

NBC TA 710 - APROVAÇÃO

RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.234, de 04.12.2009

Aprova a NBC TA 710 – Informações Comparativas – Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas.

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

CONSIDERANDO o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

CONSIDERANDO que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

CONSIDERANDO a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

CONSIDERANDO que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

CONSIDERANDO que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

CONSIDERANDO que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

RESOLVE:

Art. 1º. Aprovar a NBC TA 710 – “Informações Comparativas – Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 710.

Art. 2º. Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º. de janeiro de 2010.

Art. 3º. Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**
Presidente

Ata CFC nº. 931

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
NBC TA 710 – INFORMAÇÕES COMPARATIVAS – VALORES CORRESPONDENTES
E DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS COMPARATIVAS**

| Índice | Item |
|--|-------------|
| INTRODUÇÃO | |
| Alcance | 1 |
| Natureza das informações comparativas | 2 – 3 |
| Data de vigência | 4 |
| OBJETIVO | 5 |
| DEFINIÇÕES | 6 |
| REQUISITOS | |
| Procedimentos de auditoria | 7 – 9 |
| Relatório de auditoria – 19 | 10 |
| APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS | |
| Procedimentos de auditoria | A1 |
| Relatório de auditoria | A2 – A11 |

Apêndice: Exemplos de relatórios dos auditores independentes

Esta Norma deve ser lida juntamente com a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria.

Introdução

Alcance

1. Esta Norma trata da responsabilidade do auditor independente relacionadas às informações comparativas na auditoria de demonstrações contábeis. Quando as demonstrações contábeis do período anterior foram ou não auditadas por auditor independente antecessor, os requisitos e a orientação da NBC TA 510 referentes a saldos iniciais também se aplicam.

Natureza das informações comparativas

2. A natureza das informações comparativas que são apresentadas nas demonstrações contábeis da entidade depende dos requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável. Existem duas abordagens diferentes para a responsabilidade do auditor em relação a relatório referente a essas informações comparativas: valores correspondentes e demonstrações contábeis comparativas. A abordagem a ser adotada é frequentemente especificada por lei ou regulamentação, mas também pode ser especificada nos termos do trabalho. No Brasil, o item 42 da Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação de Demonstrações Contábeis para fins gerais já destaca a importância de que as informações contábeis do ano corrente apresentem as correspondentes informações de períodos anteriores, de forma consistente com a Lei das Sociedades Anônimas, que requer a apresentação dos valores correspondentes do exercício anterior. Adicionalmente, o item 38 da NBC T 19.27 – Apresentação das Demonstrações Contábeis requer que valores e informações narrativas e descritivas correspondentes ao ano anterior sejam apresentadas quando forem relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis do período corrente. Desta forma, as normas de auditoria que tratam da emissão de relatórios adotam a abordagem de valores correspondentes, ou seja, expressando opinião somente sobre o ano corrente, de forma consistente com o enfoque já adotado internacionalmente para demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as normas internacionais de relatórios financeiros (IFRS).
3. As diferenças básicas dos relatórios de auditoria entre as abordagens são:
 - (a) para valores correspondentes, a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis refere-se somente ao período corrente;
 - (b) para demonstrações contábeis comparativas, a opinião do auditor refere-se a cada período para o qual as demonstrações contábeis são apresentadas.

Esta Norma trata separadamente das exigências de apresentação de relatórios de auditoria para cada abordagem.

Data de vigência

4. Esta Norma é aplicável a auditorias de demonstrações contábeis para períodos iniciados a partir de 1º. de janeiro de 2010.

Objetivo

5. Os objetivos do auditor são:
 - (a) obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se as informações comparativas incluídas nas demonstrações contábeis foram apresentadas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os requisitos para informações comparativas na estrutura de relatório financeiro aplicável; e
 - (b) emitir relatório de acordo com as responsabilidades do auditor relacionadas com essa emissão.

Definições

6. Para fins das normas de auditoria, os termos a seguir possuem os seguintes significados:

Informações comparativas compreendem os valores e as divulgações incluídas nas demonstrações contábeis referentes a um ou mais períodos anteriores de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

Valores correspondentes são informações comparativas onde os valores e outras divulgações do período anterior são parte integrante das demonstrações contábeis do período corrente e devem ser lidas somente em relação aos valores e outras divulgações relacionados ao período corrente (denominados "valores do período corrente"). O nível de detalhes dos valores e das divulgações correspondentes apresentados é determinado principalmente por sua relevância em relação aos valores do período corrente.

Demonstrações contábeis comparativas são informações comparativas onde os valores e outras divulgações do período anterior estão incluídos para fins de comparação com as demonstrações contábeis do período corrente, mas, se auditadas, são mencionadas na opinião do auditor. O nível de informações incluídas nessas demonstrações contábeis comparativas é comparável com o das demonstrações contábeis do período corrente.

Para fins desta norma de auditoria, as referências a "período anterior" devem ser lidas como "períodos anteriores" quando as informações comparativas incluem valores e divulgações para mais de um período.

Requisitos

Procedimentos de auditoria

7. O auditor deve determinar se as demonstrações contábeis incluem as informações comparativas requeridas pela estrutura de relatório financeiro aplicável e se essas informações estão classificadas adequadamente e, para tanto, o auditor deve avaliar se:

- (a) as informações comparativas compreendem os valores e outras divulgações apresentados no período anterior ou, quando apropriado, se foram retificadas; e
 - (b) as políticas contábeis refletidas nas informações comparativas são consistentes com as aplicadas no período corrente ou, se houve mudanças nas políticas contábeis, se essas mudanças foram registradas de maneira apropriada e adequadamente apresentadas e divulgadas.
8. Se o auditor toma conhecimento de uma possível distorção relevante nas informações comparativas durante a execução da auditoria do período corrente, o auditor deve executar os procedimentos adicionais de auditoria necessários nas circunstâncias para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para determinar se existe distorção relevante. Se o auditor examinou as demonstrações contábeis do período anterior, ele deve cumprir também os requisitos relevantes da NBC TA 560 – Eventos Subsequentes, itens 14 a 17. Se as demonstrações contábeis do período anterior forem alteradas, o auditor deve determinar que as informações do período anterior apresentadas para fins de comparação correspondem às demonstrações contábeis alteradas.
9. Conforme requerido pela NBC TA 580 – Representações Formais, item 14, o auditor deve solicitar representações formais para todos os períodos mencionados na opinião do auditor independente. O auditor deve obter, também, uma representação formal específica sobre qualquer atualização feita para corrigir distorção relevante nas demonstrações contábeis do período anterior que afeta as informações comparativas (ver item A1).

Relatório de auditoria

Valores correspondentes

10. Quando são apresentados valores correspondentes, a opinião do auditor não deve mencionar os valores correspondentes exceto nas circunstâncias descritas nos itens 11, 12 e 14 (ver item A2).
11. Se o relatório do auditor independente no período anterior, conforme emitido anteriormente, incluiu uma opinião com ressalva, adversa ou abstenção de opinião e o assunto que gerou a modificação não está resolvido, o auditor deve incluir modificação na sua opinião sobre as demonstrações contábeis do período corrente. No parágrafo sobre a base para a modificação no relatório do auditor independente, o auditor deve:
- (a) mencionar os valores do período corrente e os valores correspondentes na descrição do assunto que gerou a modificação quando os efeitos ou possíveis efeitos do assunto sobre os valores do período corrente são relevantes; ou
 - (b) em outros casos, explicar que a opinião da auditoria contém modificação em decorrência dos efeitos ou possíveis efeitos do assunto não resolvido sobre a comparabilidade dos valores do período corrente e dos valores correspondentes (ver itens A3 a A5).

12. Se o auditor obtém evidência de auditoria de que existe distorção relevante nas demonstrações contábeis do período anterior sobre as quais foi emitida anteriormente uma opinião sem modificação e os valores correspondentes não foram adequadamente ajustados ou não foram feitas divulgações apropriadas, o auditor deve expressar uma opinião com ressalva ou uma opinião adversa no seu relatório sobre as demonstrações contábeis do período corrente. Essa opinião com ressalva ou adversa é sobre o efeito na comparação dos valores correntes com relação aos valores correspondentes nelas incluídos (ver item A6).

Demonstrações contábeis do período anterior auditadas por auditor independente antecessor

13. Se as demonstrações contábeis do período anterior foram examinadas por auditor independente antecessor e o auditor atual não está proibido por lei ou regulamento de mencionar o relatório do auditor independente antecessor sobre os valores correspondentes e decide fazer isso, ele deve especificar em um parágrafo de Outros Assuntos no seu relatório de auditoria independente:
 - (a) que as demonstrações contábeis do período anterior foram examinadas por um auditor independente antecessor;
 - (b) o tipo de opinião expressa pelo auditor independente antecessor e, se essa opinião conteve modificação, as razões para a modificação; e
 - (c) a data desse relatório (ver item A7).

Demonstrações contábeis do período anterior não auditadas

14. Se as demonstrações contábeis do período anterior não foram auditadas, o auditor deve especificar em um parágrafo de Outros Assuntos no relatório do auditor independente que os valores correspondentes não foram auditados. Essa declaração, contudo, não isenta o auditor do requisito de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se os saldos iniciais contêm distorções que afetam de forma relevante as demonstrações contábeis do período corrente (NBC TA 510, item 6).

Demonstrações contábeis comparativas

15. Quando são apresentadas demonstrações contábeis comparativas, a opinião do auditor deve referir-se a cada período para o qual as demonstrações contábeis são apresentadas, ou seja, a opinião sobre os dois períodos (ver itens 2, A8 e A9).
16. Ao emitir relatório sobre demonstrações contábeis cobrindo, também o período anterior, em conexão com a auditoria do período corrente, se a opinião atual (do mesmo auditor) sobre as demonstrações do período anterior for diferente da opinião expressa anteriormente, o auditor deve divulgar as razões substanciais para a opinião diferente em um no parágrafo de Outros Assuntos, de acordo com o item 8 da NBC TA 706 (ver também item A10 desta Norma).

Demonstrações contábeis do período anterior examinadas por auditor independente antecessor;

17. Se as demonstrações contábeis do período anterior foram auditadas por um auditor independente antecessor e, a menos que o relatório desse auditor independente antecessor sobre as demonstrações contábeis do período anterior seja reemitido com as demonstrações contábeis, além de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis do período corrente, o auditor deve especificar em um parágrafo de Outros Assuntos:
 - (a) que as demonstrações contábeis do período anterior foram examinadas por auditor independente antecessor;
 - (b) o tipo de opinião expressa pelo auditor independente antecessor e, se a opinião conteve modificação, as razões para a modificação; e
 - (c) a data desse relatório.
18. Se o auditor (atual) conclui que existe distorção relevante que afeta as demonstrações contábeis do período anterior sobre as quais o auditor independente antecessor emitiu anteriormente relatório sem modificação, o auditor (atual) deve comunicar a distorção para o nível apropriado da administração e, a menos que todos os responsáveis pela governança estejam envolvidos na administração da entidade (NBC TA 260 – Comunicação com os Responsáveis pela Governança, item 13), para os responsáveis pela governança, e solicitar que o auditor independente antecessor seja informado. Se as demonstrações contábeis do período anterior forem alteradas, e o auditor independente antecessor concordar em emitir novo relatório sobre as demonstrações contábeis alteradas do período anterior, o auditor (atual) deve emitir relatório somente sobre o período corrente (ver item A11).

Demonstrações contábeis do período anterior não auditadas

19. Se as demonstrações contábeis do período anterior não foram auditadas, o auditor deve especificar em um parágrafo de Outros Assuntos que as demonstrações contábeis comparativas não foram auditadas. Essa declaração, contudo, não isenta o auditor do requisito de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se os saldos iniciais contêm distorções que afetam de forma relevante as demonstrações contábeis do período corrente (NBC TA 510, item 6).

Aplicação e outros materiais explicativos

Procedimentos de auditoria

Representações formais (ver item 9)

- A1. No caso de demonstrações contábeis comparativas, são requeridas representações formais para todos os períodos mencionados na opinião do auditor porque a administração precisa reafirmar que as representações formais

que fez referentes ao período anterior continuam apropriadas. No caso de valores correspondentes, as representações formais são requeridas somente para o período corrente porque o auditor emite a opinião sobre essas demonstrações contábeis, que incluem os valores correspondentes. Entretanto, o auditor solicita uma representação formal específica sobre qualquer retificação feita para corrigir distorção relevante nas demonstrações contábeis do período anterior que afeta as informações comparativas.

Relatório de auditoria

Valores correspondentes não mencionados na opinião do auditor (ver item 10)

- A2. A opinião do auditor não menciona os valores correspondentes porque o auditor emite uma opinião sobre as demonstrações contábeis como um todo, incluindo os valores correspondentes.

Modificação no relatório do auditor independente sobre o período anterior não resolvida (ver item 11)

- A3. Quando o relatório do auditor independente no período anterior, conforme emitido anteriormente, incluiu uma modificação (opinião com ressalva, adversa ou abstenção de opinião) e o assunto que gerou a modificação está resolvido e adequadamente registrado ou apresentado nas demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, a opinião do auditor sobre o período corrente não precisa mencionar a modificação anterior.
- A4. Quando a opinião do auditor sobre o período anterior, conteve modificação conforme expressa anteriormente, o assunto não resolvido que gerou a modificação pode não ser relevante para os valores do período corrente. Contudo, pode ser necessária uma opinião com ressalva, adversa ou abstenção de opinião (conforme aplicável) sobre as demonstrações contábeis do período corrente, em decorrência dos efeitos ou possíveis efeitos do assunto não resolvido sobre a comparabilidade dos valores atuais e valores correspondentes.
- A5. Os exemplos ilustrativos A e B do Apêndice apresentam situações em que o relatório do auditor independente sobre o período anterior incluiu uma opinião modificada e o assunto que gerou a modificação não está resolvido.

Distorção nas demonstrações contábeis de período anterior (ver item 12)

- A6. Quando as demonstrações contábeis do período anterior contendo distorção não foram alteradas e não foi reemitido o relatório do auditor independente, mas os valores correspondentes foram adequadamente retificados ou foram feitas divulgações apropriadas nas demonstrações contábeis do período corrente, o relatório do auditor independente pode incluir um parágrafo de ênfase. Esse parágrafo de ênfase descreve as circunstâncias e menciona, quando relevante, que as divulgações que descrevem totalmente o assunto podem ser encontradas nas demonstrações contábeis (ver NBC TA 706).

Demonstrações contábeis do período anterior examinadas por um auditor independente antecessor (ver item 13)

- A7. O exemplo ilustrativo C do Apêndice apresenta um relatório do auditor independente quando as demonstrações contábeis do período anterior foram examinadas por um auditor independente antecessor e o auditor (atual) não está proibido por lei ou regulamento de mencionar o relatório do auditor independente antecessor sobre os valores correspondentes.

Demonstrações contábeis comparativas

Menção na opinião do auditor (ver item 15)

- A8. Considerando que o relatório do auditor independente sobre demonstrações contábeis comparativas é aplicado para as demonstrações contábeis de cada um dos períodos apresentados, o auditor pode expressar uma opinião com ressalva, adversa ou abster-se de expressar uma opinião, assim como incluir parágrafo de ênfase relacionado a um ou mais períodos, apesar de expressar uma opinião diferente sobre as demonstrações contábeis do outro período.

- A9. O exemplo ilustrativo D do Apêndice apresenta um relatório do auditor independente quando ele deve emitir relatório sobre as demonstrações contábeis do período corrente e do período anterior em conexão com a auditoria do período corrente. O relatório do período anterior incluiu uma opinião modificada e o assunto que gerou a modificação não está resolvido.

Opinião sobre demonstrações contábeis de períodos anteriores diferente da opinião emitida anteriormente (ver item 16)

- A10. Ao incluir, no relatório atual, opinião sobre as demonstrações contábeis do período anterior em conexão com a auditoria do período corrente, a opinião (do mesmo auditor) sobre as demonstrações contábeis do período anterior pode ser diferente da opinião expressa anteriormente, se o auditor tomar conhecimento de circunstâncias ou eventos que afetam as demonstrações contábeis de período anterior de forma relevante no decurso da auditoria do período corrente. Em algumas jurisdições, o auditor pode ter responsabilidades adicionais estabelecidas para evitar confiança futura no relatório do auditor independente emitido anteriormente sobre as demonstrações contábeis de períodos anteriores (ver itens 14 a 17 da NBC TA 560).

Demonstrações contábeis de períodos anteriores examinadas por um auditor independente antecessor (ver item 18)

- A11. O auditor independente antecessor pode não ter condição ou não querer reemitir o relatório de auditoria independente sobre as demonstrações contábeis do período anterior. A inclusão de parágrafo de Outros Assuntos no relatório do auditor independente (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) é contratado e obtém evidência de auditoria apropriada e suficiente para se satisfazer quanto à adequação da alteração, o seu relatório pode, também, incluir o seguinte parágrafo:

Como parte de nossos exames das demonstrações contábeis de 20X2, examinamos também os ajustes descritos na Nota Explicativa X que foram efetuados para alterar as demonstrações contábeis de 20X1. Em nossa opinião, tais ajustes são apropriados e foram corretamente efetuados. Não fomos contratados para auditar, revisar ou aplicar quaisquer outros procedimentos sobre as demonstrações contábeis da Companhia referentes ao exercício de 20X1 e, portanto, não expressamos opinião ou qualquer forma de asseguração sobre as demonstrações contábeis de 20X1 tomadas em conjunto.

Apêndice

Exemplos de relatórios dos auditores independentes

Exemplo A – Valores correspondentes (ver item A5)

Modelo de relatório para as circunstâncias descritas no item 11(a), como segue:

- O relatório do auditor independente sobre o período anterior, conforme emitido anteriormente, incluiu uma opinião com ressalva.
- O assunto que gerou a modificação não está resolvido.
- Os efeitos ou possíveis efeitos do assunto sobre os valores do período corrente são relevantes e requerem uma opinião com modificação referente aos valores do período corrente.

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES(1) SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

[Destinatário apropriado]

(2)

Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia ABC(3), que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1(4) e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa(5) para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

Responsabilidade da administração(6) da Companhia 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(7)

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 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 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 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(8). 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

Conforme discutido na Nota Explicativa X às demonstrações contábeis, não foi refletida nenhuma depreciação nas demonstrações contábeis, o que constitui desvio das práticas contábeis adotadas no Brasil. Isso é o resultado da decisão tomada pela administração no início do exercício anterior e nos levou a incluir uma ressalva na opinião de auditoria sobre as demonstrações contábeis referentes ao referido exercício. Com base no método linear de depreciação e em taxas anuais de 5% para edifícios e 20% para os equipamentos, o prejuízo do exercício findo em 20X1 deveria ser aumentado em \$ xxx (\$ em 20X0), enquanto que o imobilizado em 31/12/20X1 deveria ser reduzido em \$ xyxy pela depreciação acumulada (\$ xxx em 31/12/20X0) e o prejuízo acumulado seria aumentado em \$ xyxy em 31/12/20X1 (\$ xxx em 20X0).

Opinião com ressalva

Em nossa opinião, exceto pelos efeitos do assunto descrito no parágrafo sobre a base para opinião com ressalva, 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)]

[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]

(1) Título no plural em decorrência do uso mais frequente pelas firmas (pessoa jurídica), todavia deve ser adaptado às circunstâncias de auditor pessoa física.

- (2) No caso do relatório cobrir outros aspectos legais e regulatórios, seria necessário um subtítulo para especificar que essa primeira parte do relatório refere-se às demonstrações contábeis e após a opinião sobre elas e eventuais parágrafos de ênfase e de outros assuntos, seria incluso outro subtítulo.
- (3) No caso de, também, incluir demonstrações consolidadas adaptar o texto, inclusive no que tange a inclusão da expressão "e controlada".
- (4) Embora a Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação de Demonstrações Contábeis utilizada no Brasil determine a apresentação de demonstrações contábeis de forma comparativa e a Lei das Sociedades Anônimas fale em apresentação dos valores correspondentes do exercício anterior, não existe nenhuma determinação legal que estabeleça que o relatório do auditor independente deva incluir também opinião sobre o ano anterior, portanto, esta e as demais normas de auditoria que tratam da emissão de relatório adotam integralmente o modelo internacional em que o relatório cobre somente o ano corrente.
- (5) No caso de incluir outras demonstrações, como, por exemplo, a Demonstração do Valor Adicionado, este parágrafo e o da opinião devem ser adaptados para incluir essa outra demonstração.
- (6) Ou outro termo que seja apropriado no contexto da estrutura legal específica. Para relatórios emitidos no Brasil sobre entidades brasileiras deve ser utilizada essa expressão.
- (7) Adaptar no caso de auditor pessoa física ou firma individual.
- (8) Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos em conjunto com a auditoria das demonstrações contábeis, a redação desta sentença seria como segue: "Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e a adequada apresentação das demonstrações contábeis da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias.

Exemplo B – Valores correspondentes (ver item A5)

Modelo de relatório para as circunstâncias descritas no item 11(b), como segue:

- O relatório do auditor independente sobre o período anterior, conforme emitido anteriormente, incluiu uma opinião com ressalva.
- O assunto que gerou a modificação não está resolvido.
- Os efeitos ou possíveis efeitos do assunto sobre os valores do período corrente são irrelevantes, mas requerem uma opinião com modificação do auditor em decorrência dos efeitos ou possíveis efeitos do assunto não resolvido sobre a comparabilidade dos valores do período corrente e valores correspondentes.

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES(1) SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

[Destinatário apropriado]

(2)

Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia ABC(3), que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1(4) e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa(5) para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

Responsabilidade da administração da Companhia(6) 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(7)

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 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 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 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(8). 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

Por termos sido nomeados auditores da Companhia ABC durante o exercício de 20X0, não foi possível acompanhar a contagem física dos estoques no início desse período ou nos satisfazer por meios alternativos quanto a essas quantidades em estoque. Uma vez que os estoques iniciais afetam a determinação dos resultados das operações, não conseguimos determinar se teria havido necessidade de ajustes em relação aos

resultados das operações e lucros acumulados iniciais para 20X0. Nossa opinião de auditoria sobre as demonstrações contábeis para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X0 conteve modificação. Nossa opinião sobre as demonstrações contábeis do período corrente também incluiu modificação em decorrência do possível efeito desse assunto sobre a comparabilidade dos valores do período corrente e valores correspondentes.

Opinião com ressalva

Em nossa opinião, exceto pelos possíveis efeitos sobre os valores correspondentes do assunto descrito no parágrafo sobre a base para opinião com ressalva, 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)]

[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]

- (1) Título no plural em decorrência do uso mais frequente pelas firmas (pessoa jurídica), todavia deve ser adaptado às circunstâncias de auditor pessoa física.
- (2) No caso do relatório cobrir outros aspectos legais e regulatórios, seria necessário um subtítulo para especificar que essa primeira parte do relatório refere-se às demonstrações contábeis e após a opinião sobre elas e eventuais parágrafos de ênfase e de outros assuntos, seria incluso outro subtítulo.
- (3) No caso de, também, incluir demonstrações consolidadas adaptar o texto, inclusive no que tange a inclusão da expressão "e controlada".
- (4) Embora a Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação de Demonstrações Contábeis utilizada no Brasil determine a apresentação de demonstrações contábeis de forma comparativa e a Lei das Sociedades Anônimas fale em apresentação dos valores correspondentes do exercício anterior, não existe nenhuma determinação legal que estabeleça que o relatório do auditor independente deva incluir também opinião sobre o ano anterior, portanto, esta e as demais normas de auditoria que tratam da emissão de relatório adotam integralmente o modelo internacional em que o relatório cobre somente o ano corrente.
- (5) No caso de incluir outras demonstrações, como, por exemplo, a Demonstração do Valor Adicionado, este parágrafo e o da opinião devem ser adaptados para incluir essa outra demonstração.
- (6) Ou outro termo que seja apropriado no contexto da estrutura legal específica. Para relatórios emitidos no Brasil sobre entidades brasileiras deve ser utilizada essa expressão.

- (7) Adaptar no caso de auditor pessoa física ou firma individual.
- (8) Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos em conjunto com a auditoria das demonstrações contábeis, a redação desta sentença seria como segue: "Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e a adequada apresentação das demonstrações contábeis da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias.

Exemplo C – Valores correspondentes (ver item A7)

Exemplo de relatório para as circunstâncias descritas no item 13, como segue:

- As demonstrações contábeis do período anterior foram examinadas por auditor independente antecessor.
- O auditor não está proibido por lei ou regulamento de mencionar o relatório do auditor independente antecessor sobre os valores correspondentes e decide fazer isso.

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES(1) SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

[Destinatário apropriado]

(2)

Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia ABC(3), que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1(4) e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa(5) para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

Responsabilidade da administração da Companhia(6) 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(7)

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 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 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 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(8). 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.

Outros assuntos

As demonstrações contábeis da Companhia ABC para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X0 foram examinadas por outros auditores independentes que emitiram relatório em 31 de março de 20X1 com uma opinião sem modificação sobre essas demonstrações contábeis.

[Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório)]

[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]

(1) Título no plural em decorrência do uso mais frequente pelas firmas (pessoa jurídica), todavia deve ser adaptado às circunstâncias de auditor pessoa física.

(2) No caso do relatório cobrir outros aspectos legais e regulatórios, seria necessário um subtítulo para especificar que essa primeira parte do relatório refere-

se às demonstrações contábeis e após a opinião sobre elas e eventuais parágrafos de ênfase e de outros assuntos, seria incluso outro subtítulo.

- (3) No caso de, também, incluir demonstrações consolidadas adaptar o texto, inclusive no que tange a inclusão da expressão "e controlada".
- (4) Embora a Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação de Demonstrações Contábeis utilizada no Brasil determine a apresentação de demonstrações contábeis de forma comparativa e a Lei das Sociedades Anônimas fale em apresentação dos valores correspondentes do exercício anterior, não existe nenhuma determinação legal que estabeleça que o relatório do auditor independente deva incluir também opinião sobre o ano anterior, portanto, esta e as demais normas de auditoria que tratam da emissão de relatório adotam integralmente o modelo internacional em que o relatório cobre somente o ano corrente.
- (5) No caso de incluir outras demonstrações, como, por exemplo, a Demonstração do Valor Adicionado, este parágrafo e o da opinião devem ser adaptados para incluir essa outra demonstração.
- (6) Ou outro termo que seja apropriado no contexto da estrutura legal específica. Para relatórios emitidos no Brasil sobre entidades brasileiras deve ser utilizada essa expressão.
- (7) Adaptar no caso de auditor pessoa física ou firma individual.
- (8) Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos em conjunto com a auditoria das demonstrações contábeis, a redação desta sentença seria como segue: "Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e a adequada apresentação das demonstrações contábeis da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias.

Exemplo D - Demonstrações contábeis comparativas (ver item A9)

Modelo de relatório para as circunstâncias descritas no item 15, como segue:

- O auditor deve emitir relatório sobre as demonstrações contábeis do período corrente e do período anterior em conexão com a auditoria do período corrente.
- O relatório do auditor independente sobre o período anterior, conforme emitido anteriormente, incluiu uma opinião com ressalva.
- O assunto que gerou a ressalva não está resolvido.
- Os efeitos ou possíveis efeitos do assunto sobre os valores do período corrente são relevantes para as demonstrações contábeis do período corrente e do período anterior e requerem uma modificação na opinião do auditor.

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES(1) SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

[Destinatário apropriado]

(2)

Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia ABC(3), que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1 e 20X0 e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa(4) para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

Responsabilidade da administração da Companhia(5) 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(6)

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 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 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 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(7). 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.

Base para opinião com ressalva

Conforme discutido na Nota Explicativa X às demonstrações contábeis, não foi registrada nenhuma depreciação nas demonstrações contábeis, o que constitui desvio das práticas contábeis adotadas no Brasil. Com base no método linear de depreciação e em taxas anuais de 5% para edifícios e 20% para os equipamentos, o prejuízo do exercício findo em 31 de dezembro de 20X1 deveria ser aumentado em \$ xxx (\$ yyy em 20X0), enquanto que o imobilizado em 31 de dezembro de 20X1 deveria ser

reduzido pela depreciação acumulada de \$ xyxy (\$ xxx em 20X0) e o prejuízo acumulado deveria ser aumentado em \$ xyxy em 20X1 e \$ xxx em 20X0.

Opinião com ressalva

Em nossa opinião, exceto pelos efeitos do assunto descrito no parágrafo sobre a base para opinião com ressalva, 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 e 20X0, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para os exercícios findos naquelas datas, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

[Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório)]

[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]

- (1) Título no plural em decorrência do uso mais frequente pelas firmas (pessoa jurídica), todavia deve ser adaptado às circunstâncias de auditor pessoa física.
- (2) No caso do relatório cobrir outros aspectos legais e regulatórios, seria necessário um subtítulo para especificar que essa primeira parte do relatório refere-se às demonstrações contábeis e após a opinião sobre elas e eventuais parágrafos de ênfase e de outros assuntos, seria incluso outro subtítulo.
- (3) No caso de, também, incluir demonstrações consolidadas adaptar o texto, inclusive no que tange a inclusão da expressão "e controlada".
- (4) No caso de incluir outras demonstrações, como, por exemplo, a Demonstração do Valor Adicionado, este parágrafo e o da opinião devem ser adaptados para incluir essa outra demonstração.
- (5) Ou outro termo que seja apropriado no contexto da estrutura legal específica. Para relatórios emitidos no Brasil sobre entidades brasileiras deve ser utilizada essa expressão.
- (6) Adaptar no caso de auditor pessoa física ou firma individual.
- (7) Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos em conjunto com a auditoria das demonstrações contábeis, a redação desta sentença seria como segue: "Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e a adequada apresentação das demonstrações contábeis da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias.