

Norma Brasileira de Contabilidade nº 18, de 26 de julho de 2013.

Diário Oficial da União nº 118, de 31 de julho de 2013 (quarta-feira) - Seção 1
Pág. 18

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE Nº18, DE 26 DE JULHO DE 2013

Dispõe sobre a emissão do relatório do auditor independente e procedimentos de auditoria requeridos quando da reapresentação de demonstrações contábeis ou informações intermediárias.

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, faz saber que foi aprovada em seu Plenário, a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC):

Introdução e objetivo

1. Este Comunicado tem por objetivo orientar os auditores independentes na emissão do seu relatório de auditoria (ou de revisão) sobre as demonstrações contábeis (ou informações intermediárias) e sobre os procedimentos de auditoria (ou de revisão) requeridos quando se tratar de reapresentação de demonstrações contábeis ou de informações intermediárias.

2. Anteriormente, em decorrência da edição da Lei n.º 11.638, que alterou a Lei das Sociedades por Ações (Lei n.º 6.404), o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emitiu o Comunicado Técnico CTA 01, aprovado pela Resolução CFC n.º 1.155/09 com orientações aos auditores independentes para a emissão de relatórios de auditoria sobre as primeiras demonstrações contábeis, elaboradas pelas entidades de acordo com as novas práticas contábeis adotadas no Brasil, a partir da Lei n.º 11.638, incluindo aspectos relacionados com a reapresentação de demonstrações contábeis de exercícios anteriores, em decorrência da aplicação retrospectiva de novas práticas contábeis.

3. Recentemente, em 28 de março de 2013, o Ibracon emitiu a Circular n.º 003/2013 - DN, contendo orientação aos auditores independentes sobre emissão de relatórios de revisão das informações intermediárias que incluem, no período corrente, a adoção de novas práticas contábeis, decorrente de mudanças introduzidas por novas Normas Brasileiras de Contabilidade, com aplicação retrospectiva.

4. Este Comunicado incorpora as orientações contidas no CTA 01 e na Circular n.º 003/2013 - DN do Ibracon, mencionadas nos itens 2 e 3, que,

portanto, estão revogados a partir desta data. Este Comunicado apresenta orientações específicas, aborda os procedimentos de auditoria ou revisão aplicáveis, bem como discute a maneira como devem ser tratadas cada uma das situações descritas a seguir:

.reemissão de relatório dos auditores independentes sobre a reapresentação completa de demonstrações contábeis (ou de informações intermediárias) que ocorre quando são reapresentadas novas demonstrações contábeis (novas informações intermediárias) em substituição àquelas anteriormente apresentadas, descritas nos itens 6 a 18;

.emissão de relatório dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis (ou informações intermediárias) do período corrente que incluem a reapresentação das informações correspondentes referentes ao período anterior, apresentadas para fins de comparação, em decorrência de ajustes retrospectivos, descritos nos itens 19 a 31;

.emissão de relatório de auditores antecessores sobre as informações correspondentes alteradas que estão sendo apresentadas, para fins de comparação, no conjunto completo das demonstrações contábeis auditadas (ou nas informações intermediárias revisadas) do período corrente por novo auditor sucessor, descritas nos itens 32 a 38;

.emissão de relatório de revisão das informações intermediárias que incluem, em 2013, a adoção de novas práticas contábeis, decorrentes de mudanças introduzidas por novas normas contábeis com aplicação retrospectiva, descritas nos itens 39 a 48.

5.De acordo com a NBC TG 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, reapresentação retrospectiva é a correção do reconhecimento, da mensuração e da divulgação de valores de elementos das demonstrações contábeis, como se um erro de períodos anteriores nunca tivesse ocorrido. Essa mesma norma também prevê a aplicação de ajustes retrospectivos decorrentes de mudança de política contábil no exercício/período corrente, como se essa nova política contábil já estivesse sendo utilizada nos exercícios/períodos anteriores.

Reemissão de relatório dos auditores independentes sobre a reapresentação completa de demonstrações contábeis (ou de informações intermediárias)

6.De forma geral, as demonstrações contábeis (ou informações intermediárias) podem ser reapresentadas por diversas razões.

Por exemplo, se o auditor tomar conhecimento de circunstâncias ou eventos que afetem as demonstrações contábeis de exercícios/períodos anteriores, o auditor deve considerar essas circunstâncias ou eventos para emitir novo relatório sobre as demonstrações contábeis de exercícios/períodos anteriores, conforme previsto na NBC TA 560 - Eventos Subsequentes, itens 14 a 17. Outro exemplo ocorre quando o auditor emitiu anteriormente relatório com ressalvas ou adverso sobre as demonstrações contábeis de exercício/período anterior e essas demonstrações contábeis forem reapresentadas com o objetivo de eliminar os efeitos que deram origem à ressalva ou opinião adversa.

O novo relatório do auditor independente sobre essas demonstrações contábeis retificadas deve indicar que elas foram reapresentadas com as necessárias correções.

7.Por outro lado, conforme o item A13 da NBC TA 560, "pode ser que não haja exigência da legislação ou regulamentação para que a administração represente demonstrações contábeis. Esse é frequentemente o caso quando

a emissão das demonstrações contábeis para o período seguinte é iminente, desde que sejam feitas as divulgações apropriadas nessas demonstrações." Nesse caso, como não será feita a reapresentação completa das demonstrações contábeis, mas apenas das informações correspondentes do período anterior, para fins de comparação, incluídas nas demonstrações contábeis do ano corrente como valores correspondentes, os auditores independentes devem observar as orientações contidas nos itens 19 a 31.

8.As práticas contábeis adotadas no Brasil (NBC TG 24 - Evento subsequente), de forma consistente com a norma internacional (IAS 10 - Subsequent events), requerem a aprovação da administração da entidade quando da emissão das demonstrações contábeis.

Essas normas preveem apenas uma única data de aprovação, para o conjunto das demonstrações contábeis - período corrente e informações correspondentes referentes ao período anterior, não permitindo aprovação sobre parte das demonstrações contábeis. Dessa forma, quando ocorrem alterações nas demonstrações contábeis (ou informações intermediárias), o entendimento é que ocorre novo processo de aprovação dessas informações alteradas como um todo, ou seja, não são aprovadas de forma parcial apenas as alterações.

9.Como consequência desse novo processo de aprovação pela administração da entidade, ela (administração) deve considerar o impacto nas novas demonstrações contábeis de todos os eventos subsequentes ocorridos até essa nova data de aprovação e, dessa forma, diferentemente do que constou no CTA 01 (revogado, conforme mencionado no item 4), o entendimento é que a dupla data no relatório do auditor independente não é mais aplicável nos casos de reemissão do relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis reapresentadas emanadas das Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade e/ou normas internacionais de relatório financeiro (IFRS), requerendo que o auditor independente indique a data atual após a aplicação dos procedimentos de auditoria para a avaliação de todos os eventos subsequentes e os necessários ajustes ou divulgações até a data de reemissão do seu novo relatório.

Essa data não pode ser anterior à data que a administração aprovou as demonstrações contábeis.

10.No caso de outras estruturas de relatório financeiro em que não exista a obrigatoriedade de novo processo de aprovação das demonstrações contábeis como um todo, ou seja, nos casos em que a aprovação se restrinja às alterações ocorridas, a utilização da dupla data nos relatórios de auditoria, prevista na NBC TA 560, deve ser avaliada no contexto da norma contábil que seja aplicável.

11.A reapresentação de demonstrações contábeis requer da administração da entidade a divulgação, em nota explicativa, das razões que a levaram a retificar e reapresentar as demonstrações contábeis. Por sua vez, conforme detalhado no próximo item, o auditor independente deve adicionar um parágrafo de ênfase ao seu novo relatório fazendo referência às divulgações constantes dessa nota explicativa da administração que explica as razões da reapresentação.

Se, nesse novo relatório de auditoria referente às demonstrações contábeis reapresentadas do exercício/período anterior, a opinião do auditor independente for diferente da opinião originalmente emitida, o auditor independente deve descrever nesse mesmo parágrafo de ênfase os fatos que suportam a alteração de sua opinião.

12.O parágrafo de ênfase a que se refere o item anterior deve conter (a) a data do relatório originalmente emitido pelo auditor independente, (b) o tipo de relatório originalmente emitido, (c) as circunstâncias ou eventos que levaram o auditor independente a emitir uma opinião diferente daquela originalmente emitida, e (d) que a nova opinião do auditor sobre as novas demonstrações contábeis do exercício/período anterior é diferente daquela originalmente emitida.

13.Conforme mencionado no item 9, quando da reemissão de novo relatório do auditor independente referente às demonstrações contábeis reapresentadas de exercícios/períodos anteriores, o auditor independente não pode mais utilizar a dupla data em seu relatório.

Dessa forma, ele deve planejar e executar procedimentos de auditoria para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente de que todos os eventos ocorridos entre a data das demonstrações contábeis e a data de seu novo relatório de auditoria, que precisam ser ajustados ou divulgados nas demonstrações contábeis, foram identificados e considerados nessas novas demonstrações, conforme requerido na NBC

TA 560.

14.Em decorrência da reapresentação das demonstrações contábeis, o auditor deve analisar se é necessário alterar a materialidade anteriormente determinada, inclusive para execução dos procedimentos de auditoria apropriados e suficientes para cobrir as alterações realizadas nas demonstrações contábeis, além de considerar se a natureza, a época e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria que suportaram a sua opinião sobre as demonstrações contábeis originalmente emitidas continuam apropriadas para as demonstrações contábeis reapresentadas, conforme requerido pelos itens 12 e 13 da NBC TA 320 - Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria.

15.Além dos aspectos mencionados no item 11, a administração da entidade deve incluir, na nova carta de representação a ser entregue ao auditor independente, declaração específica de que considerou os eventos subsequentes ocorridos até essa nova data de aprovação das demonstrações contábeis.

16.Por sua vez, o auditor independente deve considerar as providências tomadas pela administração da entidade para garantir que todos os que tiveram acesso às demonstrações contábeis originalmente divulgadas tenham acesso, de forma similar, a essas novas demonstrações contábeis. O item 17 da NBC TA 560 apresenta orientações específicas que devem ser observadas pelo auditor independente, incluindo a notificação formal aos administradores da entidade.

17.De forma similar ao que ocorre com as demonstrações contábeis anuais (completas) pode, também, ocorrer reapresentações de informações intermediárias (por exemplo, das Informações Trimestrais (ITR) requeridas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM)). Essa reapresentação pode requerer a reemissão de relatórios de revisão anteriormente emitidos em decorrência da substituição das ITR ou pode apenas estar relacionada com as informações correspondentes do período anterior em decorrência de ajustes retrospectivos, tratadas a partir do item 19.

18.Atualmente, o sistema de dados da CVM insere em seu sítio a expressão "reapresentação" para qualquer substituição ou sobreposição de informações intermediárias ou "demonstrações financeiras padronizadas (DFP)" efetuadas pelas companhias. Importante destacar que a expressão "reapresentação",

nesse contexto, não significa necessariamente a mesma definição prevista na NBC TG 23.

Apenas para exemplificar, determinados rearquívamentos efetuados pelas companhias para corrigir eventuais erros de ortografia ou outras informações pontuais são denominados no sítio da CVM como "Reapresentação Espontânea". Esses casos usualmente não demandam a emissão de novo relatório de revisão ou de auditoria por parte do auditor independente, visto que nesses casos o rearquívamento não decorre da correção de "erros materiais ou erros imateriais cometidos intencionalmente para alcançar determinada apresentação" ou ainda "correção do reconhecimento, da mensuração ou da divulgação de valores de elementos das demonstrações contábeis, como se um erro de períodos anteriores nunca tivesse ocorrido", nem de mudança de política contábil conforme a NBC TG 23.

Emissão de relatório dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis (ou informações intermediárias) do período corrente que incluem a reapresentação das informações correspondentes referentes ao período anterior, em decorrência de ajustes retrospectivos

19. Nas circunstâncias mencionadas no item 7, as demonstrações contábeis do período anterior que sofreram alterações não são reapresentadas de forma completa, ou seja, naquelas circunstâncias, as alterações em decorrência de mudanças nas divulgações ou ajustes provenientes de correção de erros, reclassificações relevantes ou de mudanças nas práticas contábeis são feitas de forma retrospectiva nas informações comparativas (valores correspondentes) do período anterior constante das demonstrações contábeis do período corrente.

20. A NBC TG 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis determina:

.A menos que norma, interpretação ou comunicado técnico permita ou exija de outra forma, a entidade deve divulgar informação comparativa com respeito ao período anterior para todos os montantes apresentados nas demonstrações contábeis do período corrente. Também deve ser apresentada de forma comparativa a informação narrativa e descritiva que vier a ser apresentada quando for relevante para a compreensão das demonstrações do período corrente (item 38).

.A entidade deve, ao divulgar informação comparativa, apresentar no mínimo dois balanços patrimoniais e duas de cada uma das demais demonstrações contábeis, bem como as respectivas notas explicativas. Quando a entidade aplica uma política contábil retrospectivamente ou faz a divulgação retrospectiva de itens de suas demonstrações contábeis, ou ainda, quando reclassifica itens de suas demonstrações contábeis, deve apresentar, como mínimo, 3 (três) balanços patrimoniais e duas de cada uma das demais demonstrações contábeis, bem como as respectivas notas explicativas. Os balanços patrimoniais a serem apresentados nesse caso devem ser os relativos:

(a) ao término do período corrente; (b) ao término do período anterior (que corresponde ao início do período corrente); e (c) ao início do mais antigo período comparativo apresentado (item 39). Os balanços referidos nos itens (b) e (c) devem refletir o efeito dos ajustes retrospectivos.

21. Para fins de registro nos livros contábeis, os ajustes retrospectivos devem ser contabilizados como ajustes de exercícios anteriores na conta de lucros ou prejuízos acumulados (Art. 186 da Lei n.º 6.404) do exercício em curso em que for registrado o acerto, ou seja, ajuste retrospectivo não requer a reabertura dos livros contábeis de período ou períodos anteriores.

Entretanto, apenas para fins de apresentação nas demonstrações contábeis, sempre que praticável, a NBC TG 23 requer que a entidade ajuste o saldo de abertura de cada componente do patrimônio líquido afetado para o exercício/período anterior mais antigo apresentado como se a nova política contábil tivesse sempre sido aplicada e o erro nunca tivesse existido.

22. Esses ajustes e/ou reclassificações necessários nas informações comparativas que estão sendo reapresentadas devem ser divulgados em nota explicativa da administração da entidade às demonstrações contábeis, indicando de forma clara que se trata de reapresentação de informações anteriormente apresentadas e que substituem aquelas anteriormente divulgadas.

23. Quando o auditor independente do exercício/período corrente é o mesmo que emitiu o relatório de auditoria do exercício/período anterior sobre as demonstrações contábeis que estão sendo reapresentadas, conforme item A6 da NBC TA 710 - Informações Comparativas - Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas, seu relatório sobre as demonstrações contábeis do período/exercício corrente pode conter um parágrafo de ênfase, fazendo referência à nota explicativa que descreve os efeitos e as razões da reapresentação das informações comparativas. A inclusão ou não desse parágrafo de ênfase é uma questão de julgamento profissional, que o auditor deve avaliar em cada situação específica.

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

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

25. De conformidade com o item 13 da NBC TA 710, nos casos em que um auditor sucede outro auditor, o auditor sucessor deve especificar em seu relatório de auditoria independente, por meio de um Parágrafo de Outros Assuntos que:

.as demonstrações contábeis do período anterior foram examinadas por auditor independente antecessor; o tipo de opinião expressa pelo auditor independente antecessor e, se essa opinião conteve modificação, as razões para a modificação; e a data desse relatório.

26. Quando as informações correspondentes, apresentadas para fins de comparação, estão sendo reapresentadas em decorrência de retificação de erro, de mudança de prática contábil ou de reclassificações de saldos de períodos anteriores para melhor comparação com o período corrente e ocorreu a substituição de auditores independentes, as informações que estão sendo reapresentadas não são mais aquelas que foram auditadas pelo auditor antecessor. Nessa situação surge a necessidade de o auditor sucessor observar um adequado procedimento ao emitir seu relatório sobre as demonstrações contábeis do exercício/período corrente.

27. A adequada orientação a ser observada é a que consta na NBC TA 710, estabelecendo que o tema deva ser discutido pelo auditor sucessor com a administração da entidade e esta deve comunicar o auditor antecessor. Essa comunicação é requerida para assegurar que o auditor independente

antecessor esteja ciente das alterações que estão sendo efetuadas em demonstrações contábeis que foram anteriormente auditadas por ele.

28. Este Comunicado recomenda a formalização da comunicação do auditor sucessor com a administração para evitar eventuais problemas futuros, principalmente, mas não limitado, ao caso em que essas demonstrações contábeis alteradas venham a ser utilizadas, por exemplo, em prospectos de ofertas públicas, que requeiram emissão de carta conforto, inclusive, pelo auditor independente antecessor.

Este Comunicado alerta, também, aos auditores sucessores que essa comunicação deve ser também considerada naqueles casos de reclassificações relevantes que a administração da entidade pode fazer nas informações comparativas de exercícios (períodos) anteriores, pois de forma análoga, reclassificações relevantes também podem provocar problemas na utilização futura dessas informações alteradas em prospectos de ofertas públicas. É importante considerar que somente o auditor que auditou a transação e o saldo original, mais os ajustes aplicáveis, é que terá condições de fornecer a referida carta conforto sobre os saldos ajustados. Outros aspectos que também contribuem para que o auditor antecessor seja recontratado para auditar e/ou revisar os ajustes sobre as informações originalmente auditadas e/ou revisadas estão relacionados à materialidade, complexidade e abrangência dos ajustes e aos riscos de auditoria associados.

29. A situação ideal seria a recontração do auditor antecessor para auditar e/ou revisar as demonstrações contábeis alteradas, e que fosse emitido por ele novo relatório sobre as novas demonstrações contábeis com a mesma divulgação dada ao relatório originalmente emitido contendo as demonstrações contábeis originalmente divulgadas, observando os itens 6 a 18. Todavia, como não existe tal determinação, na prática, o auditor antecessor pode ser contratado para auditar apenas os ajustes que estão sendo procedidos nos valores correspondentes ao período anterior incluídos nas demonstrações contábeis do período corrente cuja emissão é iminente ou, eventualmente, nem ser contratado. Esta parte trata apenas do relatório do auditor sucessor (ou atual). As orientações ao auditor antecessor estão nos itens 39 a 48.

30. Conforme mencionado no item 26, as informações comparativas (valores correspondentes) ao período anterior que estão sendo apresentadas juntamente com informações correntes, para fins de comparação, não são mais aquelas que foram originalmente auditadas pelo auditor antecessor, portanto, o auditor sucessor não pode fazer menção no seu relatório àquele relatório originalmente emitido e sim ao novo relatório emitido pelo auditor antecessor. Essa menção é feita no Parágrafo de Outros Assuntos após a sua opinião sobre as demonstrações contábeis do ano corrente.

31. A NBC TA 710 também prevê que o auditor antecessor pode não ter condição ou pode não ter sido contratado pela administração para reemitir o relatório de auditoria independente sobre as demonstrações contábeis alteradas dos exercícios/períodos anteriores. Nessas circunstâncias, que deve ser em caráter excepcional, quando avaliados todos os fatores aplicáveis, tais como, mas não limitado à (i) perspectiva da companhia efetuar oferta pública que requeira emissão de carta conforto dos auditores, (ii) materialidade, (iii) riscos de auditoria e (iv) complexidade e abrangência dos ajustes, o auditor sucessor, conforme já mencionado no item 28, em conjunto com a administração da companhia e mediante prévia comunicação formal com o auditor antecessor, pode auditar os ajustes decorrentes da aplicação da nova

prática contábil, considerando a aplicação do item A11 da NBC TA 710. Conforme o item A11 dessa NBC TA, o parágrafo de outros assuntos no relatório do auditor independente sucessor (atual) pode indicar: "que o auditor independente antecessor emitiu relatório sobre as demonstrações contábeis do período anterior antes da alteração. Além disso, se o auditor (atual) for contratado e obtém evidência de auditoria apropriada e suficiente para se satisfazer quanto à adequação da alteração, o seu relatório pode, também, incluir o parágrafo".

Emissão de relatório de auditores antecessores sobre as informações correspondentes alteradas que estão sendo apresentadas, para fins de comparação, no conjunto completo das demonstrações contábeis auditadas (ou nas informações intermediárias revisadas) do período corrente por novo auditor (sucessor)

32. Conforme mencionado no item 29, esta parte do Comunicado se aplica nas situações em que houve substituição de auditores independentes e os valores correspondentes ao exercício (período) anterior foram alterados em relação ao que foi anteriormente auditado (ou revisado) pelo auditor antecessor, que é recontratado para examinar (ou revisar) esses ajustes retrospectivos e emitir relatório apenas sobre as informações correspondentes alteradas, que estão sendo ou serão apresentadas juntamente com as demonstrações contábeis (ou informações intermediárias) do exercício (ou período) corrente.

33. De forma análoga ao mencionado no item 9, a emissão de relatório de auditoria (ou de revisão) sobre os valores correspondentes que sofreram modificações também não pode conter dupla data. Dessa forma, o auditor antecessor deve planejar e executar procedimentos de auditoria para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente de que todos os eventos ocorridos entre a data base das informações correspondentes ao exercício (período) anterior e a data de seu novo relatório sobre essas informações, que precisam ser ajustados ou divulgados, foram identificados e considerados nas informações correspondentes, conforme requerido na NBC TA 560.

34. Em decorrência da substituição de auditores independentes, o auditor antecessor não tem mais o relacionamento contínuo que tinha anteriormente com a entidade e, dessa forma, ele tem conhecimento limitado das atividades correntes de seu antigo cliente para poder examinar e concluir sobre todos os eventos subsequentes ocorridos até a data do novo relatório emitido, representando um risco que deve ser considerado pelo auditor antecessor em cada situação específica. Antes de aceitar ser contratado para auditar os ajustes feitos às demonstrações contábeis de períodos anteriores, o auditor antecessor deve avaliar todos os aspectos de independência aplicáveis.

35. Esse risco é mitigado, mas não eliminado, pela adoção dos seguintes procedimentos pelo auditor antecessor (em complemento aos demais procedimentos requeridos na NBC TA 560): (a) leitura das demonstrações contábeis do exercício/período corrente, que apresentam os valores correspondentes que estão sendo reapresentados;

(b) comparação dessas informações correspondentes ao exercício/período anterior sobre as quais seu relatório de auditoria está sendo emitido com as demonstrações contábeis examinadas anteriormente e com as demonstrações contábeis do exercício/período corrente;

(c) identificação das variações relevantes que possam requerer indagações tanto à administração da entidade como aos seus auditores atuais;

(d) obtenção de carta de representação da administração de seu antigo cliente. Essa carta deve indicar: (i) se alguma informação chegou ao conhecimento da administração que a levasse a acreditar que qualquer representação fornecida anteriormente devesse ser modificada; (ii) as respostas da administração às indagações provenientes de variações relevantes identificadas conforme alínea anterior e (iii) se ocorreu qualquer evento subsequente à data do último balanço patrimonial auditado pelo auditor antecessor que pudesse requerer ajustes ou divulgações nessas informações correspondentes sobre as quais o auditor antecessor está emitindo seu relatório; e (e) obtenção de carta de representação dos auditores sucessores que estão auditando ou auditaram as demonstrações contábeis ou que estão revisando ou revisaram as informações intermediárias do exercício (ou período) corrente. Essa carta de representação deve indicar se a auditoria (ou revisão) por ele executada revelou qualquer assunto que na opinião do auditor sucessor pudesse ter efeito significativo ou requerer divulgações nas informações correspondentes alteradas que estão sendo ou foram auditadas (ou revisadas) pelo auditor antecessor.

36. Como sugestão, o Anexo VI deste Comunicado apresenta exemplo de carta de representação a ser emitida pelos auditores sucessores.

37. Além dos aspectos relacionados com os eventos subsequentes, o auditor antecessor deve considerar também os aspectos da materialidade utilizada na auditoria (ou revisão) das demonstrações contábeis ou informações intermediárias originais e sua adequação para os valores ajustados constantes das informações alteradas (ver item 14).

38. Quando as informações correspondentes do período anterior tiverem sido auditadas por outro auditor independente e sofrerem alterações, para que haja uniformidade dos procedimentos e relatórios, recomenda-se a utilização do modelo apresentado no Anexo I.

Revisão das informações intermediárias que incluem, em 2013, a adoção de novas práticas contábeis, decorrentes de mudanças introduzidas por novas Normas Brasileiras de Contabilidade com aplicação retrospectiva.

39. Conforme mencionado no item 4, esta parte do Comunicado incorpora as orientações preliminares constantes da Circular n.º 003/2013 - DN do Ibracon de 28 de março de 2013. Conforme mencionado nessa circular, em 2013 entraram em vigor novas Normas Brasileiras de Contabilidade que introduzem algumas modificações. Essas modificações também foram aprovadas pela CVM e demais órgãos reguladores por meio dos seus atos normativos, nas práticas contábeis adotadas até o exercício anterior. Conforme previsto na NBC TG 23, mudanças de práticas contábeis requerem a aplicação retrospectiva, de forma a ajustar os períodos anteriores, apresentados para fins de comparação, às mesmas práticas contábeis, como se estivessem em vigor a partir do início do período mais antigo apresentado.

40. Conforme o item 10 da NBC TG 26, o conjunto completo das demonstrações contábeis inclui: "... balanço patrimonial do início do período mais antigo, comparativamente apresentado, quando a entidade aplica uma política contábil retrospectivamente ou procede à reapresentação retrospectiva de itens das demonstrações contábeis, ou ainda quando procede à reclassificação de itens de suas demonstrações contábeis".

41. Dessa forma, já a partir da apresentação das Informações Trimestrais (ITR) do primeiro trimestre de 2013 e nas ITR subsequentes, nos casos onde for aplicável a adoção de nova prática contábil, a companhia aberta deve apresentar além dos saldos referentes aos trimestres de 2013, os seguintes

valores correspondentes ao período anterior que devem conter os efeitos das mudanças nas práticas contábeis que entraram em vigor a partir de janeiro de 2013 (para facilitar o entendimento foi considerado que o exercício da entidade é coincidente com o ano calendário):

.balanço patrimonial em 31.12.2012;

.demonstrações do resultado, do resultado abrangente, dos fluxos de caixa, das mutações do patrimônio líquido e do valor adicionado do período comparativo de 2012. O balanço patrimonial em 01.01.2012, referente aos saldos de 31.12.2011, é requerido para as demonstrações contábeis anuais ou intermediárias completas, não é obrigatório para as informações intermediárias (ITR). Pelas razões descritas nos itens 42 e 43, é recomendável que a conclusão sobre os saldos de abertura ocorra no mesmo momento da conclusão da primeira ITR e, se a administração optar por sua divulgação voluntária, deve fazer em notas explicativas das referidas ITR.

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

43.Essa providência tem como objetivo evitar que se deixe para auditar esses novos saldos de abertura por ocasião do encerramento do exercício de 2013, quando se correria o risco de apurar saldos diferentes de abertura daqueles utilizados na elaboração das informações trimestrais ao longo de 2013, acarretando a necessidade de se proceder a novas alterações e reapresentações dessas informações trimestrais. Outro aspecto a ser observado é a independência do auditor antecessor que deve estar preservada na data da emissão do relatório e esse é mais um fator para ser considerado para completar todos os procedimentos de auditoria / revisão de informações correspondentes de períodos anteriores. Deve-se lembrar de que o auditor antecessor somente pode emitir relatórios sobre os saldos reapresentados do período anterior, quando referidos saldos são divulgados, seja em notas explicativas, ou em relatórios para fins de comparação, ou no conjunto completo das demonstrações contábeis.

44.Nos casos em que não houve substituição de auditores independentes em 2013, ou seja, os valores correspondentes aos períodos anteriores foram auditados e revisados pelo mesmo auditor atual, os procedimentos de auditoria devem ser planejados e executados de forma a permitir que, no momento da emissão do relatório das ITR, o auditor tenha condições de incluir em seu relatório sobre as ITR de 2013, parágrafo adicional mencionando sua conclusão sobre os ajustes aplicáveis aos saldos de 31 de dezembro de 2012 e 1º de janeiro de 2012 (saldos de 1º de janeiro de 2012, se divulgados em notas explicativas, já que sua exigência não é mandatória para as informações intermediárias). O Anexo II apresenta modelo de relatório a ser seguido.

45.Quando houve substituição dos auditores independentes em 2013, o auditor atual (sucessor) deve aplicar as orientações contidas no item 27, e discutir e planejar com a administração da companhia para que ela obtenha em tempo hábil o relatório do auditor antecessor sobre os valores

correspondentes ajustados para poder cumprir com a data limite para apresentação das ITR.

46. Por sua vez, o auditor antecessor deve aplicar as orientações contidas nos itens 32 a 38, de forma a poder apresentar para a companhia aberta seu novo relatório contendo opinião sobre os saldos ajustados, que serão as informações correspondentes ao exercício de 2012, bem como sua conclusão sobre a revisão das informações de cada trimestre de 2012 a serem incluídos nas ITR de 2013 e sobre o qual o auditor sucessor fará menção em seu relatório no parágrafo de "outros assuntos". Nos Anexos IV e V, são apresentados modelos de relatório de revisão.

47. Conforme mencionado no item 42, esse tema requer atenção imediata (revisão da primeira ITR de 2013), de forma a se ter um adequado e prévio planejamento, porque a companhia aberta e o auditor antecessor devem, entre outros fatores, avaliar as questões de independência para poderem contratar os correspondentes trabalhos.

48. Um fato importante que deve ser considerado no momento da análise a respeito de quem deve fazer os procedimentos de auditoria sobre os saldos de períodos anteriores / correspondentes é a eventual necessidade da elaboração, no futuro, de prospectos para ofertas de dívidas ou instrumentos de patrimônio líquido. É comum a solicitação de "carta conforto" para o auditor sobre os saldos divulgados em prospectos e, para isso, é importante considerar que somente o auditor que auditou a transação e o saldo inicial, mais os ajustes aplicáveis, é que terá condições de fornecer a carta conforto sobre os saldos ajustados.

Valores correspondentes

49. No Brasil, os itens QC20 a QC25 da NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro já destaca a importância de que as informações contábeis do ano corrente apresentem as correspondentes informações de períodos anteriores, de forma consistente com a Lei das Sociedades Anônimas, que requer a apresentação dos valores correspondentes do exercício anterior. As normas brasileiras e internacionais de auditoria adotam para fins de emissão de relatórios de auditoria, a abordagem de valores correspondentes, ou seja, expressando opinião somente sobre o ano corrente.

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

Modelos de relatórios do auditor independente e respectivas datas

51. Em função da interdependência para conclusão dos trabalhos, a data de emissão dos relatórios dos auditores antecessor e sucessor deve coincidir com a data da aprovação das demonstrações contábeis ou informações intermediárias pela administração.

52. Para que se consiga uma desejada uniformidade na emissão dos relatórios por parte dos auditores independentes, este Comunicado inclui nos Anexos modelos de relatório a serem utilizados pelos auditores

independentes. Inclui também modelo de representação do auditor sucessor para o auditor antecessor. Os modelos incluídos são os seguintes:

(a) Anexo I: Modelo de relatório do auditor antecessor sobre os valores correspondentes apresentados para fins de comparação com o período corrente;

(b) Anexo II: Modelo de relatório sobre a revisão das ITR quando há alteração de política contábil, sendo o mesmo auditor independente para todos os períodos;

(c) Anexo III: Modelo de relatório sobre a revisão das ITR quando há alteração de política contábil na situação em que ocorra mudança de auditor e que o auditor sucessor é contratado para auditar/ revisar os ajustes efetuados nos valores correspondentes;

(d) Anexo IV: Modelo de relatório sobre a revisão das ITR quando há alteração de política contábil na situação em que o auditor antecessor foi contratado para auditar os ajustes dos valores correspondentes (auditoria somente do balanço patrimonial) apresentados para fins de comparação com o período corrente);

(e) Anexo V: Modelo de relatório sobre a revisão das ITR quando há alteração de política contábil na situação em que o auditor antecessor foi contratado para revisar os ajustes dos valores correspondentes apresentados para fins de comparação com o período corrente;

(f) Anexo VI: Modelo de carta de representação do auditor sucessor para o auditor antecessor.

Vigência

53. Este Comunicado entra em vigor na data de sua publicação e revoga o CTA 01, aprovado pela Resolução CFC n.º 1.155/09, publicada no D.O.U., Seção I, de 4.3.09.

JUAREZ DOMINGUES CARNEIRO
Presidente do Conselho