 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 aplicáveis às instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil.

(*) No primeiro período da opção pelo diferimento, o aumento indevido do lucro líquido será igual ao aumento do patrimônio líquido. A partir do segundo período, em função da amortização do valor anteriormente diferido, e dependendo do volume de novos diferimentos, o resultado do período poderá ser indevidamente diminuído, enquanto o patrimônio líquido sempre ficará indevidamente aumentado pelo saldo líquido das perdas diferidas, após consideração do efeito do imposto de renda e contribuição social.

(**) Modificar quando se tratar de relatório sobre informações financeiras intermediárias (IFT e ITR). A conclusão seria: *Com base em nossa revisão, com exceção do assunto descrito no parágrafo base com conclusão com ressalva, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que as informações contábeis contidas nas informações financeiras trimestrais (IFT) [ou ITR – adaptar conforme necessário] acima referidas não foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis às instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil e apresentadas de acordo como requerido pelo Banco Central do Brasil para fins das IFT [quando for ITR, adaptar – e apresentadas de forma condizente com as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), aplicáveis à elaboração das Informações Trimestrais (ITR)].*

RESOLUÇÃO CFC N.º 1.405/12

Aprova o CTA 15 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis Intermediárias Individuais de Entidades Supervisionadas pela SUSEP, referentes ao semestre findo em 30 de junho de 2012, em decorrência da edição da Circular SUSEP n.º 446/12.

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar o Comunicado Técnico CTA 15 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis Intermediárias Individuais de Entidades Supervisionadas pela SUSEP, referentes ao semestre findo em 30 de junho de 2012, em decorrência da edição da Circular SUSEP n.º 446/12, que tem por base o Comunicado Técnico IBRACON n.º 06/12.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Belém - PA, 25 de agosto de 2012.

Contador **Juarez Domingues Carneiro**
Presidente

Ata CFC n.º 968

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

CTA 15 – EMISSÃO DE RELATÓRIO DE AUDITORIA SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS INTERMEDIÁRIAS INDIVIDUAIS DE ENTIDADES SUPERVISIONADAS PELA SUSEP, REFERENTES AO SEMESTRE FINDO EM 30 DE JUNHO DE 2012

[Voltar ao índice](#)

Índice	Item
OBJETIVO	1
ANTECEDENTES	2 – 8
ENTENDIMENTO E ORIENTAÇÃO AOS AUDITORES INDEPENDENTES	9 – 15
EXEMPLO	16

Objetivo

1. Este Comunicado Técnico tem por objetivo orientar os auditores independentes para a emissão de seu relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis intermediárias individuais de sociedades seguradoras, entidades abertas de previdência complementar e resseguradores locais, referentes ao semestre findo em 30 de junho de 2012.

Antecedentes

2. As práticas contábeis adotadas no Brasil, em vigor, aplicáveis às sociedades seguradoras, entidades abertas de previdência complementar e resseguradores locais, doravante referidos coletivamente como “entidades supervisionadas pela SUSEP”, foram estabelecidas pela Resolução n.º 86/02 do Conselho Nacional de Seguros Privados (CNSP) e alterações posteriores.
3. A Circular SUSEP n.º 430, de 5 de março de 2012, mantém a obrigatoriedade da elaboração e auditoria das demonstrações contábeis intermediárias individuais, referentes a 30 de junho, pelas entidades supervisionadas pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP).
4. Em relação à necessidade de elaboração de demonstrações contábeis consolidadas intermediárias, de acordo com o § 5º, Art. 19, Anexo I, da Circular SUSEP n.º 430/12, deve ser observado o seguinte: *As sociedades supervisionadas estão dispensadas da elaboração das demonstrações financeiras consolidadas intermediárias.*
5. Em 21 de janeiro de 2011, o CFC emitiu o Comunicado Técnico CTA 04, cujos itens 19 e 20 são reproduzidos a seguir:
 19. Conforme mencionado nos itens 4, 5, 6 e 7 deste CT, as normas contábeis estabelecidas pela SUSEP, que devem ser utilizadas pelas entidades para elaboração das demonstrações contábeis individuais (e para aquelas que elaborarem demonstrações contábeis consolidadas de acordo com essas normas contábeis) ainda não incorporam todas as normas, as interpretações e os comunicados técnicos emitidos pelo CFC; portanto, as práticas contábeis adotadas por essas entidades apresentam diferenças em relação às práticas contábeis adotadas pelas demais

entidades que, por determinação de outro órgão regulador ou do próprio CFC, foram requeridas a adotar aqueles normativos.

20. Dessa forma, a conclusão dos relatórios de auditoria a serem emitidos pelos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis individuais e consolidadas de entidades supervisionadas pela SUSEP, elaboradas de acordo com as normas da SUSEP, devem usar, temporariamente, a expressão específica: “... práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis às entidades supervisionadas pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP)”, em substituição à expressão: “práticas contábeis adotadas no Brasil”, que é utilizada nas conclusões de relatórios sobre demonstrações contábeis de entidades que adotam integralmente as normas, as interpretações e os comunicados técnicos do CFC.

6. Em 4 de julho de 2012, a SUSEP emitiu a Circular SUSEP n.º 446, que suspendeu os efeitos, na apuração das demonstrações contábeis intermediárias individuais referentes ao exercício de 2012, da Circular SUSEP n.º 410, de 22 de dezembro de 2010. A Circular SUSEP n.º 410/10 instituiu o teste de adequação de passivos para fins de elaboração das demonstrações contábeis das entidades supervisionadas pela SUSEP e definiu regras e procedimentos para sua realização.
7. A realização de teste de adequação de passivos, destinado à verificação de que o passivo por contratos de seguro está adequado, é requerida pela NBC TG 11 cujo item 15 é reproduzido a seguir:
 15. A seguradora deve avaliar, a cada data de balanço, se seu passivo por contrato de seguro está adequado, utilizando estimativas correntes de fluxos de caixa futuros de seus contratos de seguro. Se essa avaliação mostrar que o valor do passivo por contrato de seguro (menos as despesas de comercialização diferidas relacionadas e ativos intangíveis relacionados, como os discutidos nos itens 31 e 32) está inadequado à luz dos fluxos de caixa futuros estimados, toda a deficiência deve ser reconhecida no resultado.
8. O Anexo IV da Circular SUSEP n.º 430/12, ao dispor sobre as normas contábeis a serem observadas pelas entidades supervisionadas pela SUSEP, estabeleceu no Art. 15 o seguinte:

Art. 15. No que não contrariem esta Circular, aplicam-se integralmente as disposições e os critérios estabelecidos no Pronunciamento CPC 11, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, obedecidos, na elaboração do Teste de Adequação do Passivo, os preceitos estabelecidos na norma específica.

Entendimento e orientação

9. A dispensa de elaboração de demonstrações contábeis consolidadas intermediárias citada no item 4 deste Comunicado não caracteriza descumprimento das práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis às entidades supervisionadas pela SUSEP; portanto, não sendo aplicável para esta situação específica o CTA12 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis de Grupo Econômico que não elabora demonstrações contábeis consolidadas e a controladora não se enquadrar nos requerimentos previstos no item 10 da NBC TG 36 – Demonstrações Consolidadas.
10. A Circular SUSEP n.º 446/12, ao suspender temporariamente os efeitos do requerido pela Circular SUSEP n.º 410/10, modifica um requerimento, para as demonstrações contábeis intermediárias de 2012, que faz parte do conjunto de critérios contábeis que serve de base às entidades supervisionadas pela SUSEP para a elaboração de suas demonstrações contábeis intermediárias individuais.

11. A suspensão desse requerimento não desobriga as entidades supervisionadas pela SUSEP nem reduz a responsabilidade de seus administradores pela adequada apresentação da posição financeira e dos resultados das suas operações, incluindo a adequada apresentação dos seus passivos. Para tanto, o conjunto de critérios contábeis estabelecidos pela SUSEP já prevê outros mecanismos de revisão dos passivos relacionados a contratos de seguros além do *teste de adequação de passivos*, como a avaliação da necessidade de constituição de provisão para insuficiência de prêmios e de contribuições e a realização anual de avaliação atuarial.
12. A suspensão temporária, para as demonstrações contábeis intermediárias de 2012, do requerimento previsto na Circular SUSEP n.º 410/10 não impede que as entidades que o desejarem elaborem o teste de adequação, seja utilizando os mesmos preceitos, parâmetros e regras estabelecidos pela mencionada Circular, seja utilizando outros que considerem mais adequados. Portanto, se a entidade não fizer uso da referida suspensão temporária, tal informação deve ser claramente divulgada em suas demonstrações contábeis intermediárias e, naturalmente, o disposto nos itens 13 a 16 deste Comunicado não é aplicável.
13. Não obstante, a suspensão temporária do requerimento para a realização do *teste de adequação de passivos* é uma informação relevante para o entendimento adequado das demonstrações contábeis intermediárias individuais referentes ao semestre findo em 30 de junho de 2012 e, portanto, deve ser levada em consideração pelos seus usuários, sendo que, em virtude disso, é necessário o auditor da entidade chamar a atenção dos usuários para esse assunto em seu relatório de auditoria.
14. Dessa forma, ao emitir o seu relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis intermediárias individuais de entidades supervisionadas pela SUSEP relativas ao semestre findo em 30 de junho de 2012, os auditores independentes devem continuar a emitir o relatório conforme orientação que consta do item 20 do CTA 04, reproduzido no item 5 e incluir um parágrafo de ênfase sobre o assunto descrito no item 13.
15. A NBC TA 706, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.233/09, fornece orientação ao auditor independente sobre esse assunto.

Exemplo

16. Para que se consiga, a partir da emissão deste Comunicado, uma desejada consistência na emissão dos relatórios por parte dos auditores independentes, para as demonstrações contábeis intermediárias, referentes a 30 de junho de 2012, das entidades supervisionadas pela SUSEP, incluiu-se a seguir um exemplo de parágrafo de ênfase em relação à Circular SUSEP n.º 446/12:

Ênfase

Chamamos a atenção para a nota explicativa n.º X às demonstrações contábeis intermediárias, que informa sobre a suspensão, pela Circular SUSEP n.º 446/12, do requerimento instituído pela Circular SUSEP n.º 410/10, para a execução do *teste de adequação de passivos* para as demonstrações contábeis intermediárias referentes ao exercício de 2012 segundo regras e procedimentos que especifica. Nossa opinião não contém ressalva relacionada a esse assunto.

RESOLUÇÃO CFC N.º 1.410/12

Aprova o CTA 16 – Emissão de Relatório de Auditoria sobre a Base de Contribuições dos Agentes Financeiros ao Fundo de Compensação de Variações Salariais (FCVS) e altera o Anexo II do CTR 01.

[Voltar ao índice](#)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar o Comunicado Técnico CTA 16 – Emissão de Relatório de Auditoria sobre a Base de Contribuições dos Agentes Financeiros ao Fundo de Compensação de Variações Salariais (FCVS), anexo à presente Resolução, que tem por base o Comunicado Técnico IBRACON n.º 09/12.

Art. 2º No CTR 01, aprovado pela Resolução CFC n.º 1.345/11, publicada no D.O.U., Seção I, de 26.5.11, alterar o texto do título Ênfase do Anexo II.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 26 de outubro de 2012.

Contador **Juarez Domingues Carneiro**
Presidente

Ata CFC n.º 970

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
CTA 16 – EMISSÃO DE RELATÓRIO DE AUDITORIA SOBRE A BASE DE
CONTRIBUIÇÕES DOS AGENTES FINANCEIROS AO FCVS

[Voltar ao índice](#)

Índice	Item
OBJETIVO	1
ANTECEDENTES	2 – 3
ENTENDIMENTO E ORIENTAÇÃO	4 – 10
ANEXO I	
ANEXO II	

OBJETIVO

1. Este Comunicado tem por objetivo orientar os auditores independentes na execução dos trabalhos e emissão de relatório de auditoria sobre a base das contribuições dos agentes financeiros (ou entidade) ao Fundo de Compensação de Variações Salariais (FCVS), para atendimento ao requerimento do Conselho Curador do referido fundo.

ANTECEDENTES

Requerimento de auditoria das contribuições ao FCVS

2. Em 19 de setembro de 1988, o Ministério da Habitação e do Bem-Estar Social (MBES) instituiu, com base nos Arts. 18 e 19 do Regulamento aprovado pela Portaria n.º 118, o Manual de Normas e Procedimentos Operacionais (MNPO). Esse Manual estabelece as diretrizes para que os agentes financeiros do Sistema Financeiro de Habitação (SFH) efetuem contribuições mensais e trimestrais ao FCVS.
3. O Conselho Curador do FCVS (CCFCVS) emitiu, em 9 de fevereiro de 2012, a Resolução n.º 305, atualizando determinados itens do MNPO referentes ao requerimento de emissão de Relatório de Auditores Independentes (RAI) que demonstre e ateste (*) que os valores das bases de incidência relativos às contribuições mensais e trimestrais feitas ao FCVS foram informados adequadamente, conforme trecho abaixo:

(*) A Resolução n.º 305 do CCFCVS utiliza o termo “atestar”. De acordo com a NBC TA 200: “5. Como base para a opinião do auditor, as NBC TAs exigem que ele obtenha segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro. Asseguração razoável é um nível elevado de segurança. Esse nível é conseguido quando o auditor obtém evidência de auditoria apropriada e suficiente para reduzir a um nível aceitavelmente baixo o risco de auditoria (isto é, o risco de que o auditor expresse uma opinião inadequada quando as demonstrações contábeis contiverem distorção relevante). Contudo, asseguração razoável não é um nível absoluto de segurança porque há limitações inerentes em uma auditoria, as quais resultam do fato de que a maioria das evidências de auditoria em que o auditor baseia suas conclusões e sua opinião, é persuasiva e não conclusiva (ver itens A28 a A52).”

“7.7.1 Auditores Independentes.

O Agente Financeiro deve apresentar à CAIXA, anualmente, até 30 de abril, relatório firmado por auditores independentes, pessoa física ou jurídica, acompanhado da certidão atualizada do registro no IBRACON e/ou na Comissão de Valores Mobiliários - CVM, demonstrando e atestando que os valores das bases de incidência relativos às contribuições mensais e trimestrais do ano civil anterior, foram informados em consonância com os dispositivos legais e as práticas contábeis pertinentes, atendendo aos requisitos mínimos necessários descritos no Anexo V deste Manual.”

O anexo V do Manual (*), por sua vez, descreve os seguintes procedimentos obrigatórios para a auditoria das contribuições:

- (*) Foi mantida a redação original descrita na MNPO, anexo V, no entanto, vale acrescentar que no item c) onde se lê “em conexão com os exames”, conforme NBC TA 805, itens 7 e A6, se o auditor contratado para auditoria dos quadros específicos ou de elementos específicos das demonstrações contábeis não tiver sido também contratado para auditar o conjunto completo de demonstrações contábeis, o auditor deve determinar se a auditoria de quadros específicos ou de elementos específicos das demonstrações contábeis de acordo com as normas de auditoria é praticável.

“MNPO - Anexo V

RELATÓRIO DE AUDITORES INDEPENDENTES

Para emissão do Relatório de Auditores Independentes, adotar os requisitos mínimos necessários:

1) Aspectos formais do relatório:

a) Título - indicar que é Relatório de Auditoria Independente;

b) Destinatário - endereçar ao Agente Financeiro ou Administrador da carteira;

c) Parágrafo Introdutório - identificar o nome do agente financeiro, sua matrícula, e afirmar que o exame das informações operacionais apresentadas no relatório foi realizado em conexão com os exames dos registros contidos nas demonstrações financeiras relativas ao exercício (identificar o exercício examinado), as quais foram elaboradas de acordo com as normas contábeis aceitas no Brasil e técnicas de auditoria aplicáveis;

d) Local e data do relatório do auditor independente - apor localidade do escritório de auditoria e data do relatório.

e) Assinatura do auditor - o relatório será rubricado e assinado respectivamente pelo técnico responsável e pelo representante legal da empresa de auditoria, quando pessoa jurídica, ou, apenas pelo auditor, se pessoa física, com a qualificação profissional na área contábil, registro no CRC e IBRACON e/ou CVM.

f) Registro profissional do auditor - anexar ao relatório de auditoria a certidão do registro ativo junto ao IBRACON e/ou CVM, contendo as informações do código, data e a situação do cadastro na data de assinatura do relatório.

2) Aspectos técnicos

a) *Responsabilidade da administração da carteira - descrever a responsabilidade dos responsáveis nos controles internos para administração da carteira;*

b) *Responsabilidade do Auditor - informar se houve, ou não, limitação no escopo dos trabalhos, especificar a responsabilidade do auditor, quanto à extensão necessária ao seu opinamento, no que concerne a eficácia dos controles operacionais e contábeis mantidos pelo agente financeiro, para apuração das bases de incidência diárias das contribuições mensais, e das bases de incidência das contribuições trimestrais ao Fundo de Compensação de Variações Salariais - FCVS, e o alcance da auditoria, que incluirá no mínimo:*

b.1) *A especificação de que a auditoria foi conduzida em conformidade com as normas de auditoria, aos pressupostos contidos no Manual de Normas e Procedimentos Operacionais do FCVS - MNPO/FCVS vigente, Roteiro de Análise e Lei 10.150/00.*

b.2) *Metodologia de avaliação:*

b.2.1) *Revisão dos controles mantidos pelo Agente para segregação, cálculo e acumulação dos contratos de financiamentos com cobertura do FCVS (constatadas ressalvas, citar e opinar sobre).*

b.2.2) *Apuração das bases de incidência das contribuições mensais e trimestrais ao FCVS:*

(constatadas ressalvas, citar e opinar sobre).

Observação: Constatadas bases de incidência de contribuições ao FCVS e FUNDHAB, no período em análise e em períodos anteriores, não informadas à Administradora do FCVS, preencher um quadro específico para o mês e trimestre de cada período.

b.2.2.1) *Contribuição Trimestral: O valor da base de incidência informada deve ser posicionado no último dia do trimestre de competência da contribuição, na moeda vigente à época, com a informação inclusive dos centavos, conforme exemplo a seguir:*

EXERCÍCIO:

Competência	Valor da Base de Incidência
1º Trimestre	
2º Trimestre	
3º Trimestre	
4º Trimestre	

b.2.2.2) *Contribuição Mensal: Os valores das bases de incidência devem ser demonstrados por data de vencimento (dd/mm/aaaa), na moeda vigente à época, segregados por competência da contribuição, com a informação inclusive dos centavos, conforme exemplo a seguir:*

EXERCÍCIO:

Data Vencimento	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
1												
2												
3												
4												
5												
6												

7												
8												
9												
10												
11												
12												
13												
14												
15												
16												
17												
18												
19												
20												
21												
22												
23												
24												
25												
26												
27												
28												
29												
30												
31												
Total												

b.3) Opinião do auditor - emitir opinião expressa e conclusiva sobre a adequação das bases de incidência aos pressupostos contidos no MNPO/FCVS, Roteiro de Análise e Lei 10.150/00 ou, na sua impossibilidade, apontar as ressalvas, e opinar sobre.”

ENTENDIMENTO E ORIENTAÇÃO

4. O relatório de auditoria requerido pelo FCVS por meio da referida Resolução n.º 305 é um exame adicional em relação à auditoria das demonstrações contábeis dos agentes financeiros, por apresentar objetivos distintos e requer carta de contratação específica.
5. Com base nessa Resolução, os trabalhos para a emissão do relatório de auditoria devem ser executados de acordo com a NBC TA 805 – Considerações Especiais - Auditoria de Quadros Isolados das Demonstrações Contábeis e de Elementos, Contas ou Itens Específicos das Demonstrações Contábeis, uma vez que a base para as contribuições mensais e trimestrais é fundamentada na respectiva carteira de operações de crédito específicas desses agentes e, portanto, enquadra-se na definição de elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis.
6. Conforme especificado no item A6 da NBC TA 805, é esperado que o trabalho objeto deste Comunicado seja executado pelo mesmo auditor independente que examina as demonstrações contábeis da entidade.
7. O auditor deve observar os requerimentos constantes da NBC TA 805, que incluem aspectos relevantes para a emissão do relatório dos auditores independentes, tais como a aceitação do trabalho, planejamento e a execução do referido trabalho (envolve a definição de materialidade e sua consideração no planejamento, execução e identificação de deficiências),

e a formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre quadros isolados das demonstrações contábeis ou sobre elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis. Dessa forma, recomenda-se a leitura, na íntegra, da referida norma para que o trabalho seja efetuado de acordo com seus requisitos. O relatório do auditor deve fazer referência aos demonstrativos das bases de contribuições mensais e trimestrais previstos no MNPO, conforme item 3. Também devem ser apresentadas as respectivas notas explicativas, para que a apresentação do relatório esteja em conformidade com os requerimentos da NBC TA 805.

8. Adicionalmente, de forma similar às outras representações, os auditores devem obter da administração, conforme a NBC TA 580, representação formal sobre a adequação e a integridade das informações inseridas nos demonstrativos das bases de contribuições mensais e trimestrais estabelecidas no MNPO. A contratação desse trabalho deve constar da carta de contratação que detalha os trabalhos e responsabilidades do auditor e da entidade a ser auditada, conforme requerido pela NBC TA 210, podendo ser emitida carta específica para a realização desse trabalho e da consequente emissão do relatório do auditor independente.
9. Para que se consiga, a partir da data de emissão deste Comunicado, uma uniformidade na emissão dos relatórios por parte dos auditores independentes, o Anexo I a este Comunicado inclui exemplo de relatório a ser emitido. O referido exemplo não contempla eventuais modificações provenientes de ressalvas, abstenção de opinião ou opinião adversa, que podem ser necessárias em circunstâncias específicas.
10. De forma a orientar os auditores independentes na execução dos trabalhos necessários para a emissão do relatório, este Comunicado inclui, também, em seu Anexo II, procedimentos ilustrativos mínimos de auditoria a serem realizados. Cabe ressaltar que esse anexo não contempla uma lista exaustiva a ser utilizada. A abordagem a ser adotada pelos auditores independentes deve ser primariamente definida com base no uso de seu julgamento profissional e circunstâncias específicas de cada entidade auditada, como requerem as normas de auditoria.

ANEXO I do CTA 16

Exemplo de Relatório de Auditoria sobre os demonstrativos das bases de contribuições mensais e trimestrais ao FCVS

Relatório dos Auditores independentes sobre os demonstrativos das bases de contribuições mensais e trimestrais ao FCVS

[Agente financeiro ou administrador da carteira]

Examinamos os demonstrativos das bases de contribuições mensais e trimestrais efetuadas ao Fundo de Compensação de Variações Salariais (FCVS) da (Companhia), referentes ao exercício findo em ____ de _____ de ____ e as respectivas notas explicativas, elaborados pela Administração da Entidade com base no Manual de Normas e Procedimentos Operacionais instituído pelo Conselho Curador do FCVS (CCFCVS), de acordo com a Resolução n.º 305, de 9 de fevereiro de 2012.

Responsabilidade da Administração pelo demonstrativo

A Administração da Entidade é responsável pela elaboração e adequada apresentação dos demonstrativos das bases de contribuições mensais e trimestrais efetuadas ao FCVS de acordo com o Capítulo V do Manual de Normas e Procedimentos Operacionais do FCVS, instituídos pela Resolução n.º 158, de 31 de março de 2004 (com as alterações posteriores) e pelos controles internos que ela determinou como relevantes para a sua elaboração livre de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Responsabilidade dos auditores independentes

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre esses demonstrativos com base em nossa auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria, levando em consideração a NBC TA 805 – Considerações Especiais – Auditoria de Quadros Isolados das Demonstrações Contábeis e de Elementos, Contas ou Itens Específicos das Demonstrações Contábeis. 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 o demonstrativo está livre de distorção relevante.

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nos demonstrativos. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante no demonstrativo, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação do demonstrativo da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas, não, para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles internos da entidade. 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 dos referidos demonstrativos.

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

Opinião

Em nossa opinião, as informações financeiras apresentadas nos demonstrativos das bases de contribuições mensais e trimestrais ao FCVS da (Companhia), referentes ao exercício findo em ____ de _____ de ____ foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com o Manual de Normas e Procedimentos Operacionais instituído pelo Conselho Curador do FCVS com base na Resolução n.º 305, de 9 de fevereiro de 2012, no que se refere às contribuições mensais e trimestrais ao FCVS.

Outros assuntos

Base de elaboração do demonstrativo e restrição sobre distribuição

Sem modificar nossa opinião, chamamos a atenção para a Nota Explicativa 1 aos demonstrativos, que descreve sua base de elaboração. Esses demonstrativos foram elaborados especificamente para cumprimento dos requisitos do FCVS. Conseqüentemente, os demonstrativos podem não servir para outras finalidades. Nosso relatório destina-se exclusivamente para utilização e informação pela

Entidade e pelo Conselho Curador do FCVS e não deve ser distribuído ou utilizado por outras partes.

[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 (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]

ANEXO II do CTA 16

Procedimentos de auditoria para emissão do relatório dos auditores independentes sobre os demonstrativos das bases de contribuições mensais e trimestrais ao FCVS.

Conforme ressaltado anteriormente neste Comunicado, os procedimentos abaixo listados não são exaustivos, e cabe ao auditor exercer julgamento profissional para identificar outros procedimentos adicionais que ele julgue necessário para permitir a emissão de seu relatório.

1. Obter entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno, conforme NBC TA 315.
2. Avaliar e efetuar testes dos controles internos mantidos pela entidade para segregação dos contratos de financiamento com cobertura do FCVS e cálculo das contribuições mensais e trimestrais devidas ao Fundo implantados pela entidade para prevenir ou detectar e corrigir eventuais distorções no cálculo das referidas contribuições.
3. Efetuar totalização das bases de incidência, com base nos arquivos analíticos dos contratos de financiamento com cobertura do FCVS.
4. Selecionar uma amostra, atendendo às normas de auditoria (considerando a materialidade estabelecida de acordo com a NBC TA 320 e a determinação do tamanho de amostras de acordo com a NBC TA 530), a natureza, o período e a extensão dos trabalhos, de contratos que fazem parte da base de incidência das contribuições (mensais e trimestrais) ao FCVS e para os contratos de financiamento habitacional selecionados:
 - (a) obter documentação comprobatória do contrato;
 - (b) revisar se o contrato atende aos requisitos do Roteiro de Análise;
 - (c) revisar o cálculo das prestações do contrato, com base no Banco de Índices atualizado e divulgado pela Caixa Econômica Federal e utilizado na evolução dos saldos devedores dos contratos habilitados ao FCVS, em conformidade com as diretrizes emanadas pelo CCFCVS.
5. Efetuar testes dos cálculos das contribuições mensais e trimestrais ao FCVS.
6. Confrontar os arquivos e os registros que resumiam o valor das contribuições mensais e trimestrais ao FCVS com os registros contábeis.

7. Obtenção do quadro-resumo referente aos adquirentes de unidades habitacionais e verificar o sumário das contribuições mensais ao FCVS que estão incluídas nas prestações dos financiamentos habitacionais.
8. Selecionar contribuições mensais para testes de recálculo (ou quando aplicável, efetuar cálculos globais) e confrontar com os valores apurados pela entidade. Obter relatórios que sumarizassem as contribuições mensais e confrontar com os valores incluídos nas relações das referidas contribuições.
9. Obter os mapas de recolhimento preenchidos pela entidade e confrontar os dados incluídos testados com base nos procedimentos descritos acima com o pagamento ao agente centralizador das contribuições ao FCVS.
10. Verificar o cumprimento das normas regulamentares contidas no Capítulo VI do MNPO-FCVS vigente, Lei n.º 10.150/00 e resoluções pertinentes, relacionadas aos recolhimentos.