

COMUNICADO TÉCNICO IBRACON No 2/2018

Emissão de relatórios de revisão sobre as Informações Trimestrais – ITR elaboradas por entidades de incorporação imobiliária para os trimestres findos em 2018, em atendimento ao Ofício Circular/CVM/SNC/SEP 01/2018.

Objetivo

1. Este Comunicado Técnico (CT) tem por objetivo orientar os auditores independentes na emissão de relatórios de revisão sobre as Informações Trimestrais – ITR elaboradas por entidades de incorporação imobiliária registradas na Comissão de Valores Mobiliários (“CVM”), para os trimestres do exercício de 2018. A orientação é necessária, dado ao andamento das discussões sobre o impacto do pronunciamento técnico CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente nas demonstrações contábeis das entidades de incorporação imobiliária.

Introdução

2. O CPC 47 foi emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em 25 de novembro de 2016, através da NBC TG 47, e aprovado também pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) em 22 de dezembro de 2016, por meio da Deliberação CVM 672, e tem sua vigência iniciada a partir dos exercícios iniciados em, ou após, 1º de janeiro de 2018. O CPC 47 se correlaciona ao *IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers*, emitido pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). O CPC 47 substitui as normas, interpretações e orientações existentes sobre receita, incluindo, entre outros, o CPC 30 – Receitas, o CPC 17 – Contratos de Construção, e a ICPC 02 – Contrato de Construção do Setor Imobiliário, e estabelece princípios e critérios a serem adotados para apresentação, mensuração e reconhecimento de receita.
3. De acordo com o CPC 47, uma entidade deve identificar quais são as promessas para transferir ao cliente um bem ou serviço, e avaliar quais dessas promessas são distintas para as quais a entidade avalia o reconhecimento de receita de forma individual. O pronunciamento atribui o termo “obrigação de desempenho” a essas promessas de bem ou serviço que sejam distintas. Na determinação quanto ao momento de reconhecimento de receita de obrigação de desempenho, a entidade deve avaliar quando ocorre a transferência de controle do bem ou serviço ao cliente, identificando se os critérios para reconhecimento ao longo do tempo são atendidos, e, caso não sejam, a entidade deve reconhecer a receita em um momento específico.
4. A avaliação quanto ao critério a ser adotado para o reconhecimento de receita de contratos de incorporação imobiliária residencial no Brasil tem sido objeto de relevante debate ao longo dos últimos anos. Em 2010 o CPC emitiu a Orientação OCPC 04 – Aplicação da Interpretação Técnica ICPC 02 às Entidades de Incorporação Imobiliária Brasileiras, que tem sido utilizada na base de elaboração

das demonstrações contábeis de entidades de incorporação imobiliária no Brasil. Nos exercícios anteriores a 2018, ao avaliar o critério de reconhecimento de receita à luz do OCPC 04, as entidades de incorporação imobiliária concluíram que existia uma transferência de riscos e benefícios de forma contínua, e, conseqüentemente, que o critério de reconhecimento de receita ao longo do tempo, também conhecido como POC (*Percentage of Completion method*), seria o mais adequado.

5. Considerando o cenário à época, e o entendimento do IBRACON exposto no Comunicado Técnico IBRACON 05/2011 (R2), as entidades de incorporação imobiliária no Brasil têm elaborado demonstrações contábeis tendo como base de elaboração 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)”. Tal base de elaboração considera a Orientação OCPC 04 sobre a aplicação da Interpretação Técnica ICPC 02 às Entidades de Incorporação Imobiliária no Brasil.
6. Após a emissão da IFRS 15 pelo IASB, o CPC constituiu um grupo de trabalho em 2016 para analisar os impactos da adoção do IFRS 15 (e, conseqüentemente, do CPC 47) para entidades de incorporação imobiliária. Como resultado das discussões desse grupo, uma revisão do OCPC 04 (versão R1) foi colocada em audiência pública no ano de 2017. Durante as discussões do grupo de trabalho do CPC, e como parte do processo de audiência pública, o IBRACON indicou a existência de dúvidas razoáveis quanto a se os critérios de reconhecimento de receita ao longo do tempo do CPC 47 e IFRS 15 são efetivamente atendidos para determinados tipos de contratos de venda de unidades imobiliárias residenciais, recomendando que o CPC efetuasse uma consulta sobre o tema ao *IFRS Interpretations Committee* (IFRS IC). Tal consulta foi submetida ao IFRS IC contendo considerações sobre as características comuns de contratos de incorporação imobiliária no Brasil. Cabe lembrar que essa consulta englobou os contratos de venda de unidades imobiliárias financiadas pelo próprio incorporador ou por instituições financeiras, não se aplicando aos contratos de venda na modalidade de crédito associativo e outros tipos de contratos que possuam características diferentes da descritas na consulta.
7. Considerando que até dezembro de 2017, não havia uma deliberação definitiva do IFRS IC, e a iminência do início da vigência do CPC 47 a partir de 1º de janeiro de 2018, a CVM emitiu o Ofício-Circular CVM/SNC/SEP/nº 01/2008 orientando que fosse mantido o tratamento contábil emanado da OCPC 04 que veio sendo dado até então para o reconhecimento de receitas de incorporadoras imobiliárias nos contratos referidos anteriormente, até que o CPC pudesse concluir sua análise sobre o tema após a manifestação definitiva do IFRS IC.
8. O IFRS IC analisou o assunto inicialmente em sua reunião de setembro de 2017, e, após um período em que sua decisão de agenda tentativa esteve disponível para

comentários, finalizou a discussão em março de 2018¹. O IFRS IC analisou os fatos descritos na consulta enviada e nos comentários recebidos e concluiu que nenhum dos critérios para reconhecimento de receita ao longo do tempo previstos no parágrafo 35 do IFRS 15 foram atendidos, e, dessa forma, a entidade deveria reconhecer a receita em um momento específico no tempo, aplicando o parágrafo 38 do IFRS 15.²

9. O CPC deliberou em sua reunião de abril de 2018 a formação de um novo grupo de trabalho para avaliar qual o tipo de manifestação que deverá ser feita pelo CPC, considerando as conclusões manifestadas pelo IFRS IC quanto a esse tema. Entretanto, até a data da emissão deste CT, nenhuma orientação ou norma que pudesse substituir a versão do OCPC 04, vigente desde 2010, havia sido emitida.
10. A partir da vigência do CPC 47, a avaliação sobre o reconhecimento de receita ao longo do tempo para entidades de incorporação imobiliária foi objeto de manifestação da CVM, por meio do item 6 (Reconhecimento de Receita – POC: IFRS n. 15 x IFRIC n.15) do Ofício Circular/CVM/SNC/SEP 01/2018³. O último parágrafo do referido item do Ofício Circular inclui o seguinte:

*“(...) Enquanto o processo de discussão da OCPC 04 não for concluído e de forma a permitir a previsibilidade normativa, evitar prejuízos informacionais ao mercado de capitais brasileiro e evitar transtornos aos departamentos de contabilidade e controladoria das empresas, as áreas técnicas da CVM orientam o mercado no sentido de observar o que está previsto na **OCPC n. 04 ora vigente**, aprovada pela Deliberação CVM nº 653/2010, aplicando-se os ajustes que se fizerem necessários em função da vigência da IFRS n. 15 para 01.01.2018, quando da elaboração das demonstrações contábeis das entidades de incorporação imobiliária no Brasil nos exercícios encerrados em ou após 31.12.2017.”*

Entendimento e orientação aos auditores

11. Conforme descrito no item 10 acima, o processo de revisão da OCPC 04 não foi finalizado pelo CPC, nem a sua versão atual foi formalmente revogada pelos órgãos reguladores. Adicionalmente, o Ofício Circular CVM/SNC/SEP 01/2018 contém orientação explícita para que as entidades reguladas pela CVM, na elaboração de suas demonstrações contábeis, observem a OCPC 04, ora vigente, enquanto o processo de discussão sobre a eventual revisão da Orientação não seja concluído.

¹ Documentos e gravações das reuniões estão disponíveis em <http://www.ifrs.org/groups/ifrs-interpretations-committee/#meetings>; as referências dos documentos preparados para a reunião são: (i) reunião em 12 de setembro de 2017 – “*Pattern of revenue recognition in a real estate contract (IFRS 15), AP2: Initial Consideration*”; (ii) reunião de 13 de março de 2018 – “*IFRS 15 AP2C: Revenue recognition in a real estate contract – Agenda decision to finalize*”

² A decisão de agenda finalizada encontra-se disponível em <http://www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric-updates/march-2018>, item “*Revenue recognition in a real estate contract (IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers)—Agenda Paper 2C*”

³ Esse tema já havia sido abordado no ano anterior, através do item 8 (Reconhecimento de Receita – POC: IFRS n.15 x IFRIC n.15) do Ofício Circular CVM/SNC/SEP 01/2017.

12. Entendemos que a orientação disposta pela CVM refere-se exclusivamente à manutenção dos critérios sobre o reconhecimento de receita ao longo do tempo (POC) – ou seja, se as entidades de incorporação imobiliária têm reconhecido receita ao longo do tempo para determinados contratos de incorporação imobiliária residencial no Brasil, seguindo a OCPC 04, essas entidades devem manter sua prática contábil de reconhecimento de receita ao longo do tempo, por orientação da CVM, enquanto as discussões no CPC não forem concluídas. Porém, conforme destacado no parágrafo transcrito no item 10 acima, essas entidades deverão observar se outros ajustes no reconhecimento, na mensuração e na apresentação da receita são necessários devido à aplicação do CPC 47, em decorrência de outros requisitos desse pronunciamento que não os que tratam especificamente do momento de reconhecimento de receita.

Elaboração das Informações Trimestrais - ITR

13. Dada a particularidade do cenário ora disposto, se espera que as entidades de incorporação imobiliária aqui referidas incluam em sua base de elaboração uma afirmação de que as Informações Trimestrais – ITR foram elaboradas de acordo com *“Pronunciamento Técnico CPC 21(R1) – Demonstração Intermediária e com a norma internacional IAS 34 – Interim Financial Reporting, contemplando a orientação contida no Ofício Circular/CVM/SNC/SEP 01/2018, relacionada à aplicação da Orientação OCPC 04, emitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e aprovada pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e Conselho Federal de Contabilidade (CFC), sobre o reconhecimento de receitas ao longo do tempo, assim como apresentadas de forma condizente com as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, aplicáveis à elaboração das Informações Trimestrais - ITR”*.
14. Consequentemente, o IBRACON entende que a manutenção de uma prática contábil de reconhecimento de receita ao longo do tempo (POC) por entidades de incorporação imobiliárias no Brasil que elaborarem suas Informações Trimestrais – ITR de acordo com a base de elaboração citada acima, adequadamente divulgada, não resulta na necessidade de modificação da conclusão do auditor no relatório de revisão trimestral dessas entidades. Dada a natureza do assunto, o auditor deve incluir um parágrafo de ênfase chamando a atenção sobre a base de elaboração utilizada pela entidade na elaboração de suas Informações Trimestrais – ITR, conforme modelo apresentado no anexo desse CT.
15. Os auditores devem assegurar que o relatório de revisão está consistente com as representações da administração, incluindo a declaração sobre a base de elaboração em notas explicativas conforme disposto no item 14 desse CT.

Vigência e escopo

16. Essa orientação é inerentemente provisória, para os trimestres findos em 2018, pois está condicionada à conclusão das discussões no CPC e pelos órgãos reguladores

relevantes, incluindo CVM e CFC, sobre a manutenção ou não do reconhecimento de receita ao longo do tempo para determinados contratos de incorporação imobiliária no Brasil e eventual revisão, manutenção ou não do OCPC 04. Dessa forma, espera-se que esse CT seja revisado ou revogado em consequência dessas conclusões esperadas ao longo do exercício de 2018.

17. Esse CT aplica-se somente para as entidades que elaborem suas Informações Trimestrais – ITR de acordo com a base de elaboração descrita no item 14, e não deve ser utilizado em outros cenários.

Modelo

18. Para possibilitar uma desejável consistência na emissão dos relatórios de revisão trimestral sobre as Informações Trimestrais – ITR elaboradas por entidades de incorporação imobiliária para trimestres findos em 2018, em atendimento das normas da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), esse CT inclui um Anexo com modelos de relatórios a serem utilizados pelos auditores nessas circunstâncias.

São Paulo, 04 de maio de 2018.

Francisco A. M. Sant’Anna
Presidente da Diretoria Nacional

Rogério Hernandez Garcia
Diretor Técnico

Anexo I – Modelo aplicável quando a Companhia faz referência ao IAS 34 em sua base de elaboração para ambas as informações individuais e consolidadas

Relatório sobre a revisão de informações trimestrais-ITR

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

[Nome da entidade]

[Cidade - Estado] (*sede da entidade*)

Introdução

Revisamos as informações contábeis intermediárias, individuais e consolidadas, da [Nome da Entidade] (Companhia), contidas no Formulário de Informações Trimestrais – ITR referente ao trimestre findo em XX de XXXX de 2018, que compreendem o balanço patrimonial em XX de XXXX de 2018 e as respectivas demonstrações do resultado e do resultado abrangente para o[(s)] período[(s)] de três e [seis ou nove] (**adaptar quando aplicável**) meses findo[(s)] naquela data e das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa, para o para o período de [três ou seis ou nove] (**adaptar quando aplicável**) meses findos naquela data, incluindo as notas explicativas.

A administração da Companhia é responsável pela elaboração das informações contábeis intermediárias individuais e consolidadas de acordo com Pronunciamento Técnico CPC 21(R1) – Demonstração Intermediária e com a norma internacional IAS 34 – *Interim Financial Reporting*, contemplando a orientação contida no Ofício Circular/CVM/SNC/SEP 01/2018 relacionado à aplicação da Orientação OCPC 04, sobre o reconhecimento de receitas ao longo do tempo, assim como a apresentação dessas informações de forma condizente com as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, aplicáveis à elaboração das Informações Trimestrais - ITR. Nossa responsabilidade é a de expressar uma conclusão sobre essas informações contábeis intermediárias com base em nossa revisão.

Alcance da revisão

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

Conclusão sobre as informações intermediárias individuais e consolidadas

Com base em nossa revisão, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que as informações contábeis intermediárias individuais e consolidadas incluídas nas informações trimestrais acima referidas não foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo o Pronunciamento Técnico CPC 21(R1) – Demonstração Intermediária e com a norma internacional IAS 34 – *Interim Financial Reporting*, contemplando a orientação contida no Ofício Circular/CVM/SNC/SEP 01/2018 relacionado à aplicação da Orientação OCPC 04, sobre o reconhecimento de receitas ao longo do tempo, assim como a apresentação dessas informações de forma condizente com as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, aplicáveis à elaboração das Informações Trimestrais - ITR.

Ênfase

Conforme descrito na Nota X, as informações contábeis intermediárias, individuais e consolidadas, foram elaboradas de acordo com o CPC 21 (R1) e IAS 34 contemplando a orientação contida no Ofício Circular/CVM/SNC/SEP 01/2018 relacionado à aplicação da Orientação OCPC 04 ora vigente, sobre o reconhecimento de receitas ao longo do tempo, enquanto o processo de discussão da OCPC 04 não for concluído. Nossa conclusão não está ressalvada em função desse assunto.

Outros Assuntos - Demonstrações do valor adicionado

As informações trimestrais acima referidas incluem as demonstrações do valor adicionado (DVA), individuais e consolidadas, referentes ao período de três [seis ou nove] meses findo em ___ de ____ de 2018, elaboradas sob a responsabilidade da administração da Companhia e apresentadas como informação suplementar para fins de IAS 34. Essas demonstrações foram submetidas a procedimentos de revisão executados em conjunto com a revisão das informações trimestrais, com o objetivo de concluir se elas estão conciliadas com as informações contábeis intermediárias e registros contábeis, conforme aplicável, e se sua forma e conteúdo estão de acordo com os critérios definidos no Pronunciamento Técnico CPC 09 – “Demonstração do Valor Adicionado”. Com base em nossa revisão, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que não foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, segundo os critérios definidos nesse Pronunciamento Técnico e de forma consistente em relação às informações contábeis intermediárias individuais e consolidadas tomadas em conjunto.

[Local (localidade do escritório do auditor 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 I – Modelo aplicável quando a Companhia faz referência ao IAS 34 em sua base de elaboração apenas para as informações consolidadas

Relatório sobre a revisão de informações trimestrais-ITR

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

[Nome da entidade]

[Cidade - Estado] (*sede da entidade*)

Introdução

Revisamos as informações contábeis intermediárias, individuais e consolidadas, da [Nome da Entidade] (Companhia), contidas no Formulário de Informações Trimestrais – ITR referente ao trimestre findo em XX de XXXX de 2018, que compreendem o balanço patrimonial em XX de XXXX de 2018 e as respectivas demonstrações do resultado e do resultado abrangente para o[(s)] período[(s)] de três e [seis ou nove] (**adaptar quando aplicável**) meses findo[(s)] naquela data e das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa, para o para o período de [três ou seis ou nove] (**adaptar quando aplicável**) meses findos naquela data, incluindo as notas explicativas.

A administração da Companhia é responsável pela elaboração das informações contábeis intermediárias individuais e consolidadas de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 21(R1) – Demonstração Intermediária, contemplando a orientação contida no Ofício Circular/CVM/SNC/SEP 01/2018 relacionado à aplicação da Orientação OCPC 04, sobre o reconhecimento de receitas ao longo do tempo, e das informações contábeis intermediárias consolidadas de acordo com o a norma internacional IAS 34 – Interim Financial Reporting, contemplando a orientação contida no Ofício Circular/CVM/SNC/SEP 01/2018 relacionado à aplicação da Orientação OCPC 04, sobre o reconhecimento de receita ao longo do tempo, assim como a apresentação dessas informações de forma condizente com as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, aplicáveis à elaboração das Informações Trimestrais - ITR. Nossa responsabilidade é a de expressar uma conclusão sobre essas informações contábeis intermediárias com base em nossa revisão.

Alcance da revisão

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

significativos que poderiam ser identificados em uma auditoria. Portanto, não expressamos uma opinião de auditoria.

Conclusão sobre as informações intermediárias individuais e consolidadas elaboradas de acordo com o CPC 21 (R1), contemplando a orientação contida no Ofício Circular/CVM/SNC/SEP 01/2018

Com base em nossa revisão, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que as informações contábeis intermediárias individuais e consolidadas incluídas nas informações trimestrais acima referidas não foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo o Pronunciamento Técnico CPC 21(R1) – Demonstração Intermediária, contemplando a orientação contida no Ofício Circular/CVM/SNC/SEP 01/2018 relacionado à aplicação da Orientação OCPC 04, sobre o reconhecimento de receitas ao longo do tempo, assim como a apresentação dessas informações de forma condizente com as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, aplicáveis à elaboração das Informações Trimestrais - ITR.

Conclusão sobre as informações intermediárias consolidadas elaboradas de acordo com a norma internacional IAS 34 – Interim Financial Reporting, contemplando a orientação contida no Ofício Circular/CVM/SNC/SEP 01/2018

Com base em nossa revisão, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que as informações contábeis intermediárias consolidadas incluídas nas informações trimestrais acima referidas não foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a norma internacional IAS 34 – *Interim Financial Reporting*, contemplando a orientação contida no Ofício Circular/CVM/SNC/SEP 01/2018 relacionada à aplicação da Orientação OCPC 04, sobre o reconhecimento de receitas ao longo do tempo, assim como a apresentação dessas informações de forma condizente com as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, aplicáveis à elaboração das Informações Trimestrais - ITR.

Ênfase

Conforme descrito na Nota X, as informações contábeis intermediárias foram elaboradas de acordo com as o CPC 21 (R1) (nas informações consolidadas e individuais) e IAS 34 (nas informações consolidadas) contemplando a orientação contida no Ofício Circular/CVM/SNC/SEP 01/2018 relacionado à aplicação da Orientação OCPC 04 ora vigente, sobre o reconhecimento de receitas ao longo do tempo, enquanto o processo de discussão da OCPC 04 não for concluído. Nossa conclusão não está ressalvada em função desse assunto.

Outros Assuntos - Demonstrações do valor adicionado

As informações trimestrais acima referidas incluem as demonstrações do valor adicionado (DVA), individuais e consolidadas, referentes ao período de três [seis ou nove] meses findo em __ de ____ de 2018, elaboradas sob a responsabilidade da administração da Companhia e apresentadas como informação suplementar para fins de IAS 34. Essas demonstrações foram submetidas a procedimentos de revisão executados em conjunto com a revisão das informações trimestrais, com o objetivo de concluir se elas estão conciliadas com as informações contábeis intermediárias e registros contábeis, conforme aplicável, e se sua forma e conteúdo estão de acordo com os critérios definidos no Pronunciamento Técnico CPC 09 – “Demonstração do Valor Adicionado”. Com base em nossa revisão, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que não foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, segundo os critérios definidos nesse Pronunciamento Técnico e de forma consistente em relação às informações contábeis intermediárias individuais e consolidadas tomadas em conjunto.

[Local (localidade do escritório do auditor 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]