

Acadêmicos explicam os Pronunciamentos Contábeis

Contribuição da Academia à disseminação
do Conhecimento Técnico



Academia Paulista
de Contabilidade

Créditos

Edição:

De León Comunicações
Av. Dr. Luiz da Rocha Miranda, 159
4º andar - CEP: 04.344-010
São Paulo - SP
Telefone: 11-5017-7604
www.deleon.com.br

Coordenação Editorial

Lenilde Plá de León

Comissão Editorial

Domingos Orestes Chiomento - presidente
Angela Zechinelli Alonso - coordenadora
acadêmica

Autores dos textos técnicos

Adriano Gilioli
Alexandre Sanches Garcia
Angela Zechinelli Alonso
Artemio Bertholini
Charles Barnsley Holland
Claudio Avelino Mac-Knight Filippi
Domingos Orestes Chiomento
Edison Arisa Pereira
Elizabeth Castro Maurenza de Oliveira
Gildo Freire de Araújo
Hatiro Shimomoto
Irineu De Mula
João Miguel Silva
Joaquim Carlos Monteiro de Carvalho
Jorge Roberto Manoel
José Donizete Valentina
Mauro Fernando Gallo
Sérgio Roberto Monello
Telma Tiberio Gouveia
Valmir Leôncio da Silva
Walter Arnaldo Andreoli

Projeto Gráfico e Diagramação

Eros Casabranca

Revisão

Danielle Ruas

Fotografia

Arquivos da APC

Impressão

Colorsystem Gráfica Digital e Offset
Business Park Osasco - Portaria 1
Av dos Autonomistas, 4900
Galpao - pr 212 e 213 - Bairro KM 18
CEP 06194-060 - Osasco - SP
Telefone: 11-3789.1900
www.colorsystm.com.br
Tiragem: 2.000 exemplares

Número ISBN: 978-65-81204-00-6

Copyright 2019

Todos os direitos autorais reservados.
Nenhuma parte desta obra pode ser
reproduzida ou utilizada seja por que
meios forem - eletrônicos, ou mecânicos,
inclusive foto cópias ou gravações, ou por
sistemas de armazenamento e recuperação
de dados - sem consentimento, por escrito
da Academia Paulista de Contabilidade.

Academia Paulista de Contabilidade - APC
Rua Rosa e Silva, nº 60 - Higienópolis
CEP: 01.230-020 - São Paulo -SP
Telefone: 11-3824-5400 - ramais 1631/1632
www.apcsp.org.br

Acadêmicos explicam os Pronunciamentos Contábeis

Contribuição da Academia à disseminação
do Conhecimento Técnico

1ª Edição

São Paulo

2019

Academia Paulista de Contabilidade - APC



Diretoria da Academia Paulista de Contabilidade - APC

Gestão 2018-2020

Presidente: **Domingos Orestes Chiomento**

Vice-presidente: **José Serafim Abrantes**

1º Secretário: **Joaquim Carlos Monteiro de Carvalho**

2º Secretário: **Angela Zechinelli Alonso**

1º Tesoureiro: **Walter Arnaldo Andreoli**

2º Tesoureiro: **Irineu De Mula**

Conselho Consultivo

Antoninho Marmo Trevisan

José Antonio de Godoy

Odilon Luiz de Oliveira

João Miguel Silva

Luiz Antonio Balamint

Câmara de Contas

Ernesto Rubens Gelbcke

João Aleixo Pereira

Silvio Lopes Carvalho

Suplente: **Sérgio Roberto Monello**



Academia Paulista
de Contabilidade

Dedicatória

**Aos grandes vultos da
Contabilidade que ajudaram a
perpetuar a profissão**

Prefácio

Domingos Orestes Chiomento

Presidente APC - Gestão 2018 - 2020

O embrião das Academias Contábeis nos Estados surgiu durante o V Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado em Belo Horizonte, Minas Gerais, no ano de 1952, por sugestão do ilustre contador Joaquim Monteiro de Carvalho, ideia que foi aceita de imediato, com o Estado de Minas Gerais fundando sua Academia e seu Centro de Pesquisas Contábeis.

Na sequência, sensibilizado com a iniciativa, o também ilustre contador paulista Francisco D'Áuria promoveu a fundação da Academia Paulista de Contabilidade, no dia 25 de abril de 1952, conforme consta na página nº 31, do seu livro “Cinquenta Anos de Contabilidade”, que abrange o período 1903 a 1953. Exatamente um ano após, no dia 25 de abril de 1953 - Dia do Contabilista, o Sindicato dos Contabilistas de São Paulo realizou sessão, em sua sede, em que foi empossada a sua Diretoria e também a da Academia Paulista de Contabilidade.

Por longo período a Academia Paulista de Contabilidade realizou intenso trabalho em defesa dos interesses dos profissionais da Contabilidade e em prol do aperfeiçoamento científico da profissão. Contudo, com o passar dos anos, pelas circunstâncias sociais do País, e pelo desenrolar da vida, que subtraiu do nosso convívio alguns dos mais renomados contabilistas da época, inclusive o saudoso professor Francisco D'Áuria, as atividades da Academia foram paulatinamente sendo desativadas.

Mas a necessidade de um organismo que perpetuasse a cultura contábil, ao estimular a pesquisa, a análise, o estudo técnico e científico da Contabilidade permanecia, inclusive por ter a missão de agregar e valorizar os notáveis contabilistas modernos, que muito contribuem com a profissão e a sociedade.

Assim, no ano de 2010, quando tive o privilégio e a honra de galgar à Presidência do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo - CRCSP, para a gestão 2010 - 2011, adotei como uma das prioridades daquela gestão a reinstalação da Academia Paulista de Contabilidade.

Apoiado e ombreado por contabilistas de grande renome, como Iri-neu De Mula, Joaquim Carlos Monteiro de Carvalho, José Joaquim Boarin (In memoriam) e muitos outros, lutamos para reinstalar a nossa Academia.

Muitos foram os embates, mas grandemente recompensados, porque no dia 11 de novembro de 2011, alçamos a bandeira da vitória ao reinstalar a Academia Paulista de Contabilidade em nosso Estado.

O contador Irineu De Mula assumiu a Presidência da Entidade por duas gestões consecutivas, nas quais realizou grandes feitos e, em janeiro de 2019, esta responsabilidade passou às minhas mãos, a qual abracei com grande satisfação por ter a certeza de que não estava sozinho - tinha ao meu lado um elenco das mais brilhantes cabeças da Contabilidade paulista dos nossos dias.

Comprovando a importância de sua existência, a Academia Paulista de Contabilidade vem cumprindo sua nobre missão de agregar talentos e transferir conhecimentos técnicos, científicos e filosóficos aos profissionais da atualidade e às novas gerações de contadores que vêm emergindo possantes e ávidos por mudanças e novidades.

Exemplo disso são os Encontros com Acadêmicos, eventos que temos realizado ao longo deste ano, com absoluto sucesso, devido ao ineditismo da fórmula que adotamos, a qual consiste na união dos Acadêmicos, plenos de conhecimentos, com os profissionais e alunos sedentos por informações.

Além de emprestarmos o nosso apoio no campo do conhecimento aos principais eventos da Classe Contábil, organizados e realizados pelas Entidades Congraçadas da Contabilidade do Estado de São Paulo, das quais temos o privilégio de fazer parte, sentimos a necessidade de contribuir um pouco mais com a atualização dos conhecimentos dos profissionais da Classe.

Para isso, estamos nos valendo do conhecimento consolidado e da experiência dos imortais que compõem o nosso quadro de Acadêmicos para trazer a público o livro: “Acadêmicos explicam os Pronunciamentos Contábeis - Contribuição da Academia à disseminação do Conhecimento Técnico”, obra de inestimável valor prático e científico, na qual comunicamos a aplicabilidade dos Pronunciamentos Técnicos - CPCs; a evolução que houve no trato contábil nas últimas décadas, até aos dias atuais; as novas tecnologias e toda a sua conceituação; inclusive o relatório integrado, a mais moderna concepção em termos de Contabilidade.

Por essa valiosa coletânea do saber contábil, queremos expressar os mais sinceros e profundos agradecimentos a todos os Acadêmicos que contribuíram para a realização deste importante trabalho, e, em especial, à Acadêmica Angela Zechinelli Alonso que, além de coordenar academicamente a obra, também é autora de um dos estudos técnicos.

Portanto, é com imensa satisfação que apresentamos os profissionais da Classe Contábil e os alunos das Universidades da área Contábil com esta obra inédita que, em síntese, representa mais um legado da Academia Paulista de Contabilidade a esta e às futuras gerações de contadores.

Boa leitura!



Domingos Orestes Chiomento

Pós-graduado em Contabilidade Gerencial e Controladoria, foi presidente do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo - CRCSP na gestão 2010-2011. Empresário da Contabilidade fundou a empresa Doccin - Consultoria Integral de Negócios há 50 anos. Na Academia ocupa a Cadeira de nº 43, que tem como Patrono Philomeno Joaquim da Costa.

Apresentação

Angela Zechinelli Alonso

Coordenadora Acadêmica

Desde que foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, pela Resolução CFC nº 1.055/2005, momento em que o Brasil assumiu o compromisso de adotar as Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo International Accounting Standards Board - IASB, a Classe Contábil brasileira encontra-se em um estado permanente de aprendizado e aperfeiçoamento, tantas foram e são as mudanças e inovações ocorridas nos procedimentos da Contabilidade brasileira, cujos conceitos passaram de objetivos a subjetivos, de regras a princípios, pela emissão dos Pronunciamentos Técnicos - CPCs e com a vigência da Lei nº 11.638/2007, adotados a partir de 2008.

Certamente houve muita evolução neste período de mais de uma década, quando os profissionais da Contabilidade de todo o País estiveram envolvidos com a padronização das Normas Brasileiras de Contabilidade aos Padrões Internacionais, as chamadas *International Financial Reporting Standards* - IFRS.

Hoje são 49 CPC's, mais o das Pequenas e Médias Empresas, que já estão analisados, traduzidos e aprovados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis e, portanto, em pleno vigor. Esta implantação de padrão único foi adotada pelos países mais desenvolvidos e países de economia mais relevantes em desenvolvimento onde o Brasil se insere, visando a maior facilidade de comunicação internacional no mundo dos negócios com o uso de uma linguagem contábil bem mais homogênea. Com isso, muitas são as dúvidas e questionamentos da categoria em especial dos profissionais em início de carreira, que se encontram diante de um novo universo de informações, nem sempre abordado nos bancos acadêmicos.

Sendo a Academia Paulista de Contabilidade a entidade direcionada a cuidar do aperfeiçoamento científico da Contabilidade e do exercício profissional no Estado de São Paulo, e tendo em seu quadro um elenco de cinquenta Acadêmicos, de alto conhecimento, experiência e preparo intelectual, o presidente da Entidade, o contador Domingos Orestes Chiomento, incumbiu-me da nobre missão de desafiar esses profissionais para, juntos, porém, cada um a seu estilo, produzirmos uma obra inédita, que reunisse e resguardasse a eficiência da cultura contábil pelo conhecimento que possuem a respeito dos Pronunciamentos Técnicos, embasados na prática de suas experiências profissionais ao longo de suas brilhantes carreiras, explicando CPC's em uma linguagem simples e de acesso à profissão.

O resultado deste extraordinário trabalho, elaborado por diversos Acadêmicos da Academia, encontra-se nesta obra inédita, intitulada: “Acadêmicos explicam os Pronunciamentos Contábeis - Contribuição da Academia à disseminação do Conhecimento Técnico”.

A preciosidade do conteúdo técnico deste livro, apresentado em uma linguagem simples, direta e didática, é enriquecida com uma diagramação leve e moderna, que torna a leitura estimulante, de maneira que os profissionais e estudantes da Contabilidade possam assimilar facilmente as lições práticas aqui contidas.

À parte o prazer de atuar ao lado destes notáveis profissionais que compõem o quadro de nossa Academia, registre-se a boa disposição de todos em deixarem os seus afazeres para dedicar horas de seu precioso tempo à realização deste desafiante trabalho. Nesse ponto, agradeço especialmente a paciência e o carinho com que nos acolheram em cada exigência para o cumprimento dessa missão.

Este livro é uma peça de valor inestimável, tanto pelos conhecimentos técnicos que transmite quanto pelos profissionais que assinam os textos. Ou seja, jamais se reuniu um número tão expressivo de talentos e personalidades da Classe Contábil em uma única obra e com o objetivo tão singelo de simplificar o entendimento e a aplicação das normas de Contabilidade. Assim, nos é muito prazeroso cumprir o objetivo do fundador da Academia, Professor Francisco D’Áuria: “um círculo de homens de boa-vontade para o aperfeiçoamento das ciências”, “um grêmio de estudiosos que trabalhem com devotamento, sincera, desinteressada e patrioticamente, no aprimoramento da ciência e da profissão contábeis”.

Em nome da Academia Paulista de Contabilidade, na pessoa do seu presidente e diretores, expressamos os nossos agradecimentos a todos que contribuíram para a realização deste livro, o qual acreditamos será de muita utilidade.



Angela Zechinelli Alonso

Contadora, pós-graduada em Auditoria e Controladoria e jornalista. Empresária do setor de Auditoria e Conselheira do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo - CRCSP. Foi presidente do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - Ibracon, na gestão 2002-2004; Conselheira Fiscal do Museu de Artes de São Paulo de 1996 a 2014. Em 2005 foi agraciada com a Medalha Joaquim Monteiro de Carvalho pelo CRCSP. Vencedora do Prêmio Nacional do Conselho Federal de Contabilidade - CFC “História da Contabilidade no Estado de São Paulo”, em 2016. Na Academia ocupa a Cadeira de nº 36, que tem como Patrono Iris Miguel Rotundo.

Sumário

CLIQUE NO NÚMERO E VÁ PARA A PÁGINA

Introdução

1. Um breve histórico sobre o surgimento e o desenvolvimento da Contabilidade - Acadêmico Joaquim Carlos Monteiro de Carvalho..... **13**
2. Contabilidade - Desafios e Oportunidades Futuras Acadêmico Charles Barnsley Holland..... **24**

Entendendo os tópicos contábeis

1. Pronunciamento Técnico CPC 00: Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro Acadêmico Claudio Avelino Mac-Knight Filippi..... **34**
2. Pronunciamento Técnico-Contábil - CPC 01: Redução ao Valor Recuperável de Ativos Acadêmica Elizabeth Castro Maurenza de Oliveira..... **50**
3. Pronunciamento Técnico-Contábil - CPC 03: Demonstração dos Fluxos de Caixa Acadêmico Adriano Gilioli **59**
4. Pronunciamento Técnico-Contábil - CPC 04: (NBC TG 04 (R4)) - Ativo Intangível Acadêmica Telma Tiberio Gouveia **85**
5. Pronunciamento Técnico-Contábil - CPC 05 (R1): Divulgação sobre Partes Relacionadas Acadêmico Irineu De Mula..... **101**
6. Pronunciamento Técnico-Contábil - CPC 06: (R2) - Operações de Arrendamento Mercantil Acadêmico Walter Arnaldo Andreoli **104**
7. Pronunciamento Técnico-Contábil - CPC 07: Subvenção e Assistência Governamentais Acadêmico Gildo Freire de Araújo..... **116**
8. Pronunciamento Técnico-Contábil - CPC 09: Demonstração do Valor Adicionado (DVA) Acadêmico Alexandre Sanches Garcia..... **140**
9. Pronunciamento Técnico-Contábil - CPC 10: Pagamento baseado em Ações Acadêmico Artemio Bertholini **149**

10. CPC 16 Estoques: um Novo Olhar para o Velho Custo do Produto ou Serviço - a questão dos Gastos Normais em confronto com os Gastos Anormais no Sistema de Custeio por Absorção Acadêmico João Miguel Silva.....	158
11. Pronunciamento Técnico-Contábil - CPC 22: Informação por Segmento Acadêmico Jorge Roberto Manoel.....	172
12. Pronunciamento Técnico-Contábil - CPC 24: Evento Subsequente Acadêmico Sérgio Roberto Monello.....	199
13. Pronunciamento Técnico-Contábil - CPC 25: Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes Acadêmica Angela Zechinelli Alonso.....	205
14. Pronunciamento Técnico-Contábil - CPC 27: Ativo Imobilizado Acadêmico José Donizete Valentina.....	225
15. Pronunciamento Técnico-Contábil - CPC 32: Tributos sobre Lucro Acadêmico Mauro Fernando Gallo	235
16. Pronunciamento Técnico-Contábil - CPC 36: Consolidação de Demonstrações Contábeis Acadêmico Artemio Bertholini	245
17. Pronunciamento Técnico-Contábil - CPC 47: Receita de Contrato com Cliente Acadêmico Edison Arisa Pereira	258
18. Pronunciamento Técnico “Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas - PME” Acadêmico Hatiro Shimomoto	271
19. A nova Contabilidade aplicada ao setor público e a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Acadêmico Valmir Leôncio da Silva	280
20. Algumas Informações sobre Relato Integrado Acadêmico Claudio Avelino Mac-Knight Filippi.....	294

Documentos Históricos

Discurso de Abertura da Academia Paulista de Contabilidade Francisco D´Áuria	301
Discurso de Posse na Academia Paulista de Contabilidade - Gestão 2018-2020 Presidente Domingos Orestes Chiomento.....	304
História.....	309
Galeria dos Acadêmicos.....	312

INTRODUÇÃO

Um breve histórico sobre o surgimento e o desenvolvimento da Contabilidade

Acadêmico Joaquim Carlos Monteiro de Carvalho

O homem primitivo no início dos tempos habitava em cavernas e vivia do extrativismo, principalmente da caça e da pesca. Sua preocupação era meramente com a sua subsistência.

Quando deixa de habitar as cavernas e com o aparecimento das primeiras tribos e habitações ele descobre a possibilidade de plantar para colher e iniciar o pastoreio de pequenos animais, como ovelhas, e enxerga a necessidade de plantar e colher produtos em maior quantidade que possibilitem alimentar um maior número de pessoas.

Em vista disso, verifica a possibilidade de trocar o excesso de sua produção por outras mercadorias por ele não produzidas, a fim de atender às suas necessidades. Surgem aí os primeiros cálculos do montante da produção agrícola para atender, agora, a alimentação dos grupos de pessoas que compunham as tribos. No princípio, os cálculos dessas transações eram feitos de memória, mas com o aumento da produção e a intensificação das trocas fica mais difícil a memorização de todas as operações.

O surgimento da escrituração Contábil

Com a fixação do homem em pequenas comunidades e tribos acontecem as primeiras divisões de terras. Aí surgem os primeiros registros feitos em tábuas de argila a fim de se preservar os cálculos das operações em substituição à memorização dessas informações.

O aparecimento da Moeda

Nessa relação de trocas, muitas vezes, os produtores não tinham quantidade suficiente de produtos para pagar as mercadorias que necessitavam de outro produtor e aí surge o que hoje conhecemos como dinheiro, mas não na

forma de moeda representativa como temos na atualidade, mas através de “escambo”.

O sal foi o dinheiro de uma época. Trocava-se um cordeiro por uma quantia de sal, pois este era um produto que todos necessitavam. Então o sal passa a ser convencionado como moeda aceita por todos os membros daquela comunidade.

Nessa época, os controles eram feitos em forma de relatórios descritivos simples que informavam os inventários dos produtos agrícolas, dos animais de pastoreio e das propriedades de terras.

Nos Séculos XV e XVI, com o desenvolvimento econômico da Europa e com a era das Grandes Navegações empreendidas por Portugal e Espanha, e com o esforço destas nações em descobrirem novas rotas de comércio, surgem os grandes descobrimentos. Como consequência, obtém-se grande quantidade de riquezas, resultando na expansão comercial. Surge aí a necessidade de se estabelecerem novas formas de controle para registrar as riquezas conquistadas, produto dessas expedições marítimas ocorridas no novo mundo.

Nessa época, na Europa, a região que conhecemos hoje como Itália, torna-se palco de um comércio e dizem alguns historiadores que essa região era um dos principais focos de comércio da Europa.

O método das partidas dobradas

Nesse contexto havia a necessidade de se aprimorar os controles patrimoniais. Surge em 1492 a obra escrita pelo matemático, teólogo e intelectual italiano Frei Luca Pacioli: “Summa de Matemática, Geometria, Proportioni ET Proportionalitá”, onde consta seu tratado sobre Escrituração e Contabilidade o qual discorre, entre outros, sobre o Método das Partidas Dobradas para registrar as operações que ocorrem com os bens, direitos e obrigações componentes de um patrimônio. Seu método propõe que para todo o Débito existirá um Crédito de igual valor e vice-versa. Tal metodologia possibilitou registrar as origens dos Capitais Próprios e de Terceiros e suas aplicações. Tal método é utilizado até hoje como base dos registros contábeis aplicados pela Contabilidade no mundo.

A Contabilidade e seu desenvolvimento científico

Vários foram os estudiosos na idade contemporânea que tiveram a Contabilidade italiana como um marco da Contabilidade europeia.

Segundo Antônio Lopes de Sá, em seu livro “História Geral e das Doutrinas da Contabilidade” (Editora Atlas, 1997), várias foram as escolas que se destacaram na Europa, entre as principais salientamos as seguintes: Materialismo Substancial - Francesco Villa; Personalismo - Giuseppe Cerboni; Controlismo - Fabio Besta; Reditualismo - Eugen Schmalenbach; Aziendalismo Alberto Cec-

cherelli e Gino Zappa; e Patrimonialismo - Vincenzo Masi. Mas com a evolução desses estudos prevalecem as mesclas de pragmatismo, enquanto no campo científico assistimos à anulação das correntes contistas, controlistas, personalistas, neocontistas e reitualistas. Em continuidade, segundo Antônio Lopes de Sá, no campo científico fortalece o Aziendalismo, para depois, arrefecer-se, e o patrimonialismo ganhar espaço e desenvolver-se em todo o mundo.

O Século XX termina com um patrimonialismo fortalecido. No campo pragmático ou no da ciência, ainda existem grandes problemas a serem resolvidos que serão objetos de estudo, como exemplo o do valor. De todas as correntes, a que mais firmemente se implanta no Brasil é o Patrimonialismo, reconhecida oficialmente em sua base por considerar a Contabilidade como ciência do patrimônio, pela lei e pelas resoluções do Conselho Federal de Contabilidade.

Surgem as primeiras Escolas Oficiais de Ensino Contábil

Em 1902, a Escola Técnica de Comércio Álvares Penteado já ministrava cursos de Contabilidade em São Paulo, o mesmo ocorrendo com a Escola Técnica de Comércio Candido Mendes na cidade do Rio de Janeiro.

A Escola Álvares Penteado, cuja nomenclatura hoje é Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - Fecap, mantém desde o fim da década de 1930 o curso Superior de Ciências Contábeis. Já a Escola Candido Mendes, conhecida atualmente como Universidade Candido Mendes, também oferece curso de Ciências Contábeis. Estas duas instituições podem ser consideradas como as pioneiras no ensino da Contabilidade do Brasil.

Destacaram-se nessa época os professores Francisco D' Áuria, Frederico Herrmann Júnior, Horácio Berlinck, que depois foram seguidos pelos professores Hilário Franco, Domingos D' Amore, Armando Aloe, Erymá Carneiro e Antônio Lopes de Sá que embasavam seus ensinamentos, estudos e pesquisas principalmente na Escola Europeia de Contabilidade tendo como fulcro a Escola Italiana.

A Escola Europeia, em especial a Italiana, teve papel preponderante no ensino da Contabilidade no Brasil e essa hegemonia prevaleceu até meados da década de 1960.

A criação da FEA-USP

Em 26 de janeiro de 1946, por meio do Decreto-Lei nº 15.601, a Universidade de São Paulo criou o curso de Ciências Contábeis que no seu desenvolvimento didático começou a privilegiar o ensino contábil aplicando a metodologia da Escola Americana.

Destacaram-se nesta época os professores Sérgio de Iudícibus, Antonio Robles Júnior, José Carlos Marion, Eliseu Martins, Masayuki Nakagawa, Nelson Carvalho e Ariovaldo dos Santos como grandes incentivadores e difusores da Escola Americana de Contabilidade no Brasil.

Com o surgimento das grandes corporações no início do Século XX a Escola Norte Americana se desenvolve principalmente nos Estados Unidos e começa sua expansão pelo mundo.

O professor Sérgio de Iudícibus, em seu Livro “Introdução à Teoria da Contabilidade” (Editora Atlas - 3ª edição - 2002), explica, através de um quadro comparativo, algumas razões da queda da Escola Europeia versus razões da ascensão da Escola Norte Americana.

Algumas razões da queda da Escola Europeia (especificamente a Italiana)	Algumas razões da ascensão da Escola Norte Americana
1 - Excessivo culto à personalidade: grandes mestres e pensadores da Contabilidade ganharam tanta notoriedade que passaram a ser vistos como “oráculos” da verdade contábil.	1 - Ênfase ao usuário da informação contábil: a Contabilidade é apresentada como algo útil para a tomada de decisões, evitando-se endeuçar demasiadamente Contabilidade; atender os usuários é o grande objetivo.
2 - Ênfase a uma Contabilidade Teórica: as mentes privilegiadas produziam trabalhos excessivamente teóricos, apenas pelo gosto de serem teóricos, difundindo-se ideias com pouca aplicação prática.	2 - Ênfase à Contabilidade Aplicada: principalmente à Contabilidade Gerencial. Ao contrário dos europeus, não havia uma preocupação com a teoria das contas, ou querer provar que a Contabilidade é uma ciência.
3 - Pouca Importância à Auditoria: principalmente na legislação italiana, o grau de confiabilidade e a importância da auditoragem não eram enfatizados.	3 - Bastante Importância à Auditoria: como herança dos ingleses e transparência para os investidores das Sociedades Anônimas (entre outros usuários) nos relatórios contábeis, a Auditoria é muito enfatizada.
4 - Queda do nível das principais faculdades: principalmente das faculdades italianas, super povoadas de alunos.	4 - Universidades em busca de qualidade: grandes quantias para pesquisa no campo contábil, o professor em dedicação exclusiva, o aluno em período integral valorizaram o ensino nos Estados Unidos.

Na década de 40 a Contabilidade passa por uma grande transformação. O esforço dos contabilistas em procurar padronizar as demonstrações contábeis teve um grande impulso com a edição, em 26 de setembro de 1940, do Decreto-Lei nº 2627 que regulou o funcionamento das Sociedades por Ações e que em seu artigo nº 135 preconiza: o balanço deverá exprimir, com clareza, a situação

real da sociedade e atendidas às peculiaridades do gênero indústria ou comércio explorado pela sociedade, nele se observam as seguinte regras:

- a) O ativo é dividido em ativo imobilizado, estável ou fixo, ativo disponível, ativo realizável em curto e longo prazos, contas de resultado pendente e contas de compensação;
- b) O passivo é dividido em passivo exigível, não exigível, neste compreendidos o capital e reservas legais e estatutárias e compreenderá também as contas de resultado pendente e as contas de compensação.

A nosso ver foi um grande passo para o aperfeiçoamento da transparência das demonstrações contábeis das empresas trazendo a possibilidade de avaliações comparativas entre empresas do mesmo segmento.

A regulamentação da Profissão Contábil

Nessa mesma década os contabilistas obtêm a regulamentação da profissão Contábil através do Decreto - Lei nº 9295, de 27 de maio de 1946, o qual criou o Conselho Federal de Contabilidade - CFC, cujo primeiro presidente foi o contador Paulo Lyra Tavares, e os Conselhos Regionais de Contabilidade que têm a função precípua de registrar os contabilistas e fiscalizar o exercício da profissão.

O Estado de São Paulo instala seu Conselho Regional de Contabilidade no dia 14 de dezembro de 1946, tendo como primeiro presidente o contador Pedro Pedreschi.

Com a criação do Conselho Federal e dos Conselhos Regionais são reforçados o uso dos princípios da Contabilidade e editadas as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade, que reforçam a padronização de registros e procedimentos contábeis em todo o território brasileiro.

A instalação do Conselho Regional de Contabilidade em São Paulo vem somar forças com o então pujante Sindicato dos Contabilistas de São Paulo, fundado em 1919, já com 27 anos de profícua atuação, único órgão oficial de representação dos contabilistas na grande São Paulo, então presidido pelo contador José da Costa Boucinhas, e onde se reúnem os principais expoentes e lideranças dos profissionais da Classe Contábil da época.

Nasce a Fecontesp

Nessa época algumas cidades do interior do Estado de São Paulo já contam com atuação de Sindicatos de Contabilistas dentre elas Campinas, Ribeirão Preto, Santos e Sorocaba. As lideranças representadas pelos ilustres presidentes desses quatro Sindicatos, em 1948, movidos pelo mesmo ideal e aliados ao Sindicato dos Contabilistas de São Paulo - Sindcont-SP, fundam a Federação dos

Contabilistas do Estado de São Paulo - Fecontesp, cujo primeiro presidente é o contador José da Costa Boucinhas. Hoje nossa Federação congrega vinte Sindicatos que abrangem as mais expressivas regiões do Estado.

Surge a representação dos Empresários Contábeis

Com a profissão em franco desenvolvimento, as lideranças da época enxergam a necessidade de se criar instituições que representem os contabilistas por segmento e especificidade profissional. Deste pensamento surge a Associação das Empresas de Serviços Contábeis no Estado de São Paulo - Aescon-SP, sendo que mais tarde é criado o Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas no Estado de São Paulo - Sescon-SP, que tem como seu primeiro presidente o contador Joaquim Monteiro de Carvalho. A partir daí os líderes começam a analisar e discutir os problemas contábeis dentro de uma visão empresarial, tendo como fulcro a representação das empresas de prestação de serviços contábeis.

Surge a Apejesp

Na mesma época, os peritos contábeis, por meio de seus líderes, criam a Associação dos Peritos Judiciais do Estado de São Paulo - Apejesp para representar os peritos judiciais e, em especial, os contadores de nosso Estado. A Associação tem como seu primeiro presidente o contador José Ferraz de Siqueira Sobrinho. A criação dessas entidades em São Paulo não veio para dividir ou enfraquecer o segmento contábil, mas para melhor representá-lo.

A década de 1970 foi promissora para a Contabilidade brasileira, porque a partir daí se dá a instalação de vários cursos de bacharelado em Ciências Contábeis possibilitando o aperfeiçoamento dos profissionais de nível Técnico e a formação de um maior número de novos profissionais.

O Ibracon

O crescente aumento das empresas de médio e grande porte, agora operando no mercado de capitais, desencadeou também a necessidade de mais trabalhos na área de Auditoria, que já era um segmento estruturado e atuante.

As lideranças à época houveram por bem criar, no início da década de 1970, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - Ibracon, instituição voltada a atender os interesses ligados ao segmento dos auditores e contadores, e que é também responsável por editar e aprimorar normas éticas e técnicas da profissão do contador e auditor. Seu primeiro presidente foi o contador Roberto Dreyfuss.

A criação da CVM

O desenvolvimento econômico da década de 1970 ocasionou a criação de inúmeras empresas de capital nacional e estrangeiro, expandindo o mercado de capitais e conseqüentemente o campo de trabalho para os contabilistas. O crescimento destas empresas com visão moderna desencadeou a necessidade de uma nova regulação do mercado de capitais. No final do ano 1976 surge a Comissão de Valores Mobiliários - CVM, que é um órgão vinculado ao Ministério da Fazenda, e que tem como função precípua fiscalizar o mercado de capitais e as instituições que nele operam. A CVM é instituída por meio da edição em 7 de dezembro de 1976, da Lei nº 6385, legislação esta que também estabelece normas sobre o mercado de ações no País.

A nova lei das Sociedades por Ações

Nesta mesma época surgiu a reformulação das sociedades por ações, com a edição da nova lei das S/As, a Lei nº 6404, de 15 de dezembro de 1976. Estes fatos provocaram grandes modificações nos controles contábeis, gerando uma nova visão na elaboração das demonstrações contábeis, não só para as S/As, mas também para as sociedades de maneira geral, oportunizando um maior e melhor fornecimento de informações relevantes aos *stakeholders* das empresas.

Nessa oportunidade, os professores Ernesto Rubens Gelbcke, Eliseu Martins e Sérgio de Iudícibus, catedráticos da Universidade de São Paulo escreveram o livro “Manual das Sociedades por Ações”, editado pela Editora Atlas, obra que se torna “livro de cabeceira” dos estudantes e dos profissionais da Contabilidade.

A referida obra é até hoje utilizada como fonte de consulta aos estudantes e profissionais. Sua última edição intitulada “Manual da Contabilidade Societária” foi atualizada em 2018 pelos três autores originais e contou também com a contribuição do professor Ariovaldo dos Santos pertencente ao corpo docente da FEA-USP e da Fipecafi.

A criação do CPC

O Conselho Federal de Contabilidade, preocupado com o contínuo aperfeiçoamento da profissão, em 7 de outubro de 2005, promulgou a Resolução CFC nº 1055/2005 criando o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC que tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

Compõem o Comitê representante das seguintes entidades: Associação Brasileira das Companhias Abertas - Abrasca; Associação dos Analistas e Profissionais de Investimentos do Mercado de Capitais - Apimec Nacional; B 3 (Brasil, Bolsa Balcão); Conselho Federal de Contabilidade - CFC; Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - Ibracon; e a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - Fipecafi. Além dos membros que o compõem são sempre convidados a participar das reuniões os representantes dos seguintes órgãos: Banco Central do Brasil - BC; Comissão de Valores Mobiliários - CVM; Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB e Superintendência de Seguros Privados - Susep.

A Lei nº 11.638/2007, que alterou as Leis nºs 6404/1976 e 11.941/2009, trouxe profundas alterações na apresentação das Demonstrações Contábeis, modificando a estrutura dos balanços e a avaliação dos itens patrimoniais, reforçando o poder normativo da CVM para agora ela expedir normas contábeis em consonância com as Normas Internacionais de Contabilidade - IRFS, em inglês, as *International Financial Reporting Standards*.

O Comitê, após estudo e avaliação, prepara a emissão do Pronunciamento Técnico que é aprovado por seus membros e quando é o caso, pelos demais órgãos reguladores (CVM, Susep, Bacen...). Posteriormente, o documento é encaminhado ao CFC, que após os trâmites pertinentes, o transforma em NBC TC - Normas Técnicas - Geral, garantindo seu cumprimento obrigatório pelos profissionais da Contabilidade. A título de exemplo: CPC 27 - Ativo Imobilizado corresponde à NBC TG 27 (R3).

Hoje, após um longo trabalho no CPC, com a fundamental participação dos auditores representantes do Ibracon, em parceria com a Câmara Técnica do CFC, temos as Normas Internacionais convertidas, o que nos possibilita elaborar demonstrações financeiras dentro de padrões que nos permitem fazer análises comparativas entre empresas nacionais e internacionais, pois a Contabilidade é realizada em uma linguagem comum, garantindo assim, melhor transparência às informações.

O Sped

Em 22 de janeiro de 2007, por meio do Decreto-Lei nº 6.022, instituiu-se o Sistema Público de Escrituração Digital - Sped. O Sistema unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal dos empresários e das sociedades empresárias, mediante fluxo único computadorizado de informações, trazendo uma revolução nos sistemas de escrituração e controles contábeis.

Tais modificações provocaram significativas mudanças, pois a Contabilidade passou a valorizar a essência de cada operação em primazia à forma, o

que causou uma profunda inquietação nos profissionais contábeis, que tiveram de se reinventar.

Renasce a Academia Paulista de Contabilidade - APC

No início de 2011, sob a inspiração do contador Domingos Orestes Chio-mento, então presidente do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo - CRCSP, na gestão 2010-2011, surge a ideia de reativar a Academia Paulista de Contabilidade, fundada em 1952 pelo contador Francisco D' Áuria e que estava adormecida há vários anos. O contador Domingos Orestes Chio-mento, em parceria com os contadores José Joaquim Boarin e Irineu De Mula, uniu à época um grupo de contabilistas movidos pelo mesmo ideal e, após várias reuniões e debates, conseguiu em 11 de novembro de 2011 a reinstalação da Academia Paulista de Contabilidade - APC, que tem por finalidade a valorização educacional e cultural, a imagem, desenvolvimento e estudos dos conhecimentos filosóficos e tecnológicos das Ciências Contábeis. Seu primeiro presidente foi o contador Irineu De Mula.

No final do ano de 2017, a Academia Paulista de Contabilidade passou a fazer parte do rol das Entidades Congraçadas da Contabilidade do Estado de São Paulo, que agrega o Sindicato dos Contabilistas de São Paulo - Sindcont-SP; o Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo - CRCSP; a Federação dos Contabilistas do Estado de São Paulo - Fecontesp; o Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas no Estado de São Paulo - Sescon - SP; a Associação das Empresas de Serviços Contábeis no Estado de São Paulo - Aescon-SP; a Associação dos Peritos Judiciais do Estado de São Paulo - Apejesp e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - Ibracon.

As lideranças dessas Entidades Representativas da Classe Contábil a quatro décadas, de forma madura, se reúnem sistematicamente a cada 45 dias, para discutir e analisar os problemas que afligem os profissionais contábeis paulistas, ao mesmo tempo em que estabelecem estratégias de comum acordo, utilizando-se da expertise de cada Entidade, a fim de somar esforços no sentido do encaminhamento de soluções para tais problemas.

O contabilista paulista possui Entidades Representativas que abrangem todos os segmentos de atuação profissional, tais como: auditores, contadores empregados, autônomos, peritos e empresários. Cada Entidade promove “Grupos Técnicos de Estudos” sobre os temas mais relevantes da Contabilidade e patrocina uma extensa programação de Educação Profissional Continuada preferencialmente focada na necessidade de cada segmento, a fim de possibilitar a capacitação e o aperfeiçoamento dos profissionais que neles atuam. Esses programas são discutidos entre as lideranças das Entidades Congraçadas com

o intuito de maximizar os recursos oportunizando aos profissionais obterem a maior gama de conhecimentos possíveis.

A cada dois anos as Entidades Congraçadas, sob a coordenação do CRCSP, organizam a Convenção dos Profissionais da Contabilidade no Estado de São Paulo - Convecon, cuja programação é definida com a colaboração dessas Entidades objetivando a maior diversidade das temáticas visando garantir o atendimento de todos os segmentos de nossa atuação profissional.

Já foram realizadas vinte e seis Convenções até 2019, evento que proporciona a maior rede de relacionamento dos profissionais do Estado de São Paulo.

As lideranças e as Entidades Representativas paulistas e brasileiras estão preocupadas em garantir um programa de educação profissional continuada abrangente que possibilite um conjunto de conhecimentos que possa capacitar os profissionais contábeis a prestarem seus serviços com melhor qualidade. A exemplo de São Paulo, os demais Estados brasileiros também desenvolvem convenções semelhantes.

Aproveitamos a oportunidade para citar alguns eventos já realizados com a cooperação deste importante conagraçamento: 9ª Conferência Brasileira de Contabilidade e Auditoria promovida pelo Ibracon no período de 10 a 11 de junho de 2019, em São Paulo, nas dependências do Teatro Bradesco; 14º Encontro Nordeste de Contabilidade - Enecon, realizado no período de 13 a 15 de junho de 2019, em Teresina, no Estado do Piauí e os Encontros com Acadêmicos realizados uma vez por mês pela APC e CRCSP, nas dependências do Conselho, quando os Acadêmicos discorrem sobre temas de interesse da Classe Contábil e da sociedade.

E outros tradicionais eventos realizados ainda neste ano de 2019, como o XII Encontro Nacional da Mulher Contabilista, em Porto de Galinhas no Estado de Pernambuco, no período de 11 a 13 de setembro, promovido pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC e o 21º Congresso Brasileiro de Contabilidade, que acontecerá no Balneário Camboriú, no Estado de Santa Catarina, no período de 15 a 18 de novembro de 2020 - evento este que ocorre a cada quatro anos e é promovido pelo CFC com o apoio do Conselho Regional de Contabilidade do Estado sede do Evento.

Os desafios da profissão são imensos, a revolução tecnológica associada à inteligência artificial vem causando uma disruptura impactando-nos como profissionais, impelindo-nos a mudar nossos parâmetros de atuação.

Mas, nós contabilistas, acostumados a encarar e resolver desafios, com perseverança, criatividade e parceria, apoiados nos programas de Educação Profissional Continuada, promovidos pelas lideranças contábeis por meio das Entidades Congraçadas, superaremos os percalços ora apresentados, como já o fizemos em outras eras, fazendo com que, nós como contabilistas, contribua-

mos mais uma vez com o desenvolvimento brasileiro.

Nestas tarefas sempre teremos a Academia Paulista de Contabilidade - APC como parceira e uma das colaboradoras para o sucesso das iniciativas.

Fontes de Consulta:

História Geral da Contabilidade no Brasil - Prof. Antônio Lopes de Sá - Brasília - Conselho Federal de Contabilidade - 2008

História Geral e das Doutrinas da Contabilidade - Prof. Antônio Lopes de Sá - São Paulo - Editora Atlas - 1997

A Evolução dos Princípios Contábeis no Brasil - Prof. Hilário Franco - São Paulo - Editora Atlas - 1988

Evolução dos Cursos de Contabilidade- artigo publicado pela Revista Campo & Cidade - Itu - SP - edição nº 77 de março/abril de 2012.

A profissão Contábil no Brasil- artigo de Ippo Watanabe - publicado pela Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo - São Paulo - Ano 1-nº 0 - dezembro de 1996

Introdução à Teoria da Contabilidade- Professores Sérgio de Iudícibus e José Carlos Marion - São Paulo - Editora Atlas -1999

Teoria da Contabilidade - Prof. Sérgio de Iudícibus- São Paulo- Editora Atlas - 1986

Manual de Contabilidade Societária- Professores: Ernesto Rubens Gelbcke; Arioaldo dos Santos; Sérgio de Iudícibus e Eliseu Martins- São Paulo-Fipecafi - Editora Atlas - 2018

Site do CRCSP www.crcsp.org.br

Site do CFC www.cfc.org.br

Site do Sescon SP www.sescon.org.br

Site do Sindcont-SP www.sindcontsp.org.br

Site da Fecontesp www.fecontesp.org.br

Site do Ibracon www.ibracon.com.br

Site da Apejesp www.apejesp.com.br



Joaquim Carlos Monteiro de Carvalho

Técnico em Contabilidade, economista, professor, pedagogo e pós-graduado em Didática do Ensino Superior e Administração Escolar. Vice-presidente de Registro do CRCSP, na gestão 2010-2011, e atual conselheiro do Conselho Federal de Contabilidade - CFC. Recebeu o “Título de Contabilista Emérito” do Ano de 2018, outorgado pelo Sindicato dos Contabilistas de São Paulo - Sindcont-SP e a “Medalha Ministro Celso Furtado”, em 2019, pelos serviços prestados à classe dos Economistas, outorgada pelo Conselho Regional de Economia - 2ª Região, São Paulo. Na Academia ocupa a Cadeira de nº 30, que tem como Patrono Domingos D’ Amore.

Contabilidade - Desafios e Oportunidades Futuras

Acadêmico Charles Barnsley Holland

A Contabilidade foi, é, e sempre será uma das cinco profissões mais requisitadas, admiradas e respeitadas no mundo.

Na contramão da maioria das profissões atuais, muitas delas a serem extintas, a demanda por Contabilidade (prestação de contas) e de contadores qualificados vai continuar em alta. Sempre será demandada para atender cada vez mais e melhor todos os públicos-alvo interessados em informações confiáveis de prestação de contas, contábeis e não contábeis, essenciais para tomadas de decisões.

Todas as atividades hoje existentes com envolvimento humano para registro contábil e fiscal, reconciliações e análises recorrentes, etc. estão sendo eliminadas através de automações de processos. Mesmo assim, a Contabilidade na função de prestação de contas continuará expandindo, transformando dados contábeis e não contábeis em informações inteligentes e necessárias à administração. Como? Com o uso cada vez mais intenso de novas tecnologias de transformação digital, internet, internet das coisas, inteligência artificial, etc. Estas novas tecnologias criam novas expectativas e demandas decorrentes do crescimento exponencial de negócios e suas complexidades inerentes.

É necessário enfatizar que prestação de contas de atividades feitas por contadores são essenciais para promoverem retidão e confiança. Contabilidade é uma atividade essencial para a sustentação e desenvolvimento da nossa sociedade.

A seguir descrevemos as cinco maiores frentes de oportunidades de trabalhos para contadores qualificados. Iniciamos onde atualmente há as maiores deficiências e oportunidades no Brasil para o desenvolvimento sustentado da nossa sociedade. São oportunidades ímpares de direcionamento e foco nas carreiras de contadores.

1º Contabilidade nas entidades do setor público

Hoje o setor público adota o regime de caixa para prestação de contas. As entradas são reconhecidas pelas arrecadações, incluindo até os empréstimos obtidos e as saídas de caixa são reconhecidas pelos pagamentos. Os governos e administradores públicos fazem, controlam e prestam contas de gestão das entidades exclusivamente em bases de caixa. O que se pratica no setor público no Brasil não é Contabilidade.

É essencial a sociedade, principalmente as lideranças das entidades de todos setores produtivos e da classe política incrementar a campanha para acelerar a aprovação da nova lei de prestação de contas e de Contabilidade. Anexamos a carta recente Nossa Empresa Pública Brasil <https://www.anefac.org/carta-anefac> que explicita as nossas necessidades, mostrando a extensão de apoios recebidos de entidades líderes representativas da nossa sociedade. O que é exigido e obtido de todas as entidades do setor privado no Brasil precisa ser exigida e obtida de todas as entidades do setor público. Detalhes no link acima.

A prestação de contas no setor público é baseada na Lei nº 4.320, de 1964, ultrapassada, ineficiente e insuficiente na geração de informações. É muito focada na elaboração, aprovação e execução de orçamentos, em base de caixa. Controles de recebíveis, imobilizado e exigíveis são negligenciados. Até data recente a maioria das entidades do setor público não tinham nem noções do tamanho do passivo atuarial das obrigações por aposentadorias por serviços prestados, dos aposentados e a aposentar.

As novas normas contábeis para as entidades do setor público, substancialmente prontas para serem implantadas e adotadas no Brasil, aguardam a aprovação de lei a ser votada e aprovada pelo Congresso Nacional. Quando aprovada, há expectativas que as mesmas estarão plenamente alinhadas às normas contábeis aplicáveis as entidades do setor privado e às normas internacionais de Contabilidade.

Os estudos e avanços para a aprovação de legislação para adoção regulamentada das normas contábeis brasileiras no setor público estão avançando no Brasil.

O campo de trabalho para atender às necessidades de Contabilidade nas entidades do setor público é enorme. As diferenças conceituais e de princípios de Contabilidade entre o setor público e privado são pequenas. Quem conhece Contabilidade no setor privado está habilitado para a Contabilidade no setor público quando a nova lei for aprovada.

2º Contabilidade para os usuários e públicos internos

Fora do Brasil, os profissionais da Contabilidade dedicam muito mais esforços, tempo e atenções para as necessidades dos usuários internos. A maioria dos usuários internos, liderando e/ou atuando na administração, vendas e produção não entendem os números gerados pela Contabilidade. Muito menos, interpretá-los. Transformar números em informações úteis para gestão e tomada de decisões exige capacidade, tempo, diálogo e entrosamento dos profissionais da Contabilidade com todos da administração, vendas, produção e finanças. O campo e as oportunidades de trabalhos adicionais para os profissionais de Contabilidade para atender e servir os usuários internos e governanças das empresas são imensas. Os profissionais atuantes na área são conhecidos como contadores gerenciais “management accountants”. As necessidades de informações e explicações são enormes, hoje pouco atendidas pelos profissionais de Contabilidade. Muitas dessas informações para usuários internos e governanças das empresas estão sendo preparadas e executadas por economistas, engenheiros, administradores, etc. Todos são bem remunerados e reconhecidos.

Há líderes de escritórios de Contabilidade que atuam também como contadores gerenciais para seus clientes. Atuam como braços direitos dos donos de empresas, que consultam sempre o seu contador de confiança antes de tomadas de decisões. Estes profissionais falam a linguagem que efetivamente comunica com as lideranças de seus clientes.

Os profissionais da Contabilidade precisarão investir mais tempo e esforços para atender e fazer jus aos espaços e oportunidades neste campo de trabalho. Os administradores querem mais informações essenciais e úteis para tomada de decisões. Querem muito mais do que só peças contábeis e fiscais padronizadas, que são geradas quase que automaticamente pelos softwares usados pelas entidades.

Isto exige adaptações, mais capacitação técnica e dedicação em atualizações. A academia necessita ampliar e melhorar o ensino universitário, ampliando a sua abrangência, incrementando cursos e conteúdo sobre Contabilidade gerencial. Iniciativas semelhantes precisam ser tomadas nas entidades profissionais ligadas a Contabilidade e entidades dedicadas à educação continuada. O mercado requer dos profissionais da Contabilidade atualizações técnicas formais anualmente muito além de conhecimentos de Contabilidade, impostos e suas obrigações inerentes. Precisam conhecer e entender as necessidades amplas da empresa, clientes e negócios. Idem, jogar no time de gestores das empresas. Poucos profissionais da Contabilidade estão atuando no nível desejável.

As oportunidades de trabalhos que agregam valor viabilizando informações essenciais para tomada de decisões pelas partes interessadas nas empresas e entidades são quase infinitas. Traduzir números contábeis e não contábeis em informações e em conclusões úteis dentro das empresas é chave. Sempre haverá falta de profissionais qualificados. Todos nesta atividade são bem remunerados e reconhecidos.

“*Management accounting*” no Brasil conhecido por Contabilidade Gerencial é o “eldorado profissional” a ser descoberto e explorado.

3º Contabilidade para todos os públicos interessados externos

É o nosso atual carro chefe. Estamos entre os líderes, quando comparamos com o resto do mundo.

Contabilidade para usuários externos é regulamentada pela profissão, liderada pelo Conselho Federal de Contabilidade-CFC. Está plenamente alinhada com as normas internacionais de Contabilidade - IFRS. As normas contábeis são aplicáveis para todas as empresas e todos os profissionais da Contabilidade no Brasil.

O nosso mercado de trabalho sempre será grande, influenciado e desafiado pelo incremento de automações, aplicativos eletrônicos, inteligência artificial, etc. Estamos bem situados comparados com a maioria dos outros países no mundo. O Brasil é pioneiro e líder na adoção das normas internacionais de Contabilidade - IFRS, aplicável a todas as entidades com e sem fins lucrativos. A maioria dos países tem muito a fazer e a percorrer para alcançar o nosso patamar técnico.

O mercado de empregos nesta área é crescente e bem remunerado para os profissionais qualificados, éticos e atualizados, com habilidades de comunicação para os públicos-alvo interessados, principalmente externos.

4º Contabilidade para atender ao fisco

Boa parcela dos profissionais da Contabilidade dedicam tempo e esforços para atender a todas exigências da Secretaria da Receita Federal -SRF ligadas a tributos - Sped e agora, mais recentemente, de pessoal - e-Social.

Com a provável reforma tributária a nível federal, estaduais e municipais nos próximos anos, haverá quando assim ocorrer, um incremento exponencial de demanda junto aos profissionais de Contabilidade qualificados e preparados. Vale a pena acompanhar, e se atualizar tecnicamente, proativamente.

Enquanto isto não ocorre é necessário acompanhar e aceitar a realidade atual.

A SRF em Brasília exerce hoje a função de Big Brother Brasil - BBB, acompanhando e monitorando todas as informações de tudo que acontece nas entidades e indivíduos da economia formal. Todas as exigências de centralização de prestação de contas tempestivas para a SRF foram introduzidas sem discussão, revisão e aprovação formal pelo Congresso Nacional. Inclui o compartilhamento tempestivo de todos os informes ligados às exigências trabalhistas, de segurança e saúde. Dentro em breve 10 milhões de entidades e todos indivíduos trabalhando no mercado formal estarão compartilhando tudo com a SRF. Inclusive envios de folhas de pagamento mensais, contratações, desligamentos, horas extras individualizadas, banco de horas, aumentos salariais, férias, exames médicos periódicos, acidentes, etc.

Nos países onde há mais desenvolvimento, emprego, atividades empresariais, e perspectivas de crescimento continuado, as exigências do e-Social aqui monitoradas pelo BBB da RFB, são menores, racionais. e usualmente descentralizadas para comunidades, municípios e estados.

Se houvesse enxugamento de burocracia e de monitoramento haveria mais autonomia e facilidades para negócios, animo para criação de empregos e atividades formais. Ninguém gosta de invasão do seu íntimo empresarial, via programas BBB e-Social.

Todas as atuais exigências ora em início de implantação deveriam ser discutidas, revisadas se mantidas, e aprovadas, formalmente pelo Congresso Nacional.

Segundo se noticia e divulgado nas plataformas de gestão do novo governo, as exigências atuais para atender todas as imposições fiscais e sociais burocráticas diminuirão e serão racionalizadas no futuro. Aguardemos....

A maioria dos processos de trabalho rotineiros e repetitivos ligados às rotinas fiscais e de pessoal serão completamente automatizadas num futuro próximo. Isto significa liberar tempo no futuro para os profissionais de Contabilidade se dedicarem em atender melhor os usuários e seus chefes nas entidades onde prestam serviços.

O mercado de empregos de contadores para atender o fisco e departamento de pessoal (e-Social) é decrescente pelo uso cada vez mais intenso de softwares para computar, registrar e processar e as atividades e decisões recorrentes com implicações fiscais e de recursos humanos.

5º Prestação de contas (accountability) de ativos intangíveis das empresas

O mundo e os negócios mudaram nos últimos 40 anos quase exponencialmente. As prestações de contas das empresas abertas para todos os públicos interessados melhoraram e ficaram mais sofisticadas, com poucas alterações nas práticas e nos seus princípios, não acompanhando proporcionalmente o progresso.

As prestações de contas como as conhecemos continuam válidas?

Estamos sendo superados cada vez mais pelo progresso das ciências e dos negócios, não refletidos de forma justa nas prestações de contas dessas empresas.

Precisamos reconhecer que temos problemas, e isto exige um esforço conjunto em promover as melhorias necessárias de todas as forças interessadas no mercado de capitais. Vejamos abaixo:

Os ativos intangíveis (maioria não reconhecidos contabilmente) das empresas listadas nos Estados Unidos e do mundo, hoje no valor aproximado mundial de US\$70 trilhões, representam mais do que 70% do valor dessas empresas (85% nos Estados Unidos).

O mercado negocia as ações diariamente aos preços justos de mercado, este é que determina diariamente os valores justos.

Precisamos passar a olhar, dar mais atenção e entender melhor o valor de mercado das empresas.

Como fazer isso? Progredindo passo a passo com a ajuda de acadêmicos, entidades profissionais, reguladores, profissionais e empresas especialistas em inteligência artificial, bancos de dados, tecnologia de informações, estatísticos, engenheiros, etc. É um novo mercado de trabalho. Os processos rotineiros estão sendo todos automatizados. Se não nos atualizarmos, também seremos deletados do mercado de trabalho naquilo que hoje executamos.

O entendimento é pífio sobre o conteúdo dos intangíveis das empresas - que hoje representa a maioria dos valores das empresas listadas no mundo. Ninguém se sente confortável sobre a falta de entendimento sobre ativos intangíveis, de forma quantificada, fundamentada e entendível. Também fazemos pouco para inserir luz e novos conhecimentos.

Uma opção de prosperar e sobreviver bem no mercado de trabalho é se especializar nas novas frentes de oportunidades, ajudando nos esforços conjuntos no entendimento e na quantificação de forma técnica e fundamentada em relação aos ativos intangíveis das empresas.

Definições

Ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física. Exemplos: patentes, marcas, direitos autorais, softwares, tecnologia, recursos naturais, processos em recursos humanos, etc.

Quando uma empresa é adquirida, todos os intangíveis mensuráveis são reconhecidos contabilmente. Se os valores não são firmes, ficam reconhecidos contabilmente de forma genérica como ativos intangíveis não alocados - diferença entre o preço de compra e os valores de livros do adquirido incluindo os ativos intangíveis reconhecidos contabilmente.

Chegou a hora para melhorar o nosso entendimento sobre o conteúdo dos ativos intangíveis. No caso de companhias abertas, os ativos intangíveis também conhecidos como capital intelectual, refletem de forma valorizada e atualizada diariamente nas bolsas de valores, entre outros, todas as vantagens competitivas nos processos em vendas, logística, produção, distribuição, administração incluindo recursos humanos, e finanças.

Temos muito a aprender. Por exemplo, o patrimônio líquido contábil da Petrobras em 31 de dezembro de 2018 era de R\$ 264 bilhões enquanto o valor de mercado em agosto de 2019 era de R\$ 380 bilhões. O ativo intangível da Petrobras no final de dezembro de 2018 decorrente dos fluxos de caixa líquidos futuros descontados relacionados com os volumes provados de petróleo e gás, não reconhecidos contabilmente naquela data, era de R\$ 405 bilhões. Se reconhecidos (não permitido pelas regras contábeis) o patrimônio líquido contábil da Petrobras naquela data seria de R\$ 669 bilhões.

Explicação: o mercado de ações precifica, como no caso Petrobras acima, todos os fatores, inclusive negativos, tais como imagem, reputação, engajamento, competitividade, etc.

O que mudou nos últimos 25 anos?

O mundo hoje é digital. Os 7,7 bilhões de indivíduos tem 5,1 bilhões de celulares, na maioria “smartphones” introduzidos há menos de 15 anos, usando microcomputadores mais potentes, inteligentes e amigáveis do que os grandes computadores mainframes de 25 anos passados.

A recente introdução de inteligência artificial em todos os campos de negócios, cidades, gerenciamento público e privado, saúde, educação, uso de tecnologias amigáveis, novas lideranças inspiradoras e formas de motivação estão mudando o nosso mundo.

Reflexões

A maior parte do tempo e dos esforços gastos por investidores, analistas, relações com investidores, auditores, contadores, etc. estão focados em entender o que é contabilizado e monitorado pela administração da empresa, incluindo ativos intangíveis adquiridos e todas as exigibilidades. Como mostrado abaixo, é uma pequena fração do valor real das empresas.

As cinco empresas mais valiosas no mercado com base em cotações de ações no início de agosto de 2019 eram Microsoft, Amazon, Apple, Alphabet (Google) e Facebook. Elas estavam avaliadas em torno de US\$ 4,238 trilhões, enquanto seus patrimônios contábeis auditados incluindo ativos intangíveis de US\$ 99 bilhões contabilizados era de US\$ 456 bilhões. Ativos intangíveis acima não reconhecidos contabilmente - US\$ 3,782 bilhões (diferença entre os dois valores).

Bilhões são gastos para contabilizar, analisar e reportar as atividades de negócios. Pouco se gasta prestando contas sobre os fundamentos e as vantagens competitivas incluídas nos ativos intangíveis da empresa, que hoje é tratado como uma caixa preta. Sabe-se que existe, mas poucas explicações são fornecidas.

Poucos indivíduos e investidores fazem perguntas desafiadoras, públicas ou individuais, em áreas e assuntos em que não dominam. Por exemplo, como você explica os ativos intangíveis da empresa? Quais são os fundamentos para justificar a razoabilidade quantificada dos ativos intangíveis não reconhecidos da empresa?

Frequentemente, as respostas a tais esclarecimentos necessários não são contestadas. As respostas são geralmente vagas. Às vezes acompanhada por equações matemáticas complexas, estatísticas e/ou dados de suporte incomuns. Poucos questionam a qualidade de tais respostas, fazendo mais perguntas. Por quê? Indivíduos sentem-se intimidados em buscar informações em áreas onde eles têm pouco conhecimento ou experiência.

Nos conselhos das empresas e na vida real, questões estratégicas e importantes recebem menos tempo e atenção, em comparação com questões urgentes do dia a dia. Poucos estão buscando o que é efetivamente importante - melhorias quantificadas das vantagens competitivas nos principais processos para fazer negócios, e explicações sobre a razoabilidade ou não dos ativos intangíveis da empresa.

Poucos conselhos de empresas dedicam tempo para compreender, discutir e desafiar a qualidade da criação estratégica de riqueza e dos fatores de risco. Ao fazerem perguntas, recebem frequentemente respostas desapontadoras.

Para compensar a falta de divulgação da natureza dos ativos intangíveis, como é composta e quantificada, justificada e monitorada, etc. a administração fornece toneladas de informações de ativos tangíveis líquidos, a partir de registros públicos da empresa, acompanhadas de fotos, vídeos, histórias, etc. A sobrecarga de dados atende ao seu objetivo.

Principais perguntas que devem ser feitas, mas raramente são: quais são os principais propulsores/criadores dos ativos intangíveis (capital intelectual)? Como eles são justificados, medidos e monitorados? Por quem? Quão eficaz é o Conselho de Administração em assessorar e monitorar esses propulsores?

Atualmente, não há estudos fora da academia no campo de prestação de contas sobre como avaliar e fundamentar a razoabilidade técnica ou não dos ativos intangíveis das empresas. Mais pesquisas discutindo e compreendendo este problema desafiador e suas oportunidades são necessárias. Objetivo: melhorar a qualidade do monitoramento e medições dos principais criadores de riqueza estratégica e respectivos fatores de risco.

As empresas mais bem avaliadas utilizam inteligência artificial, novas tecnologias, facilitadores eletrônicos, lideranças inspiradoras e novas formas criativas de motivação, etc.

Aprender a quantificar e justificar os valores dos ativos intangíveis abrirá novos campos de trabalho e de ciência para investidores, acadêmicos, pesquisadores e contadores gerenciais. Existem atualmente poucas explicações e questionamentos no mercado, para as projeções dos valores futuros dos preços das ações - que os analistas e consultores de investimentos usam para orientar os investidores a comprar ou vender ações. Poucos investidores fazem perguntas realmente desafiadoras para buscar os esclarecimentos necessários.

É necessário reconhecer que progressos consideráveis foram feitos para permitir que decisões de investimento sejam mais bem fundamentadas.

Todas as reservas de petróleo, gás e mineração, negócios dependentes do clima, como agricultura, viagens e atividades de lazer, estavam sujeitas a muitas incógnitas no passado. Agora, com o uso de especialistas e novas tecnologias, esses ativos são razoável e seguramente melhor avaliados a valores justos.

As previsões do tempo até 50 anos atrás não eram confiáveis. Agora, elas são boas, ajudando as indústrias de entretenimento, comida, viagens, etc. Os negócios agora são conduzidos em terrenos mais sólidos.

Fazer avaliações técnicas de intangíveis é complexo. Iniciamos nossa jornada para dominar melhor nossa compreensão sobre o que é a criação de riqueza e os fatores de risco para cada empresa e setor, e como eles podem ser significativamente medidos e monitorados. Formas criativas de captura e aproveitamento de dados, avanços em inteligência artificial, esforços de pesquisa

conjuntos mais amplos e aprofundados e recursos financeiros estão sendo aumentados.

O tamanho do ativo intangível nas empresas justifica globalmente a necessidade dos recursos amplos financeiros para permitir que pesquisas apropriadas e necessárias sejam realizadas mais rapidamente. Precisamos buscar mais compreensão sobre quais são os principais fatores estratégicos de criação de riquezas e de riscos, e como eles são ou deveriam ser medidos e monitorados.

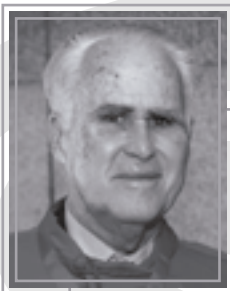
Considerações finais

Se o mercado de capitais já é exuberante, com deficiente compreensão atual dos ativos intangíveis corporativos, imagine os impactos quando eles receberem melhores insumos para decisões mais informadas.

Entender, administrar e aproveitar os ativos intangíveis da empresa representa uma oportunidade ímpar para os responsáveis pela prestação de contas de empresas serem membros estratégicos da alta administração.

Conforme abordado acima, temos pela frente muitos desafios e oportunidades no campo de Contabilidade no futuro.

As oportunidades de carreira e de ascensão profissional são enormes e assaz recompensadoras àqueles que investirem tempo e esforços aprimorando e se atualizando de forma focada continuamente. Vale a pena.



Charles Barnsley Holland

Formado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio de Janeiro e MBA pela Wharton Business School, nos EUA. É membro do Conselho de Administração da Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade - Anefac. Tem mais de 150 artigos publicados no Brasil e no exterior. Atua como conselheiro e diretor em várias entidades da Contabilidade. Na Academia ocupa a Cadeira de nº 06, que tem como Patrono Coriolano Mugnaini Martins.

Pronunciamento Técnico CPC 00: Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro

Acadêmico Claudio Avelino Mac-Knight Filippi

Índice

1. Introdução
2. Conselho Federal de Contabilidade - CFC - Normas Brasileiras de Contabilidade
3. Fundação de Apoio ao Comitê de Pronunciamentos Contábeis
4. Comitê de Pronunciamentos Contábeis
5. Observações importantes
6. Estrutura Conceitual do CPC 00
7. Sumário explicativo do CPC 00
8. Comentários sobre o Capítulo 1 do CPC 00 - Objetivos do Relatório Contábil-Financeiro de Propósito Geral
9. Comentários sobre o Capítulo 3 do CPC 00 - Características Qualitativas da Informação Contábil-Financeira Útil
 - a) Relevância
 - b) Fidedignidade
 - c) Comparabilidade
 - d) Verticabilidade
 - e) Tempestividade
 - f) Compreensibilidade
 - g) Subjetividade
10. Comentários sobre o Capítulo 4 do CPC 00 - Estrutura Conceitual para elaboração e apresentação das Demonstrações Contábeis

11. CPC 26 (R1) Apresentação das Demonstrações Contábeis
12. Algumas premissas das Demonstrações Contábeis
 - a) Continuidade
 - b) Posição patrimonial
 - c) Performance
13. Resultados (Receitas/Despesas)
14. Mensuração
15. CPC 26 (R1) Apresentação das Demonstrações Contábeis
16. Notas Explicativas
17. Relatórios da Administração
18. Em resumo: apresentação adequada das Demonstrações Contábeis
19. Materialidade e Agregação
20. Época de Apresentação, Comparação e Identificação de Demonstrações Contábeis
21. Componentes Ilustrativos de Demonstrações Contábeis
22. Explicações do Autor

1. Introdução

O Conselho Federal de Contabilidade - CFC publicou em 2013 o Pronunciamento Técnico CPC 00 (preparado em 2012), denominado de Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, que trata de material a ser utilizado e considerado pelos responsáveis pelas áreas contábeis das entidades na preparação de relatórios contábeis e financeiros, bem como pelos profissionais da área contábil em serviços especializados, como por exemplo os auditores.

O acima referido Pronunciamento Técnico CPC 00, resulta de um processo de atualização, ainda em andamento, da primeira versão da Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis emitida em 1989.

Como sabemos, o material técnico é preparado a nível global pelo International Accounting Standards Board - Iasb e, no presente caso, há também a participação do US Financial Accounting Standards Board - Fasb.

De posse desse material técnico em língua inglesa, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis da Fundação CPC, de acordo com os seus procedimentos regimentais, faz traduzir em material técnico para a língua portuguesa e submete o Pronunciamento Técnico ao seu processo de discussão, consulta pública, discussão com autoridades supervisoras, como por exemplo a Comissão de Valores

Mobiliários - CVM e outras entidades representativas dos mercado de capitais e financeiro.

2. Conselho Federal de Contabilidade - CFC

O CFC foi instituído pelo Decreto-Lei nº 9295 de 27 de maio de 1946.

Em 2010, com a redação dada pelo Art. 76 da Lei nº 12.249.

No Art. 2º do acima referido Decreto-Lei ficou definido que: “A fiscalização do exercício da profissão contábil, assim entendendo-se os profissionais habilitados como contadores e técnicos em Contabilidade será exercida pelo CFC e pelos Conselhos Regionais de Contabilidade”.

Essa mesma Lei nº 12.249, acrescentou a letra f do Art 6º DL nº 9295/1946 (Atribuições do CFC), “Regular acerca de princípios contábeis, o Exame de Suficiência, do Cadastro de Qualificação Técnica e dos Programas de Educação Continuada e editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional.”

Dessa forma, se depreende que um Pronunciamento Técnico somente se torna uma Norma Brasileira após aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC

Continuação do entendimento do processo de transformação de um Pronunciamento Técnico em Norma Brasileira de Contabilidade.

3. Fundação de apoio ao Comitê de Pronunciamentos Contábeis - FACPC

O Artigo 4º do Estatuto da FACPC cita que “A FACPC tem por objetivo assistir, promover, apoiar, incentivar e desenvolver ações científicas, tecnológicas, educacionais, culturais e sociais, que visem o desenvolvimento das Ciências Contábeis, precipuamente por meio de apoio ao CPC”.

As Entidades Instituidoras da FACPC (Artigo 11 do seu Estatuto Social) são:

- Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais - Apimec Nacional;
- BM&FBovespa S.A. Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros;
- Conselho Federal de Contabilidade - CFC;
- Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - Ibracon; e
- Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - Fipecafi.

As seguintes entidades compõem um Conselho de Vogais da FACPC (Artigo 14 do Estatuto Social):

- Comissão de Valores Mobiliários - CVM;
- Banco Central do Brasil- Bacen;
- Receita Federal do Brasil - RFB;
- Superintendencia de Seguros Privados - Susep;
- Confederação Nacional da Indústria- CNI; e
- Federação Brasileira de Bancos - Febraban.

4. Comitê de Pronunciamentos Contábeis

De conformidade com o Regulamento Interno do CPC (Artigo 1º), esse Comitê “foi idealizado a partir de uma união de esforços e comunhão de objetivos das entidades “que compõem a formação inicial da FACPC, ou seja - Abrasca, Apimec Nacional, BM&FBovespa S.A, CFC, Ibracon e Fipecafi.

Dessa forma, foi “formalmente instituído o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC pela Resolução nº 1055/2005 do Conselho Federal de Contabilidade - CFC, para que este, além dele participar, lhe desse a infraestrutura de apoio que viabilizasse o atingimento de sua missão.

Para enriquecimento, facilidade e fluidez das discussões serão sempre convidados a participar das reuniões do CPC... representantes de cada uma das seguintes entidades (artigo 9º do Regimento Interno: CVM, Bacen, Susep, Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB, CNI e Febraban. Estas entidades não terão direito a voto, mas têm direito a voz.

O CPC poderá convidar também para as suas reuniões...“especialistas e representantes das Agências Reguladoras e entidades que possam colaborar com itens específicos” (Artigo 10 do Regulamento Interno), “com direito a voz, mas não a voto”.

Em conformidade com a “Resolução CFC nº 1055/2005 é atribuição do CPC estudar, pesquisar, discutir, elaborar e deliberar sobre o conteúdo e a redação dos Pronunciamentos Técnicos, podendo, inclusive emitir interpretações, orientações, comunicados e boletins”, (Artigo 13 do Regulamento Interno).

O parágrafo 2º do artigo 14 do Regulamento Interno menciona que “os Pronunciamentos Técnicos, após aprovados, serão divulgados juntamente com o:

- Sumário;
- Termo de Aprovação; e
- Relatório de Audiência Pública.”

5. Observações importantes

a) Conforme mencionado no artigo 18 do Regulamento Interno do CPC,

“Os documentos emitidos pelo CPC devem ser convergentes às Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo Institute of Accountants Standard Board -Iasb.

No caso de eventuais divergências, os CPC deve ser revisado e eventualmente alterado.

b) Os leitores interessados em se aprofundar na matéria objeto do presente trabalho devem consultar o material técnico específico constante do “site” do Conselho Federal de Contabilidade - CFC.

6. Estrutura Conceitual do CPC 00

Como se trata de material técnico contendo uma estrutura conceitual muito abrangente, aparentemente voltado para empreendimentos não pequenos e para “servir como fonte dos conceitos básicos e fundamentais a serem utilizados na elaboração e na interpretação dos Pronunciamentos Técnicos, na preparação e utilização das demonstrações contábeis das entidades comerciais, industriais de negócios e outras; também para elaboração de outros relatórios”, deverá ser muito utilizado, por preparadores - profissionais da Contabilidade, por especialistas e analistas, como material de consulta.

Dessa forma tentaremos pinçar e comentar alguns conceitos para permitir um entendimento de estudantes, usuários e interessados em ter um quadro geral para julgamentos e análises, mesmo não sendo especialistas, mas que necessitam das informações constantes dos relatórios contábeis-financeiros.

7. Sumário explicativo do CPC 00

O CPC 00 apresenta nesta versão de 2012 do Pronunciamento um sumário explicativo, que tecnicamente não faz parte deste documento, porém menciona os principais pontos abordados, destinados a dar ao leitor uma visão geral.

Dessa forma, inclui:

O capítulo 1, objetivo da elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro de propósito geral;

O capítulo 3, características qualitativas da informação contábil-financeira útil;

O capítulo 4 deste pronunciamento, denominado de estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis ainda não reflete as alterações do Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) Apresentação das Demonstrações Contábeis. Para fins de entendimento, vamos mencionar neste trabalho alguns aspectos desse CPC e, quando identificado, mencionar o texto remanescente, que será futuramente revisado pelo Iasb; e

Quanto ao capítulo 2, ainda não editado, o sumário do pronunciamento conceitual menciona que tratará do conceito relativo à entidade que divulga a informação.

8. Comentários sobre o Capítulo 1 do CPC 00 - Objetivos do Relatório Contábil-Financeiro de Propósito Geral

Objetivo, Utilidade e Limitações do Relatório Contábil-Financeiro de Propósito Geral, espelhados nas situações a seguir resumidas:

..“fornecer informações a investidores existentes e em potencial, credores por empréstimos e outros para tomada de decisões” quanto “ao fornecimento de recursos”. Os investidores e credores necessitam dessas informações para auxílio na avaliação em termos de entrada e saída de fluxos futuros de caixa da entidade sob análise (exemplo: compras, vendas ou manutenção de instrumentos patrimoniais ou de dívida, retorno de investimentos, dividendos, etc)

..os interessados - credores e investidores de uma entidade sob análise necessitam também de informações sobre os seus recursos e eventuais reclamações contra ela;

..necessitam saber sobre a eficiência e eficácia do cumprimento pelo conselho de administração ou similares quanto às suas responsabilidades;

..saber sobre a proteção contra aspectos desfavoráveis na economia, mudanças de preços, novas tecnologias;

..necessitam informações sobre cumprimentos de contratos;

..sobre descumprimento de leis e regulamentos;

..direito de votos de investidores;

..capacidade de *stakeholders* influenciarem atos da administração; e

..são denominados de usuários primários aqueles que necessitam de relatórios tipo contábil-financeiro de propósito geral e que por alguma razão podem não ter acesso às informações necessárias.

Mesmo assim as informações de propósito geral podem não atender as informações de alguns interessados. Nesses casos os interessados devem procurar fontes alternativas como: condições econômicas gerais e expectativas, eventos e clima políticos.

Observação: “Os indivíduos que têm alguma forma de interesse numa entidade são conhecidos como *Stakeholders*”.

Finalidade de um Relatório Contábil-Financeiro

Dentre as finalidades de elaboração de um relatório contábil-financeiro

de uma entidade, também identificado como informação contábil-financeira, tal relatório é um componente de uma “prestação de contas”. Pode ela ser para fins legais, para utilização em um negócio de compra e venda de uma entidade dentre outros.

Esses relatórios são preparados sob a responsabilidade de um profissional da Contabilidade, com uma certa padronização ou formato e requer dos leitores um conhecimento mínimo para entendimento de seu conteúdo.

Em geral a demonstração de contas constante de um relatório são acompanhadas de notas explicativas para melhor compreensão delas.

9. Comentários sobre o Capítulo 3 do CPC 00: Características qualitativas da informação Contábil-financeira útil

As características qualitativas da informação contábil-financeira útil que permitem fornecer as informações consideradas importantes aos investidores e credores para tomada de decisões sobre a entidade que emite relatórios (que reporta).

Além disso, nos relatórios pode haver explicações sobre a estratégia e informações sobre o futuro com relação à entidade que reporta.

Para ter utilidade essas informações qualitativas devem ser comparáveis, verificáveis, tempestivas e inteligíveis, tendo as seguintes características fundamentais: relevância e fidedignidade.

a) Relevância

A informação contábil-financeira é relatada e considerada relevante quando influencia as decisões dos usuários (*stakeholders*). A sua omissão ou divulgação distorcida podem influenciar e/ou prejudicar as decisões dos usuários.

b) Fidedignidade

Isto significa que a informação contábil-financeira deve representar de maneira fidedigna (ou adequada) o fenômeno que se propõe representar. Para ser fidedigna a informação precisa ser completa, neutra e livre de erro.

Características qualitativas adicionais

A comparabilidade, verificabilidade e compreensibilidade são características adicionais de uma informação relevante.

c) Comparabilidade

A informação será mais útil, caso seja comparável com informações similares de outra entidade.

d) Verticabilidade

A informação terá verticabilidade se diferentes analistas independentes podem chegar a um consenso sobre ela.

e) Tempestividade

A informação é tempestiva se estiver disponível para os interessados tomarem decisões a tempo.

f) Compreensibilidade

A informação será compreensível se em certa ordem, com clareza e concisão. Ela é preparada na presunção tem conhecimento razoável dos negócios, mas pode precisar da ajuda de um consultor para temas complexo.

g) Subjetividade

Em razão da subjetividade inerente de um leitor de informações contábeis-financeiras a avaliação de diferentes usuários e analistas podem variar.

10. Comentários sobre o Capítulo 4 do CPC 00 - Estrutura Conceitual para elaboração e apresentação das Demonstrações Contábeis

Estrutura conceitual para elaboração e apresentação das Demonstrações Contábeis:

Texto remanescente, com indicado no CPC 00.

Observação:

“O texto remanescente da Estrutura Conceitual indicada no título deste Capítulo 4 do Pronunciamento Técnico CPC 00 não foi emendado para refletir quaisquer alterações implementadas pelo Pronunciamento Técnico - CPC 26 (R 1)

11. CPC 26 (R1) - Apresentação das Demonstrações Contábeis

Para deixar este trabalho mais atual e útil incluímos alguns conceitos e informações no texto abaixo deste Capítulo 4, com a indicação (CPC 26), cuja leitura recomendamos.

12. Algumas premissas das Demonstrações Contábeis

a) Continuidade

As demonstrações contábeis são preparadas considerando as normas estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, tendo portanto uma base legal e reconhecida pelo mercado e seus usuários.

São então preparadas considerando-se a continuidade do empreendimento dentro de um prazo razoável e previsível. Se, por alguma razão, a continuidade não puder ser uma premissa verdadeira, as demonstrações deverão ser preparadas em bases diferentes e específicas para a situação identificado pelos preparadores das demonstrações contábeis e, nesse caso, as bases e as razões por sua adoção deverão ser explicadas e divulgadas pela administração para o bom entendimento dos usuários.

b) Posição patrimonial

Os ativos de um empreendimento são, de maneira simples, os bens e os recursos destinados à sua operação para a produção de bens e prestação de serviços.

Os passivos, por sua vez, são formados por suas obrigações presentes junto a financiadores e fornecedores, por exemplo, destinadas a aquisições necessárias à operação, em complemento ao capital disponibilizado pelos investidores e proprietários do empreendimento.

A posição patrimonial de um empreendimento é resultante da diferença entre os dois elementos acima, representada pelo capital aportado pelos proprietários, acrescido de lucros e reservas gerados pelas operações, também denominados de resultados.

c) Performance

Os resultados, que dão origem aos lucros e reservas, são a medida de performance das operações de um empreendimento.

São destinados aos investidores e proprietários ou permanecem no empreendimento para continuação ou aumento das operações.

A destinação dos resultados é regulamentada pelo estatuto social do empreendimento ou por decisão dos investidores e proprietários, formalizada em atas de assembleias de acionistas, por exemplo.

13. Resultados (Receitas/Despesas)

Os resultados de um empreendimento resultam da comparação das receitas com as despesas, produzindo lucros ou prejuízos.

“Os elementos de receitas e despesas são definidos:

As receitas de um período são representadas por entradas de recursos, ou aumento de ativos ou ainda diminuição de passivos.

As despesas de um período são representadas por saídas de recursos, ou redução de ativos, ou assunção de passivos”.

Receitas

“A definição de receita abrange tanto receitas propriamente ditas quanto ganhos. Surge no curso das atividades usuais da entidade e é designada por nomes tais como vendas, honorários, juros, dividendos, royalties e aluguéis”.

“Uma receita deve ser reconhecida contabilmente quando resultar em aumento de benefícios econômicos, relacionado com o acréscimo de ativos e com diminuição do passivo e puder ser mensurada com confiança”.

Despesas

“A definição de despesas abrange tanto perdas quanto despesas. Surge no curso das atividades usuais das entidade, como custo das vendas ou serviços, salários e encargos e depreciação de bens do ativo imobilizado”.

“Uma despesa deve ser reconhecida contabilmente quando resultar de decréscimo de benefícios econômicos, relacionado com o decréscimo de ativo, com aumento de passivo e puder ser mensurada com confiança”.

14. Mensuração

Mensuração para fins de contabilização dos elementos e para preparação de demonstrações contábeis.

Custo histórico

“Os ativos são registrados pelos montantes pagos ou pelo valor justo dos recursos entregues na data de aquisição.

Os passivos são registrados pelos montantes dos recursos recebidos, ou em alguns casos pelo montante de caixa que se espera serão necessários para liquidar o passivo no curso normal dos negócios”.

Custo corrente

“Os ativos são registrados pelo valor de caixa que teriam que ser pagos como se fossem adquiridos na data do balanço.

Os passivos são registrados pelo valor de caixa necessários para liquidar a obrigação na data do balanço”.

Valor realizável

“Os ativos são registrados pelo valor de caixa que seria obtido na sua venda ordenada e de forma normal.

Os passivos são registrados pelos valores de liquidação, ou seja pelos valores a pagar para liquidar as obrigações no curso normal operacional”.

Valor presente

“Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado dos fluxos futuros de entradas líquidas de caixa esperados sejam geradas no curso das operações.

Os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado, dos fluxos futuros de saídas de caixa líquidas esperados para liquidar o passivo no curso das operações”.

Confiabilidade da mensuração

Para um item ser registrado contabilmente é necessário que tenha custo ou valor mensurado com confiança. Nos casos em que o custo ou valor venha a ser criteriosamente estimado não há prejuízo da confiabilidade, desde que devidamente divulgado os critérios e valor da estimativa”.

15. CPC 26 (R1) Apresentação das Demonstrações Contábeis

“O objetivo do Pronunciamento Técnico a ser aplicado em todas as demonstrações contábeis preparadas de acordo com os Pronunciamentos, Orientações e Interpretações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC é definir a base para apresentação das demonstrações contábeis e assegurar a comparabilidade com demonstrações anteriores da mesma entidade, ou de outras entidades.

As demonstrações contábeis são uma apresentação estruturada das posições patrimonial e financeira de uma entidade.

Segundo o CPC 26 (R1) o objetivo das demonstrações contábeis é proporcionar informação sobre as posições patrimonial e financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade, destinadas aos seus usuários para suas avaliações e decisões relacionadas com a entidade que está reportando.

A terminologia deste CPC é adequada para entidades com fins lucrativos.

Orientação sobre outros tipos de demonstrações também constam deste CPC, que pode ser consultado pelos leitores que desejem alguma informação adicional.

16. Notas explicativas

As notas explicativas contêm informações adicionais às demonstrações contábeis.

Oferecem descrições, segregações e abertura de itens constantes das demonstrações contábeis.

As notas explicativas devem:

- Apresentar informação sobre as bases para a elaboração das demonstrações contábeis e das práticas contábeis utilizadas;
- Divulgar a informação requerida pelos Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações do CPC;
- Dar informação adicional relevante, que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis; e
- As bases de mensuração utilizadas na elaboração das referidas demonstrações.

17. Relatório da Administração

“Muitas entidades apresentam, além das demonstrações contábeis, um relatório da administração com as principais características do desempenho e as principais incertezas às quais o empreendimento está sujeito, incluindo:

- Principais fatores que determinaram o desempenho, alterações no ambiente que opera, as respostas da administração e o seu efeito, a política de investimentos e de dividendos.
- Fontes de financiamento e a relação existente e pretendida da relação passivos versus patrimônio líquido.

Muitas entidades apresentam relatórios ambientais e sociais. (Embora estas áreas ainda careçam de normas e regras, cada vez preocupam mais as autoridades e a sociedade).

Presentemente o mercado já inicia um entendimento sobre “Relato Integrado” que será objeto de algumas informações gerais em outra parte do presente trabalho.

18. Em resumo: apresentação adequada das Demonstrações Contábeis

A apresentação adequada de demonstrações contábeis e demais informações relatadas pelas administrações deve ser amparada pelos Pronunciamentos Técnicos do CPC e pelas normas contábeis e de relatórios emitidas pelo CFC.

Quando a entidade não aplicá-los, ela deve efetuar as divulgações do CFC, estabelecidas para tais situações.

Regime de competência

Em condições usuais as entidades devem adotar o regime de competência onde os itens das demonstrações contábeis satisfazem as definições e critérios desta Estrutura Conceitual e proceder à Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.

19. Materialidade e Agregação

Individualidade

As entidades devem informar separadamente:

- Ativos,
- Passivos,
- Receitas e
- Despesas.

Relevância e agregação

As entidades devem apresentar em separado nas demonstrações contábeis cada classe relevante de itens semelhantes.

E devem apresentar separadamente os itens de natureza diferente, desde que relevantes.

20. Época de Apresentação, Comparação e Identificação de Demonstrações Contábeis

Época de Apresentações de Demonstrações Contábeis:

O conjunto de Demonstrações Contábeis, de forma comparativa, e notas é normalmente apresentado de forma anual.

Caso venha a ser utilizado um período mais longo ou mais curto, as razões para tal devem ser destacadas, inclusive pelo fato das informações não serem inteiramente comparáveis.

A comparação de demonstrações contábeis e demais informações relacionadas é geralmente feita entre certo exercício e o precedente.

A data do balanço patrimonial de abertura deve ser igual a do período anterior.

A comparabilidade de informação entre períodos permite aos usuários

tomar decisões negociais e avaliar as tendências de informação financeira para fins de previsões.

Identificação das Demonstrações Contábeis

As Demonstrações Contábeis devem ser adequadamente identificadas e distintas de qualquer outra informação de um conjunto de documentos publicados.

21. Componentes ilustrativos de Demonstrações Contábeis - exercícios findos em 31 de dezembro - Exercícios de 20X1 e 20X2

Ativo

Caixa e equivalentes de caixa
Contas a receber de clientes
Estoques
Imposto de Renda e Contribuição Social
Instrumentos financeiros derivativos
Total do Ativo Circulante
Investimentos
Imobilizado
Intangível
Total do Ativo não Circulante

Passivo

Fornecedores
Financiamentos
Salários e benefícios
Imposto de Renda e Contribuição Social
Instrumentos financeiros derivativos
Total do Passivo Circulante
Financiamentos
Total do Passivo não Circulante
Patrimônio Líquido
Capital social
Reservas de lucros
Total do Patrimônio Líquido
Total do Passivo
Total do Passivo e Patrimônio Líquido

Demonstração dos Resultados

Receita operacional líquida

Venda de produtos

- Mercado Interno
- Mercado externo

Receita de serviços prestados

Deduções da receita bruta

- Impostos sobre vendas
- Devoluções e abatimentos
- Receita operacional líquida

Despesas

- Compras
- Recursos humanos
- Impostos
- Depreciação e amortização
- Manutenção

Custos dos produtos vendidos

Receitas financeiras

Despesas financeiras

Resultado antes dos Impostos

- Imposto de Renda e Contribuição Social

Lucro líquido do exercício

Demonstração dos Resultados Abrangentes

Reclassificáveis para o resultado

Ganhos ainda não realizados de hedge, líquidos de Impostos

Total resultado abrangente

“O CPC 26 (R1) define que Outros Resultados Abrangentes compreendem itens de receita e despesa, incluindo ajustes de reclassificações, não reconhecidos na demonstração de resultados como orientado e permitido pelos CPCs e cita vários tipos de operações a serem incluídos na referida demonstração”.

Demonstração dos Fluxos de Caixa

Lucro líquido do exercício

Ajustes

Aumento e redução de ativos

Aumento e redução de passivos

Fluxos líquidos das atividades operacionais

Fluxos líquidos aplicados em investimentos

Fluxos líquidos provenientes ou aplicados em financiamentos

Aumento (diminuição) de caixa e equivalentes de caixa

22. Explicações do Autor

1) Em decorrência deste trabalho ser apoiado nas Normas mencionadas no texto técnico, diversos trechos dos CPCs foram citados ou copiados (indicados por “”).

2) As seguintes Normas foram objeto de alterações ou estavam sendo emitidas ou revisadas em 2018: Relato Integrado, Aluguéis e Arrendamentos, Instrumentos Financeiros e Reconhecimento das Receitas; em 2019, Contratos de Seguros.



Claudio Avelino Mac-Knight Filippi

Bacharel em Ciências Contábeis e Atuariais, presidiu o Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo - CRCSP na gestão 2014-2015, membro do Conselho Consultivo do CRCSP, presidente do Conselho Consultivo do Observatório Social do Brasil São Paulo, associado ao Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - IBGC, ex-presidente do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - Ibracon - 5ª Regional. Na Academia ocupa a Cadeira de nº 13, que tem como Patrono Joaquim Monteiro de Carvalho.

Pronunciamento Técnico-Contábil - CPC 01: Redução ao Valor Recuperável de Ativos

Acadêmica Elizabeth Castro Maurenza de Oliveira

O “Teste de *Impairment*” ou teste de recuperabilidade na Contabilidade é um termo técnico que possibilita às empresas verificarem o valor dos seus ativos anualmente e reconhecer se estão desvalorizados em relação ao valor contábil. Esse teste é adotado justamente para assegurar que os ativos não sejam registrados contabilmente por um valor superior ao montante que pode ser recuperado pelo uso ou pela venda do ativo em análise.

Para regulamentar sobre esse procedimento contábil o Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu o CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos, e as Normas Internacionais de Contabilidade igualmente regulamentaram esse procedimento no IAS 36 - *Impairment of Assets* emitido pelo Financial Accounting Standards Board - FASB, que é uma entidade não governamental dos EUA e foi a primeira a iniciar e incluir no seu corpo de normas a redução de valores de ativos, o *impairment*.

O Conselho Federal de Contabilidade-CFC publicou no Diário Oficial em 22/12/2017 a resolução NBC TG 01 (R4) em substituição à NBC TG 01 (R3) cujo objetivo é estabelecer procedimentos que a entidade deve aplicar para assegurar que seus ativos sejam registrados contabilmente por valor que não exceda seus valores de recuperação. Um ativo está registrado contabilmente por valor que excede seu valor de recuperação se o seu valor contábil exceder o montante a ser recuperado pelo uso ou pela venda do ativo. Se esse for o caso, o ativo é caracterizado como sujeito ao reconhecimento de perdas, e a Norma requer que a entidade reconheça um ajuste para perdas por desvalorização. A Norma também especifica quando a entidade deve reverter um ajuste para perdas por desvalorização e estabelece as divulgações requeridas.

Segundo o CPC 01, a identificação do *Impairment* ocorre quando “há alguma indicação de que seus ativos ou conjunto de ativos porventura perde-

ram representatividade econômica, considerada relevante. Se houver evidência de perda de recuperabilidade, a entidade deve efetuar avaliação e reconhecer contabilmente a eventual desvalorização dos ativos”

Quando o Fasn emitiu a IAS 36 houve uma grande preocupação com o detalhamento das perdas e como estas deveriam ser mensuradas e reconhecidas. “As principais determinações dessa Norma referem-se a: identificação do bem desvalorizado; mensuração de seu valor recuperável e reconhecimento do *impairment*” (Silva et al, 2007).

A Lei nº 11.638/07 também menciona que as empresas com ativos totais superiores a R\$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões, devem publicar em suas demonstrações financeiras o valor de perda por desvalorização dos seus ativos. Essa análise deve ser feita periodicamente na avaliação do ativo imobilizado e no intangível.

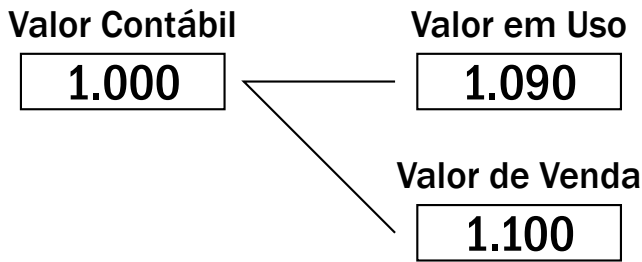
Podemos encontrar no CPC 00 (Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro) a definição de que ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade. Assim, deduzimos que se um gasto feito não gerar benefícios econômicos no futuro não pode ser considerado ativo.

O Pronunciamento Técnico sobre o CPC 01, tem por objetivo estabelecer procedimentos que a entidade deve aplicar para que não esteja contabilizado um ativo por um valor que exceda seu valor de recuperação, conforme acima já mencionado.

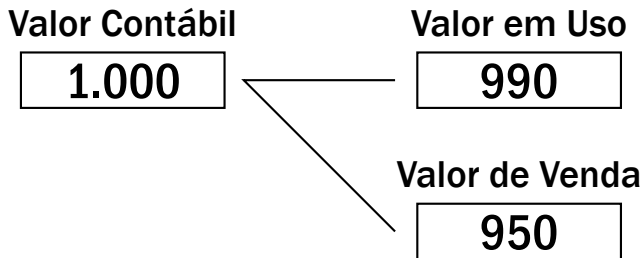
Se um ativo está registrado contabilmente por valor que excede seu valor de recuperação, este é caracterizado como sujeito ao reconhecimento de perdas e o CPC - 01 (R1) requer que a entidade reconheça um ajuste para perdas por desvalorização. O Pronunciamento também especifica quando a entidade deve reverter um ajuste para perdas por desvalorização e estabelece as divulgações obrigatórias em Nota Explicativa.

Existem métodos para realizar o teste na determinação do valor recuperável do ativo e a empresa deve registrar essa diferença no Resultado do Exercício - DRE.

Teste de Recuperabilidade



O Valor contábil é menor do que o valor que pode ser recuperado. Neste caso não há registro de perda por recuperabilidade.



O Valor contábil é maior do que o valor que pode ser recuperado. Neste caso é exigido um ajuste por perda de recuperabilidade.

Para este caso, calcula-se o valor da perda por recuperabilidade optando-se pelo valor de uso R\$ 990 que é maior que o valor de venda R\$ 950:

O Valor Contábil	R\$ 1.000
(-) Valor de Uso	R\$ 990
= Perda por recuperabilidade	R\$ 10

Valor Contábil é o montante pelo qual o ativo está reconhecido no Balanço depois da dedução da respectiva depreciação, amortização ou exaustão acumulada e ajustes para perdas anteriormente lançados.

Valor em uso é o valor presente de fluxos de caixa futuros esperados que devem advir de um ativo.

Valor de Venda ou Valor Justo Realizável Líquido de despesa de venda é o preço que seria recebido pela venda de um ativo entre participantes do mercado na data de mensuração.

Unidade Geradora de Caixa é o menor grupo identificável de ativos que gera entradas de caixa, entradas essas que são em grande parte independentes das entradas de caixa de outros ativos ou outros grupos de ativos.

Revisão da Literatura

No Brasil, as publicações dos Pronunciamentos Técnicos são feitas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que foi idealizado a partir de reuniões entre entidades muito importantes na área contábil. Tais como: Associação Brasileira das Companhias Abertas - Abrasca, Associação dos Analistas e Profissionais de Investimentos do Mercado de Capitais - Apimec Nacional, Bolsa de Valores de São Paulo - Bovespa, Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - Fipecafi, Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - Ibracon e Conselho Federal de Contabilidade - CFC, com a finalidade de propiciar uma convergência internacional das normas contábeis (redução de custos de elaboração de relatórios contábeis, redução de riscos e custo nas análises e decisões, redução de custo de capital), centralização na emissão de normas dessa natureza e representação e processos democráticos na produção dessas informações entre contadores, auditores, usuários, acadêmicos e representações do governo.

Em http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/28_CPC01R1_Sumario.pdf, pode-se ler o Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 01 Redução ao Valor Recuperável de Ativos, com destaque para os seguintes pontos:

- O Pronunciamento aplica-se a todos os ativos ou conjunto de ativos relevantes relacionados às atividades industriais, comerciais, agropecuárias, minerais, financeiras e de serviços.
- Fontes externas observadas durante o período ou por ocasião da elaboração das demonstrações contábeis que podem interferir na determinação do valor da recuperabilidade de ativos: (I) O valor de mercado do ativo diminuiu sensivelmente, mais do que seria de se esperar como resultado da passagem do tempo ou do uso normal; (II) Ocorreram, ou ocorrerão em futuro próximo, mudanças significativas no ambiente tecnológico, de mercado, econômico ou legal, no qual a entidade opera ou no mercado para o qual o ativo é utilizado; (III) As taxas de juros de mercado, ou outras taxas de mercado de retorno sobre investimentos aumentaram, e esses acréscimos provavelmente afetarão a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor de um ativo em uso e diminuirão significativamente o seu valor recuperável; e (IV) O valor contábil do patrimônio líquido da entidade se tornou maior do que o valor de suas ações no mercado.
- Fontes internas da organização que também podem distorcer o conceito do valor de recuperabilidade dos ativos: (I) Evidência disponível de obsolescência ou de dano físico; (II) Ocorreram, ou ocorrerão em futuro próximo, mudanças significativas com efeito adverso sobre a entidade, na medida ou maneira em que um ativo é ou será utilizado. Essas mudanças, entre outras,

incluem: o ativo que se torna inativo, o ativo que a administração planeja descontinuar, reestruturar ou baixar antecipadamente; ou, ainda, o ativo que passa a ter vida útil definida ao invés de indefinida; e (III) Levantamentos ou relatórios internos que evidenciem, por exemplo, a existência de dispêndios extraordinários de construção, capitalização excessiva de encargos financeiros, etc. e indiquem que o desempenho econômico de um ativo é, ou será, pior do que o esperado.

- Os fluxos de caixa futuros devem ser estimados para o ativo em sua condição atual. As estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir: (I) futuras entradas ou saídas de caixa previstas para uma futura reestruturação com a qual a entidade ainda não esteja formalmente compromissada, ou melhoria ou aprimoramento do desempenho do ativo; e (II) entradas ou saídas de caixa provenientes de atividades financeiras ou os recebimentos ou pagamentos de impostos sobre a renda.
- A estimativa de fluxos de caixa futuros deve ser baseada nas previsões e ou orçamentos aprovados pela administração da entidade, sendo recomendável adotar um período de cinco anos. Períodos mais longos devem ser evitados pelo grau de incerteza contido nas premissas; entretanto, poderão ser aceitos desde que justificados.
- Considera-se que o valor recuperável de um ativo, individualmente, não pode ser determinado se: (I) o valor do ativo em uso, isoladamente, gera valores insignificantes de caixa, nitidamente desvinculados do que seria o valor de retorno do ativo no mercado; e (II) o ativo não gera entradas de caixa que possam ser em grande parte independentes daquelas provenientes de outros ativos. Nesses casos, o valor em uso, e, portanto, o valor recuperável, deverá ser determinado para a unidade considerada a geradora de caixa do grupo de ativos.
- Após o reconhecimento da provisão para perdas, a despesa de depreciação, amortização e exaustão dos ativos desvalorizados deve ser calculada em períodos futuros pelo novo valor contábil apurado, ajustado ao período de sua vida útil remanescente.

De acordo com pronunciamentos da Comissão de Valores Mobiliários - CVM, igualmente se observa entre os possíveis cenários em que o *Impairment* deve ser aplicado, estão: declínio significativo no valor de mercado de um ativo; mudanças adversas da tecnologia, do mercado ou do ambiente econômico ou legal; aumento nas taxas de juros do mercado ou de outras taxas de retorno sobre os investimentos; situações em que os ativos líquidos tornam-se maiores do que o valor de capitalização de mercado; obsolescência ou dano físico de um ativo; decisões sobre planos de descontinuidade ou reestruturação das operações; e ativos com desempenho abaixo do esperado.

Para se ter uma ideia de quanto este assunto é relevante foi feita uma análise comparativa buscando identificar se as normas estavam em convergência contábil. O tema foi publicado em artigo na Revista Gestão.Org que é uma Revista Eletrônica de Gestão Organizacional do PPGCC/UFPE, na edição janeiro/abril de 2010, com o seguinte título: “Impairment: Uma Avaliação entre o Pronunciamento nº 1 do CPC e IAS nº 36 do Iasb nas Empresas Listadas na Bolsa de Londres”. file:///C:/Users/eliza/Downloads/21484-38896-1-PB.pdf.

Cálculo do Teste de *Impairment*

Será utilizado um modelo a ser adaptado principalmente ao maquinário de uma indústria que, em geral, é o mais frequente. No entanto nada impede que a mesma metodologia seja aplicada aos demais ativos na organização.

Segue abaixo o exemplo simplificado do raciocínio didático para se calcular o valor recuperável de um ativo, elaborado por Denilson Capelari (<https://cavalcanteassociados.com.br/>).

“Na essência, o CPC 01 exige que a empresa prove que os ativos são recuperáveis, caso contrário, deve-se ajustar esses ativos ao seu valor real de recuperação”. Vejamos os dados:

Uma empresa possui em seu ativo imobilizado três máquinas que trabalham em conjunto em uma linha de produção totalizando o valor contábil líquido investido de \$ 300.000.

Unidade geradora (Ativo)	Custo	Depreciação	Valor líquido
Máquina A	120.000	60.000	60.000
Máquina B	180.000	80.000	100.000
Máquina C	240.000	100.000	140.000
Total	540.000	240.000	300.000

De acordo com o CPC 01 precisamos provar que os \$300.000 são recuperáveis pelo uso contínuo desses ativos, o que chamamos de valor em uso, ou recuperáveis pela sua venda.

Usando o critério do valor em uso, devemos projetar o fluxo de caixa que essa unidade geradora de caixa irá produzir para os próximos cinco anos e trazer a valor presente por uma taxa de desconto que leve em consideração o risco desse investimento. Vamos projetar o seguinte fluxo de caixa:

Ano	\$
X1	50.000
X2	60.000
X3	65.000
X4	70.000
X5	80.000

Considerando uma taxa de desconto de 11% ao ano, teríamos um valor presente líquido de \$ 234.857. Este é o que consideramos como valor em uso.

Usando o critério de valor líquido de venda, ou seja, caso tivéssemos que vender as três máquinas, vamos supor que o valor justo deduzindo das despesas com vendas montam em \$210.000. Este é o que consideramos como valor de venda.

Temos, portanto, dois números diferentes que mostram o valor recuperável da unidade geradora de caixa.

Conforme o CPC 01 devemos escolher o maior valor entre os dois critérios utilizados para recuperar os ativos, portanto o valor escolhido para comparar com o saldo contábil é \$234.857, o que irá acarretar em uma perda estimada com o imobilizado de \$ 65.143 (\$300.000 que é o valor líquido contábil menos o valor recuperável pelo uso de \$234.857) que será contabilizado diretamente no resultado do exercício, o DRE.

Lançamentos Contábeis


Após a realização do teste, é necessária a realização dos lançamentos para que a Contabilidade reflita o melhor e mais adequado valor do ativo em análise.

O lançamento contábil ficaria dessa forma:

Débito - Outras despesas operacionais - \$65.143 (DRE)

Crédito - Imobilizado - \$65.143 (conta de provisão - redutora do ativo imobilizado)

O CPC 01 também determina que o crédito no imobilizado deve ser feito proporcionalmente ao valor contábil de cada ativo da unidade geradora de caixa.

Máquina A = 20%		Máquina A = \$ 13.028,60
Máquina B = 33%		Máquina B = \$ 21.497,19
Máquina C = 47%		Máquina C = \$ 30.617,21
Totais = 100%		\$ 65.143,00

Se o Ativo for um Intangível e existindo a expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) ou de ativos intangíveis com vida útil indefinida, o teste é exigido uma vez por ano e deve, a partir da data da operação, ser alocado a cada uma das unidades geradoras de caixa.

A recomendação é de que, independentemente do motivo que leve uma entidade a fazer o teste, que ela o faça próximo ao fechamento das demonstrações financeiras, como 31 de dezembro.

A entidade deve avaliar, na data de encerramento do período social, se há alguma indicação, com base nas fontes externas e internas de informação, de que uma perda reconhecida em anos anteriores deva ser reduzida ou eliminada. Em caso positivo, a provisão constituída deve ser revertida total ou parcialmente a crédito do resultado do período, desde que anteriormente a ele debitada; nos casos em que tenha sido debitada a reserva de reavaliação, esta deverá ser recomposta. Não se aplica a reversão no caso de perda no ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*).

Divulgação

Conforme explicitado no pronunciamento, a entidade deve divulgar as informações previstas resumidamente, citando: (I) O valor da perda ou reversão de perda com desvalorizações reconhecidas no período, e eventuais reflexos em reservas de reavaliações; (II) Os eventos e circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da desvalorização; (III) Relação dos itens que compõem a unidade geradora de caixa e uma descrição das razões que justifiquem a maneira como foi identificada a unidade geradora de caixa; e (IV) Se o valor recuperável é o valor líquido de venda, divulgar a base usada para determinar esse valor e, se o valor recuperável é o valor do ativo em uso, a taxa de desconto usada nessa estimativa.

Considerações finais

Não se discute a importância do valor do Balanço e das Demonstrações Financeiras de uma entidade no que se refere a tomadas de decisões a partir do seu valor patrimonial. Por esse motivo é que o CPC 01 contribui substancialmente para a obtenção do valor mais próximo do real nas organizações.

Neste pronunciamento, referendado pelas entidades contábeis das mais diversas competências, observa-se que é fundamental a aplicação do teste de *Impairment* quando há indicativos de que os ativos como imobilizado e intangível mantidos para venda e operação descontinuada, possam ter sofrido um problema de recuperação.

Para confirmação desta necessidade em aplicar o CPC 01 é imperativo que se façam pesquisas do mercado ativo, onde os itens transacionados sejam

homogêneos e que os preços estejam disponíveis para conhecimento do público, além de, possivelmente, existirem os vendedores e compradores com disposição para negociar a qualquer momento. Caso contrário haverá distorções provocadas por situações ou cenários divergentes.

Torna-se importante destacar que a aplicação do CPC 01 não é uma ação simples, mas que requer o conhecimento rigoroso das normas vigentes, do raciocínio matemático adequado para cada tipo de ativo em análise e domínio da cultura organizacional onde o contador está atuando.

Referências:

Abrasca: <http://www.abrasca.org.br/> - acesso em 30/06/2019

Apimec Nacional http://www.apimec.com.br/Apimec/show.aspx?id_canal=188&id_materia=869 - acesso em 30/06/2019

Bovespa: <https://educacional.bmfbovespa.com.br/home> - acesso em 30/06/2019

Capelari, Denilson, artigo: Como calcular um teste de Impairment utilizando o CPC 01 - Redução ao valor recuperável de ativos, em: <https://cavalcanteassociados.com.br/como-calcular-um-teste-de-impairment-utilizando-o-cpc-01-reducao-ao-valor-recuperavel-de-ativos/> - acesso em 30/06/2019

CPC 01 Comentado: o que é e como aplicar o Procedimento de Redução ao Valor Recuperável de Ativos em: <https://investorcp.com/gestao-ativo-imobilizado/cpc-01/> - acesso em 30/06/2019

CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis - Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 01 Redução ao Valor Recuperável de Ativos - http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/28_CPC01R1_Sumario.pdf - acesso em 30/06/2019

CFC: <https://cfc.org.br/> - acesso em 30/06/2019

CFC: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC_TG_GERAL_COMPLETAS_04012017.pdf acesso em 30/06/2019

Fipecafi <https://www.fea.usp.br/contabilidade/fipecafi> - acesso em 30/06/2019

Ibracon: <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/index.php> - acesso em 30/06/2019

Revista Gestão file:///C:/Users/eliza/Downloads/21484-38896-1-PB.pdf - acesso em 30/06/2019

Sumário: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/28_CPC01R1_Sumario.pdf - acesso em 30/06/2019



Elizabeth Castro Maurenza de Oliveira

Graduada em Ciências Econômicas e Ciências Contábeis, com especialização em Administração da Educação, mestrado em Administração com ênfase em Contabilidade para Tomada de Decisões, e doutorado em Comunicação Social com ênfase em Comunicação Organizacional. Na Academia ocupa a Cadeira nº 7, que tem como Patrono Carmello Mancuso Sobrinho.

Pronunciamento Técnico-Contábil - CPC 03: Demonstração dos Fluxos de Caixa

Acadêmico Adriano Gilioli

Índice

1. Introdução	59
Visão geral sobre a utilidade do fluxo de caixa na gestão	61
Diferenciação entre lucro e caixa	62
Mas, e para o gestor, qual é a diferença	63
2. O uso do Fluxo de Caixa na Gestão Financeira.....	64
Em que isso pode ser útil.....	65
3. Subdivisões do Fluxo de Caixa	66
Decisões operacionais	67
Decisões de investimento	68
Decisões de financiamento	70
Método direto	72
Método indireto.....	73
4. Exemplo prático	75
5. Vantagens do uso do Fluxo de Caixa	81
6. Cuidados na análise	81
7. Considerações finais	83

1. Introdução

A Demonstração dos Fluxos de Caixa - DFC se diferencia das demais demonstrações contábeis porque é elaborada sob a égide do regime de caixa. Por esse

motivo a comparabilidade com as demais demonstrações, que são elaboradas pelo regime de competência, fica prejudicada, especialmente com a Demonstração do Resultado - DRE. Como forma de transpor essa barreira de regime contábil faz-se necessário promover uma comparação lúcida entre o fluxo de caixa operacional e o fluxo de lucro evidenciado na DRE, com seus afluentes nos “*accrual*” registrados no Balanço Patrimonial e demais demonstrações financeiras. Dessa forma, é preciso que se realize uma conciliação entre o resultado líquido do exercício na DRE e o fluxo de caixa operacional da DFC, intercambiando aspectos temporais basilares dos regimes de caixa e competência.

Essas orientações não são exaustivas, mas sim provocativas no sentido de apontar os potenciais de uso das informações contidas no fluxo de caixa para as decisões dos gestores. Nesse sentido, cabe ao profissional da Contabilidade, conhecedor desses potenciais informativos, identificar as necessidades de informações das decisões dos gestores e buscar aquelas que são relevantes em cada oportunidade.

A finalidade desse manual é impulsionar o uso das informações sobre os fluxos financeiros, mais especificamente dos fluxos de caixa, no processo de gestão dos negócios, pois muitas vezes o gestor, na condução de suas atividades, está atento a diversas perspectivas do negócio: perspectiva tecnológica, humana, de mercado etc., mas muitas vezes não está atento à perspectiva financeira e suas decisões têm efeito nesse aspecto do negócio.

A não consideração da perspectiva financeira das decisões tomadas pelos gestores pode levar a situações em que ela mantenha recursos financeiros ociosos, o que representa um custo (custo de oportunidade do capital mantido ocioso), ou situações em que a empresa dependa de recursos emergenciais, o que também gera custos financeiros muitas vezes incompatíveis com o retorno gerado pelos negócios. A análise e acompanhamento das informações do fluxo de caixa permite ao gestor tomar ações presentes para que essas situações não ocorram no futuro e, conseqüentemente, não ocorram esses ônus desnecessários.

Nesse sentido, pode-se observar um alto valor agregado para o gestor com esse serviço prestado pela Contabilidade à sua empresa, pois ele fornece informações para que ele planeje suas ações considerando esse importante aspecto e evitando assim custos desnecessários.

Por fim, a análise e os modelos de relatórios não precisam (e não devem) ficar presos ao que é preconizado para fins de divulgação externa, mas sim explorar o potencial informativo da Contabilidade sem os limites impostos pelas regras, de maneira a atender às necessidades específicas do gestor em cada circunstância.

Resumindo, o profissional da Contabilidade, no uso da informação contábil para fins de apoio à gestão do negócio, deve desprender-se das regras que está

acostumado a seguir (forma) e priorizar os conceitos fundamentais (essência) que sustentam as informações contábeis e, com isso, procurar explorar o significado de cada uma delas fornecendo subsídios relevantes para o seu usuário, o gestor.

Visão geral sobre a utilidade do Fluxo de Caixa na Gestão

Existem algumas razões fundamentais para justificar a importância da análise e gestão do fluxo de caixa para qualquer entidade econômica, seja ela uma pessoa física, uma pequena empresa ou mesmo uma grande corporação.

A primeira dessas razões e, talvez, a mais importante é o fato de que todas as operações e decisões, em algum momento no tempo, afetam o caixa, ou seja, têm efeito no patrimônio e no lucro da empresa, salvo alguns tratamentos contábeis específicos, tais como reavaliação de ativos e outros ajustes.

Como consequência disso, a necessidade de se monitorar e até tentar estimar esses “movimentos” no caixa, nos leva à segunda dessas razões: a precisão de se administrar o caixa no sentido de que este seja suficiente para atender às demandas que ocorrerão no futuro.

A importância da gestão do fluxo de caixa para fins de previsão das demandas financeiras futuras requer um exercício de relacionamento de cada item que afeta o caixa com o que de fato acontece no dia a dia do agente econômico, pois é a gestão desse dia a dia que fará com que o volume disponível de caixa em cada momento seja suficiente para as suas necessidades.

Uma boa gestão do fluxo de caixa faz com que se evite dois problemas fundamentais:

1º falta de caixa no momento em que é necessário, ocasionando a captação emergencial de recursos junto a terceiros, de aporte de capital por parte do proprietário ou ainda a venda (liquidação) de ativos para suprir essas necessidades;

2º excedente de caixa desnecessário, ocasionando um custo muitas vezes imperceptível ao gestor, o custo de oportunidade do capital investido em caixa, pois este excedente poderia estar aplicado em alguma alternativa cujo rendimento fosse melhor do que aquele obtido nas costumeiras aplicações financeiras realizadas com o caixa excedente.

Note-se que em qualquer dessas alternativas ocorrem ônus, e esses ônus muitas vezes não são percebidos ao gestor, cujo foco normalmente está concentrado intuitivamente e corretamente no cerne da sua atividade econômica, naquilo que agrega valor e que lhe gera riqueza. Esses ônus podem ser materializar da seguinte maneira:

- quando da captação de recursos emergenciais junto a terceiros, os custos financeiros muitas vezes são maiores do que o retorno gerado pelo mesmo recurso aplicado na atividade, portanto isso onera a capacidade de gera-

ção de riqueza do negócio para o proprietário, principalmente quando essa captação ocorre sem que seja planejada;

- quando do aporte de recursos por parte do proprietário, ocorre a eliminação de um rendimento que possivelmente estava ocorrendo com o mesmo capital em outra alternativa (custo de oportunidade);
- quando da necessidade de venda de algum ativo, perde-se a sua capacidade de geração de benefícios e, além disso, em muitas vezes, perde-se no valor de liquidação, dado o caráter emergencial da operação;
- quando da manutenção de níveis excedentes de caixa de maneira desnecessária, o ônus causado talvez seja menos perceptível por parte do gestor, pois o seu custo é implícito, ou seja, é o quanto se deixa de ganhar aplicando o recurso que está no caixa em alguma alternativa mais rentável do que a aplicação financeira realizada com o mesmo valor (custo de oportunidade do recurso investido em caixa).

Com isso, pode-se identificar a importância de uma adequada gestão do fluxo de caixa de qualquer negócio, para equilibrar o volume gerado com o que é demandado para este recurso, de tal maneira que o fluxo ocasione os menores valores possíveis de excedentes e de necessidades de caixa.

Diferenciação entre lucro e caixa

Há bastante tempo, muitos pesquisadores têm dedicado esforços para a identificação, mensuração e classificação do conceito de lucro (resultado) e, nesse intento, diferentes formas de apuração foram desenvolvidas ao longo do tempo, cada uma com seus méritos e limitações, levando os leigos a uma máxima com a qual nós, contadores, somos obrigados a conviver:

“- ... sabe a resposta de um contador quando se pergunta qual é o lucro da empresa?

- Depende, quando você quer que dê!”

Seria cômico se não fosse trágico, porém temos a responsabilidade de conhecer muito bem o fenômeno econômico chamado lucro, suas diferentes formas de apuração e o significado de cada uma delas para que possamos explicar ao usuário, que é leigo no assunto, o efeito econômico de suas ações em seu patrimônio, sua riqueza.

Nosso foco aqui não é a apuração do lucro segundo diferentes perspectivas nem a identificação do significado de cada uma delas¹, mas sim compreender a diferença de perspectiva apresentada em cada uma das duas principais abordagens de um negócio: a econômica e a financeira, focando-se mais especificamente na financeira, aquela evidenciada no caixa.

Segundo Martins (2000), “...todo lucro é ou implica a figura do caixa; todas as formas de avaliação, ao final, chegam ao mesmo lucro e ao mesmo caixa, com o problema apenas da inflação e do custo de oportunidade.”

Quando se trata dos modelos para avaliação do patrimônio e, consequentemente da mensuração do lucro, no mesmo trabalho, o professor Martins ainda afirma:

“...todos os modelos até hoje surgidos nada mais são do que visões temporalmente diferentes do mesmo objeto: o patrimônio. E mais, são todos eles, numa perspectiva ainda mais simples, visões temporais de um único elemento patrimonial: o caixa.”

A partir dessas importantes definições propostas, surge a questão: sob o ponto de vista prático, qual é a diferença entre o lucro e o caixa?

Uma ilustração que pode elucidar essa questão de maneira simplificada é a seguinte: “Se o lucro é o eletrocardiograma; o caixa é o atestado de óbito, ou seja, ambos dizem a mesma coisa em momentos diferentes!”

Como explicar isso?

- Da mesma forma que o lucro (e a avaliação do patrimônio), o eletrocardiograma não é preciso, ele oferece apenas indícios, referenciais para uma tomada de decisão,
- Já o caixa, o atestado de óbito é preciso, pois é obtido a partir de fatos ocorridos.

Mas, e para o gestor, qual é a diferença?

Do ponto de vista prático, o lucro é um indicador estimado do sucesso do negócio (ou de uma subunidade, ou de uma decisão etc.) no momento em que as atividades ocorrem; e o caixa demonstra o fôlego financeiro do negócio no mesmo momento, e esse fluxo de caixa pode ser decorrente do sucesso de hoje ou de outro momento (passado ou futuro).

Como a principal diferença entre lucro e caixa é o tempo, pode ocorrer de o lucro do período apontar para um lado e o fluxo de caixa para outro, o que não é contraditório, pois um negócio pode estar apresentado lucros mais do que satisfatórios, porém ter problemas de caixa que, se não sanados a tempo, podem levar a entidade à descontinuidade de suas atividades.

O descolamento entre o caixa e o lucro é momentâneo, porém o não acompanhamento do fluxo financeiro, bem como sua inadequada administração, pode levar a uma situação de inadimplência que comprometerá a aquisição de recursos básicos para a atividade principal do negócio (e a consequente descontinuidade de geração de lucros no futuro).

Estas proposições indicam que o acompanhamento do fluxo econômico (lucro) não elimina a necessidade de acompanhamento do fluxo financeiro (de caixa). O acompanhamento do lucro permite ao gestor aferir o nível de sucesso do negócio sob o ponto de vista econômico, já o acompanhamento do fluxo de caixa permite ao gestor aferir o nível de “fôlego financeiro” que a entidade tem para irrigar e manter o funcionamento do negócio, bem como o seu crescimento.

2. O uso do Fluxo de Caixa na Gestão Financeira

Além de permitir que o gestor possa tomar decisões financeiras (captação e aplicação de recursos), a gestão do fluxo de caixa também pode auxiliá-lo na gestão operacional da empresa, basta que nos relatórios sejam identificadas as relações entre o caixa e as demais contas relevantes que estão envolvidas no fluxo financeiro, consequência do negócio. A figura 1, a seguir, expressa de forma resumida esse relacionamento:

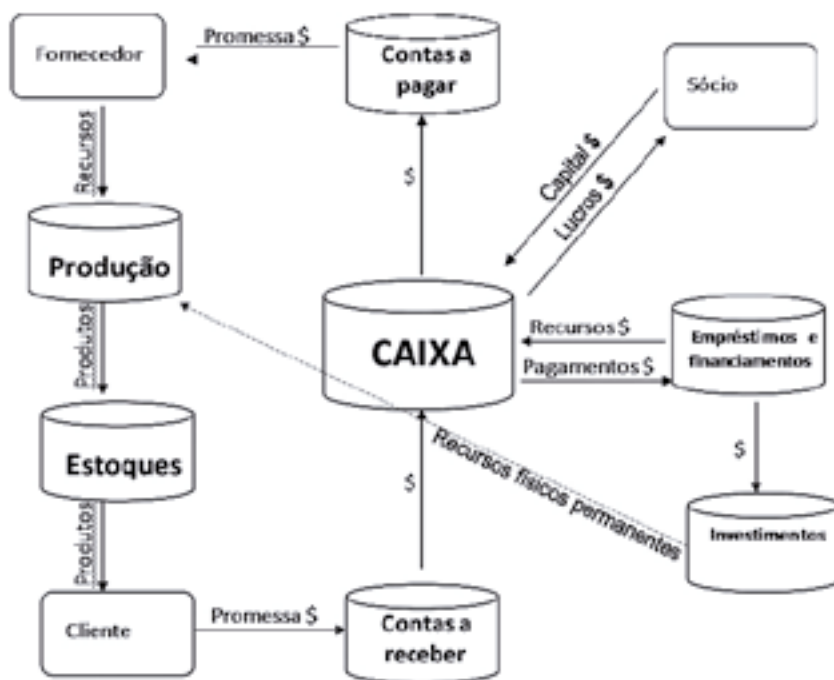


Figura 1 - Fluxos financeiros

Note-se que na dinâmica dos negócios existem fluxos em contas que normalmente existem nas empresas e que o acompanhamento dessas contas e desses fluxos pode explicar o próprio fluxo de caixa, conseqüentemente, o monitoramento desses fluxos permite ao gestor enxergar os efeitos financeiros (em caixa) de cada ação tomada na gestão da operação.

Isso significa dizer que quando o gestor opta, por exemplo, por uma determinada política de compras, essa escolha afeta o caixa por meio do fluxo de

caixa operacional de pagamento de fornecedores, e esse efeito pode ser observado na conta de estoques, por exemplo; quando ele adota determinada estratégia de cobrança, isso afeta o fluxo de caixa proveniente de contas a receber, e pode ser observado no volume de contas a receber; e assim por diante.

Em que isso pode ser útil?

Um relatório de fluxo de caixa bem explicado ao gestor pode evidenciar a ele quais são as consequências financeiras de suas ações operacionais, ou seja: adotando-se determinada estratégia ou política em algum aspecto operacional, qual é o efeito financeiro? Uma boa análise do fluxo de caixa pode responder a essa pergunta.

A análise deve levar em consideração os efeitos nas principais contas que envolvem o capital de giro da empresa, a saber: contas a receber de clientes, estoques, fornecedores e contas a pagar.

O acompanhamento dessas contas, concomitantemente ao acompanhamento dos volumes mantidos em caixa permite ao gestor, com a ajuda do profissional de Contabilidade, compreender o que realmente está acontecendo com seu capital de giro e qual é o verdadeiro efeito de sua gestão no fluxo financeiro, no caixa.

As relações de causa e efeito identificadas acabam por levar o gestor a conclusões a respeito de suas políticas, ações e posturas em relação aos seus clientes e aos seus fornecedores, direcionando-o a novas ações, no sentido de manter o fluxo adequado para suas necessidades.

Da mesma forma que nos relacionamentos entre o caixa e as contas do capital de giro, o acompanhamento dos elementos do fluxo de caixa e dos volumes apresentados nas contas do imobilizado fornecem ao gestor os efeitos das decisões de investimentos que ele vêm tomando e isso evidencia o quanto a empresa está comprometendo os recursos gerados com as atividades na aquisição de ativos imobilizados, por exemplo. O acompanhamento analítico desses valores permite ao gestor conhecer o quanto ele tem de fôlego para investimento em crescimento de sua estrutura, para modernização do seu parque fabril, etc.

Essa é uma informação que os gestores demandam com certa frequência, pois a todo momento deparam-se com oportunidades que, para serem aproveitadas, requerem investimentos em ativos fixos, por exemplo: a chance de incluir um novo produto em seu catálogo; ou de atender a uma nova região, como novos clientes; entre outras.

O foco desse aspecto na análise do fluxo de caixa permite ao gestor responder perguntas como: quanto do caixa gerado por minhas atividades eu tenho comprometido? quanto ainda posso comprometer? qual o efeito da decisão de investimento no meu fôlego financeiro?

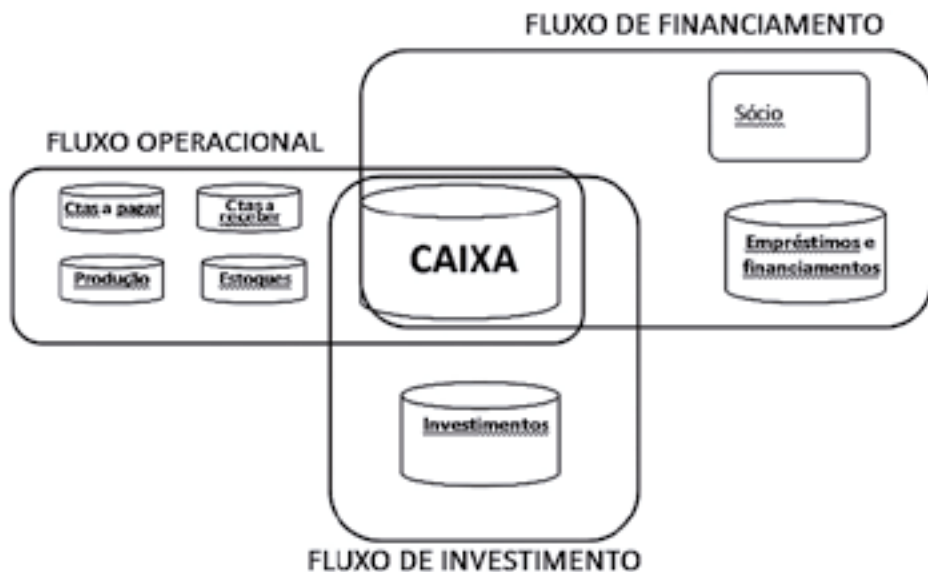
Outro foco de análise que o gestor pode ter é o das relações do caixa com as contas das fontes de capital (passivos e patrimônio líquido). O acompanhamento dos elementos do fluxo de caixa e do volume dessas contas fornece ao gestor subsídios para avaliar alternativas e formas de captação de recursos junto a terceiros, possibilidades de novos aportes de capital por parte dos sócios ou ainda a disponibilidade de recursos para a distribuição de lucros aos sócios.

Muitas vezes o gestor, ao captar recursos junto a terceiros, por exemplo, não dá a devida atenção ao nível de comprometimento do caixa gerado pelas atividades que a operação financeira irá proporcionar, e isso causa problemas de falta de recursos financeiros no futuro e, conseqüentemente, ocasiona custos financeiros (juros) que muitas vezes são maiores que os retornos gerados pela atividade operacional da empresa.

3. Subdivisões do Fluxo de Caixa

Diversos podem ser os modelos ou as formas de apresentação do fluxo de caixa, mas o formato mais convencional e talvez o que melhor expresse a dinâmica dos efeitos das principais decisões tomadas na organização, seja aquele em que se classifica cada elemento do relatório em três grupos básicos: o fluxo das operações, dos investimentos e de financiamentos.

O mérito desse modelo talvez esteja em permitir ao usuário da informação perceber três grupos de decisões que afetam o caixa de maneiras distintas, em volumes e frequências. Isso pode, indiretamente, auxiliá-lo inclusive na classificação de suas decisões, de maneira que fique mais claro para ele não só o tipo distinto de ação que está tomando, como também o seu efeito no seu “fôlego” financeiro. Na Figura 2, a seguir, procura-se expressar um pouco dessa classificação:



Destaca-se nesta figura que, em complemento à Figura 1, existem três grupos de decisões que afetam o caixa e, conseqüentemente, o “fôlego financeiro” da empresa e cada um deles é descrito a seguir.

Decisões operacionais

As decisões operacionais são aquelas que, em uma perspectiva inicial, afetam as contas de clientes a receber, estoques, fornecedores e contas a pagar, ou seja, aquelas que implicam no capital de giro.

Em uma perspectiva mais analítica, essas decisões são aquelas que o gestor toma no dia a dia do seu negócio e envolvem suas relações com clientes, fornecedores e o seu processo produtivo e, o reflexo financeiro disso tudo encontra-se no caixa, mais precisamente, nos elementos operacionais do fluxo de caixa. Portanto, a análise do comportamento desses elementos, concomitantemente ao comportamento dessas contas, dentro de cada período e à luz das decisões tomadas durante o mesmo período, permitem ao gestor conhecer os efeitos financeiros de suas ações, decisões, posturas e estratégias operacionais. O frequente acompanhamento desses elementos operacionais no fluxo de caixa, bem como do comportamento dessas contas, podem ajudar o gestor a rever as políticas, estratégias, decisões e ações que estejam comprometendo o seu fôlego financeiro, e com isso, fazer correções nas ações futuras, antes que situações mais complicadas possam surgir.

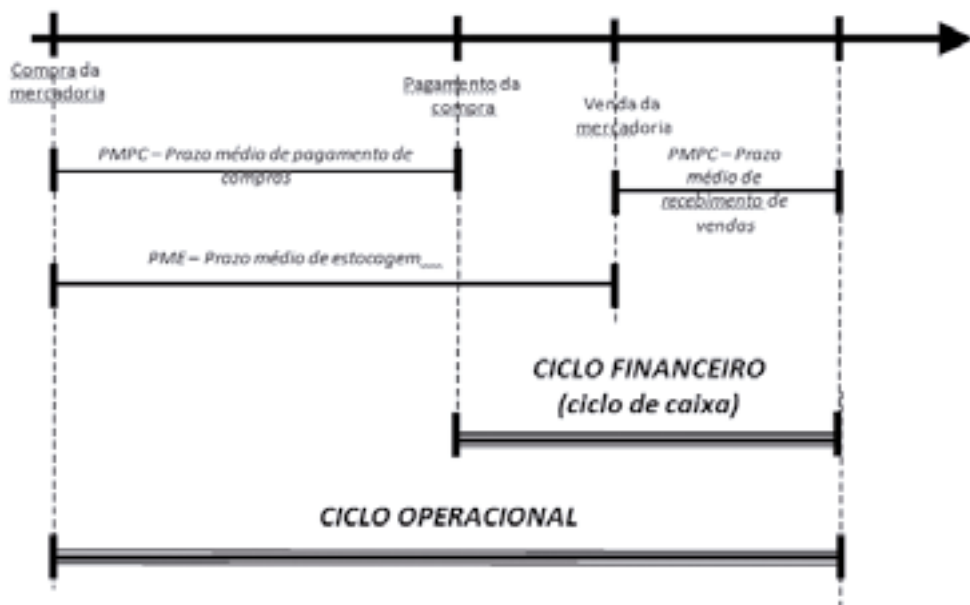
Uma das características mais importantes do fluxo de caixa das operações é que no longo prazo, deve ser suficiente para financiar os investimentos, saldar os financiamentos com capital de terceiros e remunerar o capital próprio. O fluxo de caixa das operações é o motor de qualquer empresa, e por isso precisa ser analisado com muito cuidado.

Os credores, no momento de análise da cessão (ou não) de crédito, vão sempre verificar a capacidade de a operação gerar fluxo de caixa suficiente para que o principal e os juros possam ser recuperados pela instituição credora. Em tópico mais à frente vamos analisar com maiores detalhes as particularidades desse grupo do fluxo de caixa.

As perguntas típicas que essa análise pode responder são: como otimizar a geração de caixa com minhas operações?; qual é o efeito financeiro de uma política mais agressiva de vendas?; qual é o efeito financeiro de uma determinada política de compras?; e assim por diante.

Conforme já afirmado, o entendimento das informações contidas nas contas diretamente relacionadas com o capital de giro ajudam o gestor a compreender melhor os efeitos financeiros de suas políticas adotadas na gestão operacional da empresa.

A Figura 3, a seguir, ilustra o relacionamento do comportamento das principais contas de capital de giro da empresa com o seu ciclo financeiro e, conseqüentemente, com a necessidade de caixa:



Note-se que alguns indicadores básicos podem ilustrar o efeito do comportamento da empresa em termos operacionais no seu caixa, por exemplos, tem-se:

1. a adoção de uma política de compras programadas pode fazer com que o giro dos estoques aumente, conseqüentemente, o prazo médio de estocagem seja reduzido e isso reduz o ciclo financeiro. Isso naturalmente faria com que sobrasse mais recursos em caixa. Isso pode valer tanto para estoques de matérias-primas, produtos em processo e produtos acabados;
2. a adoção de uma política mais austera na concessão de prazos nas vendas aos clientes ou mesmo uma cobrança mais pontual fariam com que os prazos médios de cobrança fossem reduzidos e o efeito seria o mesmo;
3. uma melhor negociação de prazos de pagamentos de compras poderia causar o mesmo efeito no fluxo de caixa, pois, da mesma maneira, reduziria o ciclo financeiro da empresa.

Note-se que as informações contidas nesses indicadores básicos, quando analisadas em conjunto com aquelas contidas no fluxo de caixa, permitem ao gestor identificar exatamente o ponto no fluxo de caixa onde está o efeito de suas ações, portando o acompanhamento contínuo dessas informações, juntamente com o relatório do fluxo de caixa, fornece um potencial de maior visualização de todo o mecanismo que envolve os fluxos financeiros da empresa.

Quanto aos indicadores de prazos, é necessário evidenciarmos que quando são estimados a partir das próprias demonstrações contábeis, eles acabam por ser bastante imprecisos, por diversos fatores. Como este livro é destinado principalmente para aplicações práticas, recomendamos que os prazos médios de pagamento e recebimento, assim como os de giro de estoque, sejam obtidos das fontes primárias, ou seja, dos setores de compras, de cobrança, do administrador da produção e assim por diante. Daí tem-se maior confiabilidade do tamanho real do ciclo operacional e de caixa da empresa.

Decisões de investimento

As decisões de investimento são aquelas relacionadas às contas de ativos fixos (instalações, equipamentos, veículos etc.) e, conseqüentemente, com as estratégias adotadas em relação à capacidade instalada a ser mantida, à modernização da estrutura, à inovação, enfim, nas decisões que envolvam efeitos no médio e no longo prazos.

O acompanhamento dos elementos do fluxo de caixa de investimento, concomitantemente ao acompanhamento das contas de ativo fixo, permitem ao gestor conhecer os efeitos financeiros de suas estratégias em relação à empresa no longo prazo.

Esta análise possibilita que o gestor tenha mais conhecimentos para responder a perguntas como: quais têm sido os efeitos financeiros das estratégias de ampliação da capacidade, das estratégias de inovação tecnológica ou de ampliação de nossa área de atuação; qual o nível de comprometimento do fluxo de caixa de minhas operações com investimentos, com que tipo de investimentos, etc.?

O gestor sempre tem a expectativa de que o investimento em bases do imobilizado gera um efeito no lucro da empresa e, conseqüentemente, no fluxo de caixa. Isso porque esse investimento, em modernização, por exemplo, pode causar uma redução de custos de produção; ou um investimento em ampliação da capacidade, que permite à empresa o aumento das vendas e dos seus lucros.

O que o gestor não consegue visualizar é o momento desse efeito e, não muito raro, esses investimentos causam o comprometimento do fluxo de caixa da empresa no curto prazo. Nesse caso, não havendo “fôlego” nesse período, a empresa pode entrar em dificuldades financeiras.

Novamente, o acompanhamento desses elementos do fluxo de caixa, bem como de suas contrapartidas (contas do ativo imobilizado), permite ao gestor tomar ações prévias no sentido de se evitar esse problema.

Geralmente, os fluxos de caixa do grupo dos investimentos são grandes consumidores de caixa, e pouco caixa geram. Isso porque os investimentos têm

a característica de não serem geradores direto de caixa, mas sim geradores indiretos de caixa. Um imobilizado por si só não gera caixa, mas auxilia a administração na produção e venda de suas mercadorias, produtos e serviços.

Portanto as decisões de investimento precisam ser estudadas estrategicamente, já que demandarão recursos tanto da atividade operacional quanto das atividades de financiamento para suportá-lo. Por outro lado, os investimentos tendem a auxiliar a geração de caixa operacional por diversos anos, e por isso sua característica de investimentos estratégicos.

Quando há necessidade de obtenção de crédito para as aplicações de recursos nos investimentos, os credores têm seu foco voltado não especificamente para o caixa dos investimentos, mas sim para o caixa das atividades operacionais. Como já dito, é desse grupo que saem os recursos necessários para o pagamento do principal e juros que serão gerados.

Decisões de financiamento

As decisões de financiamento são aquelas relacionadas às fontes de recursos tanto para as operações quanto para os investimentos e estão relacionadas com dois grupos fundamentais de contas no balanço: os passivos de financiamento (capitais de terceiros ou passivos onerosos) e com o patrimônio líquido (capital próprio).

Devemos deixar bem claro que quando falamos de passivos de financiamento, estamos nos referindo primordialmente aos passivos assumidos junto aos bancos (e se for o caso, assumidos por emissão de títulos) outras fontes alternativas de financiamento, como, por exemplo, as factorings. Alguns desses passivos são: empréstimos, financiamentos, contas correntes garantidas, cheques especiais, cartões de crédito, desconto de duplicatas ou outros títulos de crédito, etc.

Não estão inclusos nesse grupo os ditos passivos de funcionamento, que são aqueles decorrentes da atividade operacional da entidade, tais como: fornecedores, contas a pagar, salários a pagar, impostos a pagar, etc. Esses passivos são decorrentes da atividade da entidade, e por isso seus fluxos de caixa passivos são classificados no grupo das operações.

Uma diferença básica entre os passivos de financiamento e os passivos operacionais é que os de financiamento têm taxas de juros atreladas explicitamente. Embora todo o fluxo de caixa deslocado no tempo tenha uma taxa de juros implícita, os de financiamento geralmente possuem taxas de juros explicitamente atreladas. Cabe destacar que as taxas de juros dos passivos de financiamento que precisam ser trabalhadas são as taxas internas de retorno, e não as taxas contratualmente definidas. Essas são utilizadas meramente para

os cálculos dos fluxos de caixa a serem pagos pela entidade. E a taxa interna de retorno é a taxa de juros efetiva da operação de financiamento, pois leva em consideração todos os outros custos associados ao financiamento, como por exemplo, taxas de abertura de crédito, taxas de emissão de boleto, seguros, etc.

O acompanhamento dos elementos dos fluxos de caixa de financiamento, concomitantemente aos volumes de dívidas e de capital próprio permitem ao gestor conhecer melhor as origens de capital e, com isso, analisar com mais cuidado suas estratégias de financiamento do negócio em termos de volume, prazos e riscos.

Essa análise ajuda o gestor a refletir a respeito de questões como: qual é o nível de comprometimento do meu fluxo financeiro operacional com terceiros? quanto do lucro posso levar pra casa?, etc.

Nas escolhas entre fontes de capital existem diversos aspectos que o gestor deve levar em conta, por exemplo: quando da escolha pela opção de captação de recursos junto a terceiros (um financiamento, por exemplo) é muito comum que ele esteja fortemente preocupado com a taxa de juros que irá onerar seu resultado, porém muitas vezes ele não dá a devida atenção ao prazo da operação e, conseqüentemente, ao valor da amortização que irá comprometer seu fluxo de caixa no futuro e isso pode levá-lo à uma situação de dificuldade financeira crítica.

Quando decide pela distribuição de lucros aos sócios, o gestor deveria avaliar o nível de comprometimento do fluxo do caixa gerado de tal forma que os problemas financeiros não surjam como decorrência da adoção de uma política inadequada para os dividendos.

Os dois tipos básicos de se apresentar os fluxos de caixa: método direto e método indireto.

Na prática e pelas normas contábeis, existem duas formas de se elaborar e apresentar a demonstração dos fluxos de caixa: pelo método direto e pelo método indireto.

O método direto, como o próprio nome diz, consiste em classificar todas as entradas e saídas de caixa (e equivalentes de caixa) ocorridas em um determinado período nos grupos operacionais, de investimento e de financiamento. Por essa forma de se elaborar e apresentar os fluxos de caixa, a parte mais complexa (e até mesmo subjetiva) que cabe ao administrador é a classificação dos fluxos nos três grupos. A princípio pode parecer uma questão trivial, mas na prática pode não ser tão simples assim.

Por exemplo, como os dividendos pagos aos acionistas devem ser classificados? No grupo operacional ou no de financiamentos? Dependendo do ponto de vista da administração, pode ser tanto em um quanto no outro. E as despesas

financeiras (juros pagos)? Operacionais? Ou no grupo dos financiamentos, por serem custos dos financiamentos? A Teoria de Finanças dá pistas de como classificar tanto os dividendos quanto os juros pagos.

Pela Teoria de Finanças, as atividades de investimentos são dissociadas das formas como os investimentos são financiados. Ambas geram riscos e benefícios aos acionistas, mas precisam ser analisadas distintamente. O efeito conjunto dos investimentos e dos financiamentos é aproveitado (ou sofrido) pelos acionistas. Sendo assim, e se a gestão da empresa julgar correto, tanto os dividendos pagos quanto os juros pagos devem ser classificados no grupo dos financiamentos, pois são fluxo de caixa relacionados à estrutura de capital.

Por outro lado, caso os juros pagos sejam, por exemplo, decorrente de eventuais necessidades de financiamento de caixa de curto prazo, a administração da entidade pode julgar mais adequado classificá-los como operacionais, para ter uma melhor noção dos fluxos de caixa operacionais já descontados os juros pagos decorrentes de financiamentos da própria operação (e não de financiamentos dos investimentos, pois esses são distintos). O mesmo raciocínio pode ser feito quanto aos dividendos. O fluxo de caixa das operações, quando já descontados os dividendos, pode ser interpretado como uma medida de fluxo de caixa operacional líquido, o que realmente sobra das atividades operacionais.

E as receitas financeiras (juros recebidos)? Operacionais ou do grupo dos investimentos? Depende! Caso sejam receitas financeiras de aplicações de curto prazo de alta liquidez, não são nem um nem outro; simplesmente são valores a serem considerados na conciliação dos saldos iniciais de caixa e equivalente de caixa! Agora se forem juros recebidos de aplicações financeiras de longo prazo, ou estratégicas, podem ser classificados com fluxos de caixa dos investimentos. Uma dica: quando tais investimentos que geraram as receitas financeiras foram feitos, como foram classificados? Se no grupo dos investimentos, muito provavelmente as receitas financeiras também o serão.

O relevante é a administração desenvolver critérios para classificação dos fluxos de caixa, mantê-los consistentemente ao longo do tempo, e deixar claro para os usuários das demonstrações contábeis quais foram os critérios adotados, para que caso o usuário deseje, possa ‘desmontar e montar’ a demonstração dos fluxos de caixa conforme melhor lhe convier.

Método direto

O método direto, por apresentar classificadas as entradas e saídas, precisa ser analisado com cuidado. Sem haver comparações com períodos passados, fica muito difícil saber se os pagamentos e recebimentos foram ‘bons’ ou ‘ruins’. As medidas de pagamentos e recebimentos, por si só, não dão muitas

informações. A simplicidade de se montar o fluxo de caixa pelo método direto tem seu custo: perda de informações relevantes para análise, principalmente do grupo das operações. Mas por que isso está sendo dito?

Método indireto

O segundo método de se elaborar e apresentar os fluxos de caixa, o método indireto, é um pouco mais complexo, pois parte do lucro (que é medido por competência) e a ele são feitos ajustes para se chegar ao caixa. E esses ajustes muitas vezes não são bem entendidos. Como o lucro líquido (ou prejuízo líquido) é formado com componentes operacionais e financeiros (receitas e despesas financeiras), e por receitas e despesas que não afetam o caixa no período (depreciações, amortizações, resultados de equivalência patrimonial etc.), ajustes qualitativos devem ser feitos. Mas por outro lado, ganha-se em termos de informação. Do lucro líquido ajustado chega-se ao que chamamos de fluxo de caixa operacional gerado, que é a medida adequada de geração de caixa das atividades. Mas as próprias atividades geram e consomem caixa em função de alterações de prazos de pagamento e recebimento, de níveis de estocagem, de vendas, dos custos etc. Daí é necessário que do fluxo de caixa operacional gerado, seja adicionado ou excluídas variações dos ativos e passivos operacionais de curto prazo, para que se chegue ao fluxo de caixa das operações. Este precisa ser exatamente ao fluxo de caixa das operações quanto feito pelo método direto. Isso porque se está explicando o mesmo fluxo de caixa por dois pontos de vista. Caixa é caixa, e não tem como ser modificado. Mas as suas explicações podem ser distintas.

Ao se aumentar a complexidade na elaboração e apresentação dos fluxos de caixa pelo método indireto, ganha-se em informações. Por exemplo, caso haja um aumento significativo dos prazos médios de recebimento, isso será demonstrado no fluxo de caixa indireto como uma variação negativa da conta de clientes (ou contas a receber). Pelo fato de a empresa ter aumentado o prazo médio de recebimento, a entidade deixou de arrecadar caixa (ou ‘emprestou’ mais recursos para seus clientes). E o efeito dessa alteração da política de vendas é uma diminuição do fluxo de caixa operacional. Esse tipo de informação é impossível de ser obtida no fluxo de caixa direto.

Outro exemplo: imagine que os fornecedores aumentaram os prazos médios de pagamento. Qual é o efeito disso no fluxo de caixa? Como os prazos foram dilatados, a empresa compradora tem mais tempo para pagar os fornecedores, portanto fica com mais saldo de caixa. E isso ficará evidenciado no fluxo de caixa indireto por uma variação positiva da conta de fornecedores. É como se a empresa tivesse deixado de pagar (e efetivamente ganhou uma folga de caixa!) um pouco das suas dívidas com os fornecedores (ou como se os forne-

cedores tivessem concedido mais ‘empréstimos’ para seus clientes), e por isso, o aumento no fluxo de caixa das operações.

Interessante! Realmente o fluxo de caixa indireto é mais informativo, porém mais complexo. E os estoques? Imagine que determinada empresa esteja expandindo suas atividades, inaugurando uma nova loja. Comparativamente, os estoques finais serão maiores que os estoques iniciais, pois os iniciais serão de ,por exemplo, uma única loja e, os finais, por exemplo, de duas lojas. Muito bom, e o fluxo de caixa? Como houve aumento dos estoques, no fluxo de caixa indireto haverá uma variação negativa na conta de estoques, pois do fluxo de caixa operacional gerado, a entidade precisou usá-lo para aumento nos estoques. Daí uma diminuição do fluxo de caixa operacional.

Correto? Não!! Note que esse aumento de estoques foi em função dos investimentos iniciais em estoques em uma loja nova e, portanto, não são genuinamente operacionais, mas sim investimentos efetuados nos estoques iniciais! E a classificação mais adequada para esse aumento no nível de estocagem é no grupo dos investimentos, e não no grupo operacional. Reparem que esse ‘detalhe’ pode mudar substancialmente como a geração de caixa é demonstrada (e principalmente analisada). Esse aumento dos estoques vai se repetir no futuro? Muito provavelmente não. Só se a empresa se expandir novamente. Mas se ela não se expandir e mesmo assim aumentarem os estoques? Agora sim esse aumento é operacional, e será demonstrado como diminuição do fluxo de caixa da operacional da empresa. Mas por que isso ocorreu? Essa é uma boa pergunta. Os custos dos estoques aumentaram? Estão girando menos? A empresa está vendendo menos? Existem estoques ociosos?

Percebam que a elaboração e apresentação dos fluxos de caixa não são tão triviais como pode parecer. Diversas questões estratégicas estão envolvidas. E essas questões são as mais relevantes para serem analisadas.

Para finalizar essa parte, alguns comentários. Comparando-se os fluxos de caixa pelo método direto e pelo indireto, a única diferença entre eles é a explicação do fluxo de caixa operacional. Os fluxos de caixa dos investimentos e dos financiamentos são demonstrados da mesma forma. Pelo fluxo de caixa indireto, parte-se do resultado líquido fazendo-se ajustes qualitativos para se chegar ao fluxo de caixa operacional gerado. Do fluxo de caixa operacional gerado, são adicionadas e excluídas as variações dos ativos e passivos operacionais de curto prazo, para se chegar ao fluxo de caixa operacional líquido. E essas variações dos ativos e passivos de curto prazo são muito informativas, pois ajudam a revelar tanto as estratégias operacionais da entidade quanto eventuais problemas. Ganha-se em termos de informação, mais aumenta-se a complexidade de elaboração e análise.

Não podemos deixar de reforçar que todos os outros comentários sobre os critérios de classificação dos itens financeiros também são válidos para o fluxo de caixa indireto. Pode-se ou não ajustar o lucro pelas receitas e despesas financeiras, conforme o critério adotado pela administração. Novamente, o relevante é que os critérios adotados sejam consistentes com o negócio da empresa, que sejam mantidos ao longo do tempo, e que fiquem claros para os usuários das demonstrações contábeis.

4. Exemplo prático

Visando manter um fluxo financeiro equilibrado na empresa e garantir recursos para investimentos futuros, com foco no aproveitamento de oportunidades de negócios, uma boa análise do fluxo de caixa pode auxiliar no sentido de dar mais luz ao caminho a ser seguido. Para melhor elucidar como isso ocorre, a seguir é apresentado um exemplo inicial. Com base nesse exemplo vamos adicionar complexidades para melhorar o entendimento dos fluxos de caixa da empresa.

Sejam as seguintes demonstrações contábeis básicas:

CIA EXEMPLO A					
ATIVO	31-dez-09	31-dez-10	PASSIVO	31-dez-09	31-dez-10
Equivalentes de Caixa	500	3.500	Fornecedores	5.400	5.400
Contar a receber	3.000	3.000	Empréstimos (não corrente)	5.000	5.000
Estoques	6.000	6.000	Capital (PL)	12.000	12.000
Imobilizado líquido	20.500	20.500	Reservas de Lucros (PL)	7.600	10.600
ATIVO TOTAL	30.000	33.000	PASSIVO TOTAL	30.000	33.000

DRE	2010
Receita de Vendas	60.000
(-) Custo da Vendas	(42.000)
Lucro Bruto	18.000
Despesas administrativas	(6.000)
Despesa com depreciação	(2.000)
Despesas financeiras	(1.000)
Lucro antes dos impostos	9.000
IR e CSSLL	(5.000)
Resultado Líquido	4.000

Antes de tudo, seguem as premissas estabelecidas pela administração para elaboração dos fluxos de caixa:

- I) os juros pagos são classificados no grupo dos financiamentos
- II) os dividendos pagos são classificados no grupo dos financiamentos.

Ao se olhar no balanço, nota-se que, com exceção do saldo de equivalentes de caixa e reservas de lucros, tudo mais permaneceu igual, propositadamente. Os fluxos de caixa pelos métodos direto e indireto são apresentados a seguir:

Fluxos de Caixa de 2010 da Cia Exemplo A

DFC Método Direto	2010
Recebimento de Clientes	60.000
Pagamento de Fornecedores	(42.000)
Pagamento de Despesas	(6.000)
Pagamento de IR e CSLL	(5.000)
FLUXO DE CAIXA OPERACIONAL (a)	7.000
Novos Imobilizados	(2.000)
FLUXO DE CAIXA DOS INVESTIMENTOS (b)	(2.000)
Pagamento de Juros	(1.000)
Novas Dívidas	0
Pagamento de Dividendos	(1.000)
FLUXO DE CAIXA DOS FINANCIAMENTOS (c)	(2.000)
Varição de equivalentes de caixa (a+b+c)	3.000
Saldo inicial de equivalentes de caixa	500
Saldo final de equivalentes de caixa	3.500
Varição de equivalentes de caixa	3.000

DFC Método Indireto	2010
Lucro Líquido	4.000
(+) Despesas financeiras	1.000
(+) Despesa depreciação	2.000
(=) FLUXO DE CAIXA OPERACIONAL GERADO	7.000
variação de contas a receber	0
variação de estoques	0
variação de fornecedores	0
soma das variações	0
FLUXO DE CAIXA OPERACIONAL (a)	7.000
Novos Imobilizados	(2.000)
FLUXO DE CAIXA DOS INVESTIMENTOS (b)	(2.000)
Pagamento de Juros	(1.000)
Novas Dívidas	0
Pagamento de Dividendos	(1.000)
FLUXO DE CAIXA DOS FINANCIAMENTOS (c)	(2.000)
Varição de equivalentes de caixa (a+b+c)	3.000
Saldo inicial de equivalentes de caixa	500
Saldo final de equivalentes de caixa	3.500
Varição de equivalentes de caixa	3.000

Início das análises:

- 1) Nota-se que o fluxo de caixa operacional de R\$7.000 foi suficiente para bancar os investimentos no imobilizado (simplesmente para repor a depreciação), para pagar os juros e para pagar dividendos. E o saldo não utilizado ficou aplicado no caixa.
- 2) Pelo fluxo de caixa indireto, nota-se que não houve nenhuma alteração nos níveis de atividade da empresa. Os saldos dos ativos e passivos operacionais não se alteraram.
- 3) Pelo fluxo de caixa direto, será que dá para qualificar os recebimentos e pagamentos como bons ou maus? Não temos informações de períodos anteriores.
- 4) Reparem que os saldos líquidos dos grupos operacional, de investimento e de financiamento são idênticos pelos dois métodos de fluxo de caixa.

Adicionado Complexidade:

Suponha que:

- I) a entidade conceda mais dez dias de prazo para os seus clientes;
- II) os fornecedores diminuam em 15 dias o prazo para pagamento;
- III) a entidade esteja abrindo mais uma unidade produtiva, e por isso demandou novos investimentos nos estoques e imobilizado;
- IV) eventuais necessidades de financiamento são feitas com novos empréstimos (não há restrição de crédito, mas com aumento de 3% nas taxas de juros);

V) caso haja lucro, dividendos de 25% serão pagos;

As demonstrações contábeis são as seguintes:

CIA EXEMPLO B					
ATIVO	31-dez-09	31-dez-10	PASSIVO	31-dez-09	31-dez-10
Equivalentes de Caixa	500	75	Fornecedores	5.400	3.000
Contar a receber	3.000	6.200	Empréstimos (não corrente)	5.000	17.300
Estoques	6.000	10.000	Capital (PL)	12.000	12.000
Imobilizado líquido	20.500	25.500	Reservas de Lucros (PL)	7.600	9.475
ATIVO TOTAL	30.000	41.775	PASSIVO TOTAL	30.000	41.775

DRE	2010
Receita de Vendas	60.000
(-) Custo da Vendas	(42.000)
Lucro Bruto	18.000
Despesas administrativas	(6.000)
Despesa com depreciação	(2.000)
Despesas financeiras	(2.500)
Lucro antes dos Impostos	7.500
IR s CSSLL	(5.000)
Resultado Líquido	2.500

A as demonstrações dos fluxos de caixa pelos dois métodos são:

Fluxos de Caixa de 2010 da Cia Exemplo B

DFC Método Direto	2010
Recebimento de Clientes	56.800
Pagamento de Fornecedores	(48.400)
Pagamento de Despesas	(6.000)
Pagamento de IR e CSLL	(5.000)
FLUXO DE CAIXA OPERACIONAL (a)	(2.600)
Novos Imobilizados	(7.000)
FLUXO DE CAIXA DOS INVESTIMENTOS (b)	(7.000)
Pagamento de Juros	(2.500)
Novas Dívidas	12.300
Pagamento de Dividendos	(625)
FLUXO DE CAIXA DOS FINANCIAMENTOS (c)	9.175
Variação de equivalentes de caixa (a+b+c)	(425)
Saldo inicial de equivalentes de caixa	500
Saldo final de equivalentes de caixa	75
Variação de equivalentes de caixa	(425)

DFC Método Indireto	2010
Lucro Líquido	2.500
(+) Despesas financeiras	2.500
(+) Despesa depreciação	2.000
(=) FLUXO DE CAIXA OPERACIONAL GERADO	7.000
variação de contas a receber	(3.200)
variação de estoques	(4.000)
variação de fornecedores	(2.400)
soma das variações	(9.600)
FLUXO DE CAIXA OPERACIONAL (a)	(2.600)
Novos Imobilizados	(7.000)
FLUXO DE CAIXA DOS INVESTIMENTOS (b)	(7.000)
Pagamento de Juros	(2.500)
Novas Dívidas	12.300
Pagamento de Dividendos	(625)
FLUXO DE CAIXA DOS FINANCIAMENTOS (c)	9.175
Variação de equivalentes de caixa (a+b+c)	(425)
Saldo inicial de equivalentes de caixa	500
Saldo final de equivalentes de caixa	75
Variação de equivalentes de caixa	(425)

Início das análises:

- 1) Pelo fluxo de caixa direto, o fluxo operacional negativo de R\$2.600 é explicado pela volume maior de pagamentos do que de recebimentos;
- 2) Mas, pelo fluxo de caixa indireto, nota-se que o fluxo de caixa operacional gerado foi de R\$7.000 (igual ao exemplo A), mas que as variações de contas a receber, estoques e fornecedores, consumiram caixa operacional de R\$9.600. Daí o resultado final do fluxo de caixa operacional negativo de R\$2.600.
- 3) Mas porque as variações de clientes e fornecedores consumiram caixa? Nesse exemplo, bem simples, foi somente por causa das variações dos prazos de pagamento e recebimento, mas na prática, a administração precisa ter mais informações para ter certeza quanto às explicações.
- 4) No fluxo de caixa dos investimentos aparecem somente os recursos aplicados o imobilizado, já que toda a variação dos estoques está (indevidamente) classificada como operacional.
- 5) Os fluxos de caixa operacionais e dos investimentos consumiram conjuntamente caixa (inexistentes) de R\$9.600, que somados aos juros pagos mais os dividendos pagos (!!!!), demandaram novas dívidas de R\$12.300, que passaram a custar mais!
- 6) Dividendos? Note-se que mesmo a empresa tendo apresentado rentabilidade positiva (lucro de R\$2.500, inferior ao do exemplo A por causa do aumento dos juros; os impostos são consequências naturais), não havia fluxo de caixa para pagamento dos dividendos, e esses tiveram que ser financiados por novas dívidas! Note-se que falta equilíbrio!
- 7) E os estoques? Ah, uma nova loja está sendo aberta, portanto os investimentos em novos estoques precisam ser classificados como investimentos! Daí os fluxos de caixa serem os seguintes:

Fluxos de Caixa de 2010 da Cia Exemplo B – estoques reclassificados

DFC Método Direto	2010
Recebimento de Clientes	56.800
Pagamento de Fornecedores	(44.400)
Pagamento de Despesas	(6.000)
Pagamento de IR e CSLL	(5.000)
FLUXO DE CAIXA OPERACIONAL (a)	1.400
Novos Imobilizados	(7.000)
Investimentos em estoques	(4.000)
FLUXO DE CAIXA DOS INVESTIMENTOS (b)	(11.000)
Pagamento de Juros	(2.500)
Novas Dívidas	12.300
Pagamento de Dividendos	(625)
FLUXO DE CAIXA DOS FINANCIAMENTOS (c)	9.175
Varição de equivalentes de caixa (a+b+c)	(425)
Saldo inicial de equivalentes de caixa	500
Saldo final de equivalentes de caixa	75
Varição de equivalentes de caixa	(425)

DFC Método Indireto	2010
Lucro Líquido	2.500
(+) Despesas financeiras	2.500
(+) Despesa depreciação	2.000
(=) FLUXO DE CAIXA OPERACIONAL GERADO	7.000
variação de contas a receber	(3.200)
variação de estoques	
variação de fornecedores	(2.400)
soma das variações	(5.600)
FLUXO DE CAIXA OPERACIONAL (a)	1.400
Novos Imobilizados	(7.000)
Investimentos em estoques	(4.000)
FLUXO DE CAIXA DOS INVESTIMENTOS (b)	(11.000)
Pagamento de Juros	(2.500)
Novas Dívidas	12.300
Pagamento de Dividendos	(625)
FLUXO DE CAIXA DOS FINANCIAMENTOS (c)	9.175
Varição de equivalentes de caixa (a+b+c)	(425)
Saldo inicial de equivalentes de caixa	500
Saldo final de equivalentes de caixa	75
Varição de equivalentes de caixa	(425)

- 8) Repare que o fluxo de caixa operacional da entidade é positivo em R\$1.400, mas que os investimentos de R\$11.000 (estoques e imobilizado da nova loja) foram financiados pelas novas dívidas de R\$12.300. As variações de estoques foram reclassificadas para investimentos nos dois métodos. E isso a administração precisa julgar quanto e se faz sentido.
- 9) Agora deve-se argumentar se a empresa poderia ter pago dividendos já que o fluxo de caixa operacional foi positivo em R\$1.400 e os dividendos pagos foram de R\$625. Pode ser, mas caso os dividendos não tivessem sido pagos, as novas dívidas teriam sido menores, os juros (e provavelmente a taxa dos juros) teriam sido menores e a rentabilidade superior. (Deve-se pelo menos comparar a decisão de pagar ou não dividendos com o aumento do custo do capital de terceiros e da variação da rentabilidade do capital próprio; não faz sentido econômico pagar dividendos com dívida que tenha custo superior ao custo do capital próprio; ao fazê-lo, a entidade estará destruindo a riqueza do acionista).

Com base nesse exemplo buscamos, mesmo que superficialmente, despertar o leitor para análises e cuidados que podem (e devem) ser tomados ao se elaborar e divulgar as demonstrações dos fluxos de caixa. Um assunto que parece ser tão simples, trivial, mas caso não tratado com inteligência, pode se tornar fonte problemática de informações.

Entendemos que essa análise crítica possa agregar valor ao clientes de prestadores de serviços contábeis.

Em suma, a análise recorrente das principais demonstrações financeiras (balanços patrimoniais e demonstrações de resultados dos exercícios) permite ao gestor conhecer o nível de sucesso do seu negócio quando comparado com alternativas de investimento, na medida em que foca o retorno que a empresa gera para o sócio; e permite ainda a obtenção de evidências das causas desse nível de sucesso, quando observa mais atentamente os elementos componentes desse resultado.

Questões como, por exemplo,

- o que motivou esse investimento em capital de giro?
- está ocorrendo um aumento no nível de atividade da empresa, o que está demandando mais investimento em capital de giro?
- será que a empresa está mantendo volumes de estoques e de créditos a clientes adicionais por outros motivos?
- esses investimentos são realmente necessários?
- será que o aumento em contas a pagar está adequado às políticas de compras da empresa?

São fundamentais (mas não as únicas) para agregação de valor na prestação de serviços contábeis relacionadas aos fluxos de caixa.

Note-se que o levantamento desse questionamento pode levar o gestor a observar os aspectos da sua gestão operacional que realmente estejam causando efeitos no seu fluxo financeiro.

Nesse caso, a agregação de informações adicionais, obtidas pelos principais responsáveis pela condução da operação do negócio, podem ajudar a elucidar a situação.

O foco no fluxo de caixa de financiamentos permite ao gestor observar quanto ele precisou captar de recursos de terceiros para fazer frente aos investimentos realizados e, também, quanto ele teve que despende de recursos para distribuir lucros aos sócios.

Em suma, o potencial de explicação da demonstração do fluxo de caixa faz com que o gestor, quando bem assessorado pelo profissional de Contabilidade, conheça os efeitos financeiros de suas ações em três grupos distintos de decisões: operacionais, de investimentos e de financiamentos.

Mais do que isso, a prática recorrente dessa análise e a interação do profissional contábil com o gestor, pode levá-lo a refletir sobre os efeitos financeiros causados pelas suas ações no momento em que as tiver executando, ou seja, na medida em que está fazendo escolhas, sejam elas operacionais, de investimento ou de financiamento, ele pode se lembrar que essas escolhas têm efeito financeiro e ele pode se perguntar: qual é o efeito financeiro dessa escolha? E

da alternativa? Com a prática adquirida, ele mesmo pode identificar o efeito (positivo ou negativo) e, ainda, mensurar o tamanho desse efeito (o seu valor).

5. Vantagens do uso do Fluxo de Caixa

Fundamentalmente o fluxo de caixa fornece a perspectiva financeira do negócio e essa perspectiva é muito importante para os gestores, pois em cada ação ele necessita da informação não só da disponibilidade de recursos, mas sobre qual é o efeito dessa ação no nível de disponibilidades mantidas pela empresa.

O acompanhamento frequente dos fluxos de caixa ocorridos no período permite ao gestor conhecer melhor os efeitos financeiros das escolhas realizadas durante o período e, mais do que isso, permite que ele se familiarize com os mecanismos de relacionamento entre as estratégias adotadas, as ações tomadas, as escolhas realizadas, com o seu caixa. Isso pode levar ao ponto em que, na maioria das decisões, ele consiga inferir sobre o efeito que elas terão em seu caixa, dando-lhe uma perspectiva mais ampla do que está acontecendo.

Estas vantagens podem ser observadas na análise e acompanhamento do fluxo de caixa realizado. Além disso, o profissional de Contabilidade pode ir mais longe elaborando a mesma demonstração, só que projetada, de tal maneira que o gestor possa verificar sua situação financeira no futuro e tomar decisões presentes, no sentido de manter um fluxo financeiro adequado às suas necessidades.

6. Cuidados na análise

A análise do fluxo de caixa e o acompanhamento da situação financeira da empresa é de fundamental importância em qualquer gestão, conforme elucidado ao longo dos itens anteriores.

Todas as análises realizadas sempre partiram do pressuposto da qualidade das informações disponibilizadas e sabe-se que nem sempre isso acontece, não simplesmente por descuido do profissional de Contabilidade, mas principalmente pela qualidade dos controles internos que a empresa dispõe para que a Contabilidade seja colocada em prática e possa fornecer os relatórios necessários para essas análises.

Nesse sentido é importante o cuidado com os números utilizados, certificando-se quanto ao poder de representatividade que eles têm em relação à realidade vivenciada pela empresa.

Muitas vezes o gestor pode tender, por algum motivo, a se concentrar em valores que têm pouca relevância e, nesse caso, o cuidado com a manutenção do foco principal é uma necessidade constante para que o trabalho de comunicação seja efetivo.

Outro aspecto importante que deve ser sempre motivo de alerta é o fato de o gestor, como leigo no assunto, tender a ver o lucro sempre na forma de caixa e, conseqüentemente, em toda esta análise, pensar sempre no conceito intuitivo de lucro. Nesse sentido é sempre bom destacar que os efeitos refletidos no caixa não são necessariamente resultados de sucessos ou insucessos presentes, eles podem ser consequência de efeitos econômicos de períodos distintos.

Esses cuidados remetem à necessidade de que sempre essa análise seja realizada sob o acompanhamento de um profissional da área de Contabilidade. O contador é o profissional que presumivelmente tem a capacidade de fazer essa análise com o nível de profundidade que o gestor necessita tomando os cuidados necessários para que a informação seja efetiva, que tenha utilidade para o gestor e não lhe traga o risco de uma decisão errada.

Um exemplo real de cuidados com análise dos fluxos de caixa2:

Para ilustrar os problemas citados acima, relembremos um caso histórico: as demonstrações contábeis do Mappin Lojas de Departamento S.A. dos anos de 1994 e 1995, a primeira companhia brasileira, pelo que nos consta, que os publicou, voluntariamente (junto com a demonstração do valor adicionado, também pioneiramente). Naquela ocasião, em função da implantação do Plano Real, os prazos de pagamentos a fornecedores, que eram inferiores a 30 dias, passaram a se expandir enormemente a partir de julho de 1994. Com isso, o Mappin recebeu, percentualmente, mais valores do que pagou. Recebeu, naquele ano, valores equivalentes a 93% das vendas do mesmo período. Os pagamentos de fornecedores, despesas gerais e administrativas e impostos sobre vendas representaram 89% do que foi lançado no resultado. O percentual do pagamento aos fornecedores, especificamente, foi bem menor.

Em outras palavras, naquele período houve sobra de fluxo financeiro, mas não em função do resultado e sim da ampliação dos prazos de pagamento. Conseqüentemente, restaram mais valores para serem pagos nos anos seguintes. (Em 1995 isso ocorreu novamente.) Ou seja, a empresa, apesar de gerar prejuízo em sua Demonstração de Resultados, gerou um fluxo de caixa positivo através de suas atividades operacionais, e bem alto. É claro que se trata de uma situação transitória, impossível de ser mantida continuamente, mas a visão superficial da DFC poderia ser entendida como uma boa tendência para o futuro, o que não era correto. Já a DRE indicava uma situação deficitária, que mostrava melhor a tendência futura.

A visão do que estava ocorrendo nesses fluxos de caixa do Mappin só podia ser bem percebida por quem analisasse a demonstração pelo método indireto, porque lá apareceram, obviamente, os enormes aumentos na conta de fornecedores, a explicar a diferença entre lucro líquido e fluxo de caixa das operações. Isso não é visível diretamente quando se utiliza do método direto. Aliás, a empresa

forneceu os dois, talvez exatamente para não deixar de ser transparente.

Realmente isso é algo que pode parecer chocante: o método indireto fornece explicação muito mais transparente do porquê de haver a diferença entre o lucro líquido e o caixa originado nas operações. Isso às vezes é dado como mania de contador. Mas veja bem esse caso, pense nele e verá que isso é fundamental.

De que adianta enorme folga financeira, como ocorreu? Porque o que originou esta situação não foi maior volume de vendas, ou redução de despesas, e sim aumento de prazo de pagamento. Tudo bem é uma folga financeira sim, mas absolutamente temporária e não passível de se repetir para sempre. Ou então pode essa folga acontecer por uma redução nos prazos a clientes. Mesma análise: situação temporária. Ou seja, o inverso desses exemplos.

O método direto dá, de forma absoluta, as entradas e as saídas de caixa, e só. Lá estão os efeitos das mudanças dos prazos de pagamento e recebimento, mas isso não é percebido e jamais visto se se olhar exclusivamente a DFC. É necessário aliar essas informações com os valores nos balanços. O método indireto já dá, diretamente (!), essas informações.

7. Considerações finais

Acompanhar os fluxos financeiros e planejar as ações da empresa de maneira que esses fluxos não levem à empresa a situações como a insolvência é de fundamental importância para garantir a continuidade do negócio.

Realizar essa tarefa requer domínio da técnica contábil e dos conceitos que fundamentam as informações contidas nos seus relatórios. Além disso, requer um esforço adicional do profissional da Contabilidade no sentido de convencer os gestores a respeito dessa dimensão, de que as decisões de cada um têm um efeito financeiro, que geram impacto no caixa.

Analisar e elucidar as origens e destinações de caixa para o gestor, pode parecer algo banal, porém o uso da técnica adequada, de maneira oportuna, pode revelar informações relevantes para as decisões que o gestor está tomando.

A segmentação do fluxo de caixa em grupos: operacional, investimento e financiamento, pode facilitar o entendimento para o gestor, pois de forma intuitiva ele fará essa mesma classificação para suas decisões no dia a dia e, como consequência, relacionará de maneira mais clara as suas ações com os efeitos financeiros correspondentes. Mas deve-se ter o devido cuidado para elaborar as classificações, pois essas se forem feitas sem critério, podem ser enganosas. Da mesma forma é preciso ter o devido cuidado ao se analisar o fluxo de caixa pelo método direto, pois esse pode esconder informações importantes, que estão mais disponíveis no fluxo de caixa pelo método indireto.

Por fim, essa análise pode ser feita inicialmente com base nas informações sobre os períodos passados, de maneira que o gestor possa compreender os efeitos de cada ação no seu caixa. Porém, mais do que isso, a previsão dos valores lhe dá condições de projetar com clareza os efeitos de suas ações atuais no futuro, e ainda permite que ele observe o comportamento futuro de caixa e adote ações para que os momentos de necessidade de recursos no futuro sejam menos onerosos.



Adriano Gilioli

Profissional da Contabilidade, mestre pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC-SP e especialista em Inteligência Emocional aplicada no Desenvolvimento Profissional pela Harvard Medical School (EUA). Na Academia ocupa a Cadeira de nº 50, que tem como Patrono Francisco D`Áuria.

Pronunciamento Técnico-Contábil - CPC 04: (NBC TG 04 (R4)) - Ativo Intangível

Acadêmica Telma Tiberio Gouveia

Introdução

No Brasil, a harmonização contábil começou, efetivamente, a partir de 01.01.2008. Com a aprovação da Lei nº 11.638/2007 e da MP 449/2008 - em 2009 foi convertida na Lei nº 11.941/2009.

As leis supra citadas modificaram a Lei nº 6.404/76 - Lei das Sociedades Anônimas, com alterações significativas quanto à forma de elaboração e apresentação das Demonstrações Contábeis, bem como, criou-se uma nova estrutura para o Balanço Patrimonial, um novo subgrupo de contas foi determinado no ativo: o Ativo Intangível, dentro do grupo do Ativo não Circulante.

A legislação mencionada também iniciou o processo de harmonização ou convergência com as Normas Internacionais de Contabilidade, ou no Inglês - *International Financial Reporting Standards* - IFRS

Com a criação do grupo Ativo Intangível, separou-se os direitos corpóreos no imobilizado e os incorpóreos no intangível.

De uma forma mais simples pode-se definir que o ativo intangível é todo bem não palpável, ou seja, não pode ser tocado, portanto, também não pode ser visto. É um bem que consta do patrimônio da empresa, mas fisicamente ele não existe. Não possuem caráter físico, mas tem valor econômico e contábil.

Alguns exemplos:

- Marcas
- Patentes
- *Softwares*
- Fundo de Comércio

- Licenças
- Direitos Autorais

Relembrando...

No site do Conselho Federal de Contabilidade-CFC, encontra-se a resposta para a pergunta formulada por um profissional da área:

“Os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações emanadas do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC não têm poder normativo. No caso específico dos profissionais da Contabilidade, o poder normativo é configurado quando publicada a Norma Brasileira de Contabilidade - NBC, pelo Conselho Federal de Contabilidade-CFC (g.n.). Assim, objetivamente as Normas Brasileiras de Contabilidade - NBC, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade são de aplicação compulsória por todos os profissionais, sejam eles responsáveis por grandes ou pequenas entidades (nestas incluídas as microempresas).(g.n.)

Fonte: (<https://cfc.org.br/tecnica/perguntas-frequentes/normas-brasileiras-de-contabilidade/>)

CPC 04 (NBC TG 04 (R4))

Objetivo

De acordo com o item 1 da NBC TG 04(R4) o seu objetivo é:

“Definir o tratamento contábil dos ativos intangíveis que não são abrangidos especificamente em outra norma(g.n.) Esta Norma estabelece que uma entidade deve reconhecer um ativo intangível apenas se determinados critérios especificados nesta Norma forem atendidos. A Norma também especifica como mensurar o valor contábil dos ativos intangíveis(g.n.), exigindo divulgações específicas sobre esses ativos.”

Alcance

No item 2 a norma estabelece:

- a) ativos intangíveis dentro do alcance de outra norma;
- b) ativos financeiros, conforme definidos na NBC TG 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação;
- c) no reconhecimento e mensuração de ativos advindos da exploração e avaliação de recursos minerais (ver norma sobre Exploração e Avaliação de Recursos Minerais, quando emitida);
- d) gastos com desenvolvimento e extração de minerais, óleo, gás natural e recursos naturais não renováveis similares.

No item 3 a norma estabelece:

“Se outra norma estabelecer o tratamento contábil para um tipo específico de ativo intangível, a entidade deve aplicar a referida norma específica em vez desta. Por exemplo, esta norma não deve ser aplicada nos seguintes casos(g.n.):

- a) ativos intangíveis mantidos por uma entidade para venda no curso ordinário dos negócios (ver NBC TG 16 - Estoques e NBC TG 17 - Contratos de Construção); (a) ativos intangíveis mantidos pela entidade para venda no curso ordinário dos negócios (ver NBC TG 16 - Estoques); (Alterada pela NBC TG 04 (R4))
- b) ativos fiscais diferidos (ver NBC TG 32 - Tributos sobre o Lucro);
- c) arrendamentos mercantis, dentro do alcance da NBC TG 06 - Operações de Arrendamento Mercantil; (Alterada pela Revisão NBC 01)
- d) ativos advindos de planos de benefícios a empregados (ver NBC TG 33 - Benefícios a Empregados);
- e) ativos financeiros, conforme definido na NBC TG 39. O reconhecimento e a mensuração de alguns ativos financeiros são tratados pela NBC TG 35 - Demonstrações Separadas, NBC TG 36 - Demonstrações Consolidadas, NBC TG 18 - Investimento em Coligada e em Controlada e NBC TG 19 - Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (Joint Venture);
- f) ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) adquirido em combinação de negócios (ver NBC TG 15 - Combinação de Negócios);
- g) custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis advindos de direitos contratuais de seguradora, dentro do alcance da NBC TG 11 - Contratos de Seguro. A NBC TG 11 contém exigências de divulgação específicas para referidos custos de aquisição diferidos, porém não trata dos aludidos ativos intangíveis. Assim sendo, as exigências de divulgação desta Norma devem ser aplicadas para tais ativos intangíveis;
- h) ativos intangíveis não circulantes classificados como mantidos para venda (ou incluídos em um grupo de ativos a ser alienado, que é classificado como mantido para venda), conforme NBC TG 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;
- i) ativos decorrentes de contratos com clientes que devem ser reconhecidos de acordo com a NBC TG 47 - Receita de Contrato com Cliente. (Incluída pela NBC TG 04 (R4))”.

No item 4 a norma estabelece:

“Alguns ativos intangíveis podem estar contidos em elementos que possuem substância física, como um disco (como no caso de software), documentação jurídica (no caso de licença ou patente) ou em um filme. Para saber se um ativo que contém elementos intangíveis e tangíveis deve ser tratado como ativo

imobilizado de acordo com a NBC TG 27 - Ativo Imobilizado ou como ativo intangível, nos termos da presente Norma, a entidade avalia qual elemento é mais significativo.”

“Por exemplo: Um *software* de uma máquina-ferramenta controlada por computador que não funciona sem esse software específico é parte integrante do referido equipamento, devendo ser tratado como ativo imobilizado. O mesmo se aplica ao sistema operacional de um computador. Quando o software não é parte integrante do respectivo hardware, ele deve ser tratado como ativo intangível.”

Definição

No item 8 a norma diz que:

“Ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física.(g.n.)”

Itens monetários são aqueles representados por dinheiro ou por direitos a serem recebidos e obrigações a serem liquidadas em dinheiro.

Itens não-monetários são aqueles representados por ativos e passivos que não serão recebidos ou liquidados em dinheiro.

Identificação

No item 11 a norma diz que:

“A definição de ativo intangível requer que ele seja identificável, para diferenciá-lo do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*). O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) reconhecido em uma combinação de negócios é um ativo que representa benefícios econômicos futuros gerados por outros ativos adquiridos em uma combinação de negócios, que não são identificados individualmente e reconhecidos separadamente. Tais benefícios econômicos futuros podem advir da sinergia entre os ativos identificáveis adquiridos ou de ativos que, individualmente, não se qualificam para reconhecimento em separado nas demonstrações contábeis.”

No item 12 a norma diz que:

“Um ativo satisfaz o critério de identificação, em termos de definição de um ativo intangível, quando:

- a) for separável, ou seja, puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independente da intenção de uso pela entidade; ou
- b) resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações;

- c) ser identificável, ser controlado pela empresa e geração de benefícios econômicos futuros;
- d) geração de benefícios econômicos, separabilidade e controle em conjunto;
- e) identificabilidade, inseparabilidade, e mensuração razoável.”

No item 13 a norma diz que:

“A entidade controla um ativo quando detém o poder de obter benefícios econômicos futuros gerados pelo recurso subjacente e de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios. Normalmente, a capacidade da entidade de controlar os benefícios econômicos futuros de ativo intangível advém de direitos legais que possam ser exercidos num tribunal. A ausência de direitos legais dificulta a comprovação do controle. No entanto, a imposição legal de um direito não é uma condição imprescindível para o controle, visto que a entidade pode controlar benefícios econômicos futuros de outra forma.”

No item 14 a norma diz que:

“O conhecimento de mercado e o técnico podem gerar benefícios econômicos futuros. A entidade controla esses benefícios se, por exemplo, o conhecimento for protegido por direitos legais, tais como direitos autorais, uma limitação de um acordo comercial (se permitida) ou o dever legal dos empregados de manterem a confidencialidade.”

No item 15 a norma diz que:

“A entidade pode dispor de equipe de pessoal especializado e ser capaz de identificar habilidades adicionais que gerarão benefícios econômicos futuros a partir do treinamento. A entidade pode também esperar que esse pessoal continue a disponibilizar as suas habilidades. Entretanto, o controle da entidade sobre os eventuais benefícios econômicos futuros gerados pelo pessoal especializado e pelo treinamento é insuficiente para que esses itens se enquadrem na definição de ativo intangível. Por razão semelhante, raramente um talento gerencial ou técnico específico atende à definição de ativo intangível, a não ser que esteja protegido por direitos legais sobre a sua utilização e obtenção dos benefícios econômicos futuros, além de se enquadrar nos outros aspectos da definição.”

No item 17 a norma diz que:

“Os benefícios econômicos futuros gerados por ativo intangível podem incluir a receita da venda de produtos ou serviços, redução de custos ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela entidade.”

Reconhecimento e mensuração

No item 18 a norma diz que:

“O reconhecimento de um item como ativo intangível exige que a entidade demonstre que ele atende:

- a) a definição de ativo intangível (ver itens 8 a 17); e
- b) os critérios de reconhecimento (ver itens 21 a 23).

Este requerimento é aplicável a custos incorridos inicialmente para adquirir ou gerar internamente um ativo intangível e aos custos incorridos posteriormente para acrescentar algo, substituir parte ou recolocá-lo em condições de uso.”

No item 19 a norma diz que:

“Os itens 25 a 32 tratam da aplicação dos critérios de reconhecimento de ativos intangíveis adquiridos separadamente, enquanto os itens 33 a 43 tratam da sua aplicação a ativos intangíveis adquiridos em uma combinação de negócios. O item 44 trata da avaliação inicial dos ativos intangíveis adquiridos por meio de subvenção ou assistência governamentais; os itens 45 a 47, das permutas de ativos intangíveis; os itens 48 a 50, do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente. Os itens 51 a 67 tratam do reconhecimento e mensuração iniciais dos ativos intangíveis gerados internamente.”

No item 20 a norma diz que:

“A natureza dos ativos intangíveis implica, em muitos casos, não haver o que ser adicionado ao ativo nem se poder substituir parte dele. Por conseguinte, a maioria dos gastos subsequentes provavelmente são efetuados para manter a expectativa de benefícios econômicos futuros incorporados ao ativo intangível existente, e não atendem à definição de ativo intangível, tampouco aos critérios de reconhecimento da presente Norma. Além disso, dificilmente gastos subsequentes são atribuídos diretamente a determinado ativo intangível em vez da entidade como um todo. Portanto, somente em raras ocasiões os gastos subsequentes (incorridos após o reconhecimento inicial de ativo intangível adquirido ou a conclusão de item gerado internamente) devem ser reconhecidos no valor contábil de um ativo. Em conformidade com o item 63, gastos subsequentes com marcas, títulos de publicações, logomarcas, listas de clientes e itens de natureza similar (quer sejam eles adquiridos externamente ou gerados internamente) sempre devem ser reconhecidos no resultado, quando incorridos, uma vez que não se consegue separá-los “

O CPC 04 esclarece que um ativo intangível deve ser reconhecido apenas se:

- a) for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e
- b) o custo do ativo possa ser mensurado com confiabilidade, de outros gastos incorridos no desenvolvimento do negócio como um todo.

Aquisição separada

O valor desembolsado por uma empresa para adquirir separadamente um ativo intangível reflete sua expectativa sobre a probabilidade de os benefícios econômicos futuros esperados, incorporados no ativo, serem gerados a seu favor.

Isto significa que a entidade espera que haverá benefícios econômicos a seu favor, mesmo que haja incerteza em relação à época e ao valor desses benefícios econômicos.

O custo de ativo intangível adquirido separadamente inclui:

- a) seu preço de compra, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos; e
- b) qualquer custo diretamente atribuível à preparação do ativo para a finalidade proposta.

Exemplos de custos diretamente atribuíveis são:

- a) custos de benefícios aos empregados incorridos diretamente para que o ativo fique em condições operacionais (de uso ou funcionamento);
- b) honorários profissionais diretamente relacionados para que o ativo fique em condições operacionais; e
- c) custos com testes para verificar se o ativo está funcionando adequadamente.

Exemplos de gastos que não fazem parte do custo de ativo intangível:

- a) custos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);
- b) custos da transferência das atividades para novo local ou para nova categoria de clientes (incluindo custos de treinamento); e
- c) custos administrativos e outros custos indiretos.

O reconhecimento dos custos no valor contábil de ativo intangível cessa quando esse ativo está nas condições operacionais pretendidas pela administração. Portanto, os custos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de ativo intangível não devem ser incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os seguintes custos:

- a) custos incorridos durante o período em que um ativo capaz de operar nas condições operacionais pretendidas pela administração não é utilizado; e
- b) prejuízos operacionais iniciais, tais como os incorridos enquanto a demanda pelos produtos do ativo é estabelecida.

Goodwill gerado internamente

De acordo com o CPC 04, o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

Existem casos em que há valores incorridos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos no CPC 04.

Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.

Ativo intangível gerado internamente

Por vezes é difícil avaliar se um ativo intangível gerado internamente se qualifica para o reconhecimento, devido às dificuldades para:

- a) identificar se, e quando, existe um ativo identificável que gerará benefícios econômicos futuros esperados; e
- b) determinar com confiabilidade o custo do ativo. Em alguns casos não é possível separar o custo incorrido com a geração interna de ativo intangível do custo da manutenção ou melhoria do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente ou com as operações regulares (do dia-a-dia) da entidade.

Para avaliar se um ativo intangível gerado internamente atende aos critérios de reconhecimento, a entidade deve classificar a geração do ativo:

- a) na fase de pesquisa; e/ou
- b) na fase de desenvolvimento.

Caso a entidade não consiga diferenciar a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento de projeto interno de criação de ativo intangível, o gasto com o projeto deve ser tratado como incorrido apenas na fase de pesquisa.

Fase de pesquisa

Nenhum ativo intangível resultante de pesquisa (ou da fase de pesquisa de projeto interno) deve ser reconhecido. Os gastos com pesquisa (ou da fase de pesquisa de projeto interno) devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos.

Durante a fase de pesquisa de projeto interno, a entidade não está apta a demonstrar a existência de ativo intangível que gerará prováveis benefí-

cios econômicos futuros. Esses gastos devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos.

São exemplos de atividades de pesquisa:

- a) atividades destinadas à obtenção de novo conhecimento;
- b) busca, avaliação e seleção final das aplicações dos resultados de pesquisa ou outros conhecimentos;
- c) busca de alternativas para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e
- d) formulação, projeto, avaliação e seleção final de alternativas possíveis para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou aperfeiçoados.

Fase de desenvolvimento

Um ativo intangível resultante de desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de projeto interno) deve ser reconhecido somente se a entidade puder demonstrar todos os aspectos a seguir enumerados:

- a) viabilidade técnica para concluir o ativo intangível de forma que ele seja disponibilizado para uso ou venda;
- b) intenção de concluir o ativo intangível e de usá-lo ou vendê-lo;
- c) capacidade para usar ou vender o ativo intangível;
- d) forma como o ativo intangível deve gerar benefícios econômicos futuros. Entre outros aspectos, a entidade deve demonstrar a existência de mercado para os produtos do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou, caso este se destine ao uso interno, a sua utilidade
- e) disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível; e
- f) capacidade de mensurar com confiabilidade os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento.

Na fase de desenvolvimento de projeto interno, a entidade pode, em alguns casos, identificar um ativo intangível e demonstrar que este gerará prováveis benefícios econômicos futuros, uma vez que a fase de desenvolvimento de um projeto é mais avançada do que a fase de pesquisa.

São exemplos de atividades de desenvolvimento:

- a) projeto, construção e teste de protótipos e modelos pré-produção ou pré-utilização;
- b) projeto de ferramentas, gabaritos, moldes e matrizes que envolvam nova tecnologia;

- c) projeto, construção e operação de fábrica-piloto, desde que já não esteja em escala economicamente viável para produção comercial; e
- d) projeto, construção e teste da alternativa escolhida de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas e serviços novos ou aperfeiçoados.

A disponibilidade de recursos para concluir, usar e obter os benefícios gerados por um ativo intangível pode ser evidenciada, por exemplo, por um plano de negócios que demonstre os recursos técnicos, financeiros e outros recursos necessários, e a capacidade da entidade de garantir esses recursos. Em alguns casos, a entidade demonstra a disponibilidade de recursos externos ao conseguir, junto a um financiador, indicação de que ele está disposto a financiar o plano.

Os sistemas de custeio de uma entidade podem muitas vezes mensurar com confiabilidade o custo da geração interna de ativo intangível e outros gastos incorridos para obter direitos autorais, licenças ou para desenvolver software de computadores.

Marcas, títulos de publicações, listas de clientes e outros itens similares, gerados internamente, não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis.

Os gastos incorridos com marcas, títulos de publicações, listas de clientes e outros itens similares não podem ser separados dos custos relacionados ao desenvolvimento do negócio como um todo. Portanto, esses itens não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis.

O custo de ativo intangível gerado internamente inclui todos os gastos diretamente atribuíveis, necessários à criação, produção e preparação do ativo para ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração. Exemplos de custos diretamente atribuíveis:

- a) gastos com materiais e serviços consumidos ou utilizados na geração do ativo intangível;
- b) custos de benefícios a empregados relacionados à geração do ativo intangível;
- c) taxas de registro de direito legal;
- d) amortização de patentes e licenças utilizadas na geração do ativo intangível.

Os seguintes itens não são componentes do custo de ativo intangível gerado internamente:

- a) gastos com vendas, administrativos e outros gastos indiretos, exceto se tais gastos puderem ser atribuídos diretamente à preparação do ativo para uso;
- b) ineficiências identificadas e prejuízos operacionais iniciais incorridos antes do ativo atingir o desempenho planejado; e
- c) gastos com o treinamento de pessoal para operar o ativo.

Reconhecimento de despesa

Existem casos nos quais os gastos são incorridos para gerar benefícios econômicos futuros à entidade, sem a aquisição ou criação de ativo intangível ou outros ativos passíveis de serem reconhecidos. No caso do fornecimento de produtos, a entidade deve reconhecer esse gasto como despesa quando tiver o direito de acessar aqueles produtos. No caso do fornecimento de serviços, a entidade deve reconhecer o gasto como despesa quando receber os serviços. Por exemplo, gastos com pesquisa devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos, exceto quando forem adquiridos como parte de uma combinação de negócios.

Exemplos de outros gastos a serem reconhecidos como despesa quando incorridos:

- a) gastos com atividades pré-operacionais destinadas a constituir a empresa (ou seja, custo do início das operações), exceto se estiverem incluídas no custo de um item do ativo imobilizado. O custo do início das operações pode incluir custos de estabelecimento, tais como custos jurídicos e de secretaria, incorridos para constituir a pessoa jurídica, gastos para abrir novas instalações ou negócio (ou seja, custos pré-abertura) ou gastos com o início de novas unidades operacionais ou o lançamento de novos produtos ou processos;
- b) gastos com treinamento;
- c) gastos com publicidade e atividades promocionais (incluindo envio de catálogos); e
- d) gastos com remanejamento ou reorganização, total ou parcial, da entidade

Mensuração após o Reconhecimento

O CPC 04 também prevê o método de reavaliação na mensuração após o reconhecimento. Neste caso, após o seu reconhecimento inicial, se permitido legalmente, um ativo intangível pode ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação. No entanto, lembre-se de que a reavaliação está proibida devido às disposições contidas na Lei nº 11.638/07, que alterou a Lei nº 6.404/76.

Vida útil

A entidade deve avaliar se a vida útil de ativo intangível é definida ou indefinida e, no primeiro caso, a duração ou o volume de produção ou unidades semelhantes que formam essa vida útil. A entidade deve atribuir vida útil indefinida a um ativo intangível quando, com base na análise de todos os fatores relevantes, não existe um limite previsível para o período durante o qual o ativo deverá gerar fluxos de caixa líquidos positivos para a entidade.

A contabilização de ativo intangível baseia-se na sua vida útil. Um ativo intangível com vida útil definida deve ser amortizado, enquanto a de um ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado.

Existem vários fatores que precisam ser analisados para determinação da vida útil de ativo intangível, inclusive:

- a) a utilização prevista de um ativo pela entidade e se o ativo pode ser gerenciado eficientemente por outra equipe de administração;
- b) os ciclos de vida típicos dos produtos do ativo e as informações públicas sobre estimativas de vida útil de ativos semelhantes, utilizados de maneira semelhante;
- c) obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;
- d) a estabilidade do setor em que o ativo opera e as mudanças na demanda de mercado para produtos ou serviços gerados pelo ativo;
- e) ações esperadas da concorrência ou de potenciais concorrentes;
- f) o nível dos gastos de manutenção requerido para obter os benefícios econômicos futuros do ativo e a capacidade e a intenção da entidade para atingir tal nível;
- g) o período de controle sobre o ativo e os limites legais ou similares para a sua utilização, tais como datas de vencimento dos arrendamentos/locações relacionados; e
- h) se a vida útil do ativo depende da vida útil de outros ativos da entidade.

O termo “indefinida” não significa “infinita”. A vida útil de ativo intangível deve levar em consideração apenas a manutenção futura exigida para mantê-lo no nível de desempenho avaliado no momento da estimativa da sua vida útil e capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível. A conclusão de que a vida útil de ativo intangível é indefinida não deve estar fundamentada em uma previsão de gastos futuros superiores ao necessário para mantê-lo nesse nível de desempenho.

Considerando o histórico de rápidas alterações na tecnologia, os softwares e muitos outros ativos intangíveis estão suscetíveis à obsolescência tecnológica. Portanto, muitas vezes será o caso de que sua vida útil seja curta. Reduções futuras esperadas no preço de venda de item que foi produzido usando um ativo intangível podem indicar a expectativa de obsolescência tecnológica ou comercial do bem, que, por sua vez, pode refletir uma redução dos benefícios econômicos futuros incorporados no ativo.

A vida útil de ativo intangível pode ser muito longa ou até indefinida. A incerteza justifica a prudência na estimativa da sua vida útil, mas isso não justifica escolher um prazo tão curto que seja irreal.

A vida útil de ativo intangível resultante de direitos contratuais ou outros direitos legais não deve exceder a vigência desses direitos, podendo ser menor dependendo do período durante o qual a entidade espera utilizar o ativo.

No caso os direitos contratuais ou outros direitos legais sejam outorgados por um prazo limitado renovável, a vida útil do ativo intangível só deve incluir o prazo de renovação, se existirem evidências que suportem a renovação pela entidade sem custo significativo.

A vida útil de um direito readquirido reconhecido como ativo intangível em uma combinação de negócios é o período contratual remanescente do contrato em que o direito foi concedido e não incluirá períodos de renovação.

Poderá existir tanto fatores econômicos como legais influenciando a vida útil de ativo intangível.

Os fatores econômicos determinam o período durante o qual a entidade receberá benefícios econômicos futuros, enquanto os fatores legais podem restringir o período durante o qual a entidade controla o acesso a esses benefícios. A vida útil a ser considerada deve ser o menor dos períodos determinados por esses fatores

Divulgação

Segundo o CPC 04, a entidade deve divulgar as seguintes informações para cada classe de ativos intangíveis, fazendo a distinção entre ativos intangíveis gerados internamente e outros ativos intangíveis:

- a) com vida útil indefinida ou definida e, se definida, os prazos de vida útil ou as taxas de amortização utilizados;
- b) os métodos de amortização utilizados para ativos intangíveis com vida útil definida;
- c) o valor contábil bruto e eventual amortização acumulada (mais as perdas acumuladas no valor recuperável) no início e no final do período;
- d) a rubrica da demonstração do resultado em que qualquer amortização de ativo intangível for incluída;
- e) a conciliação do valor contábil no início e no final do período, demonstrando:
 - I. adições, indicando separadamente as que foram geradas por desenvolvimento interno e as adquiridas, bem como as adquiridas por meio de uma combinação de negócios;
 - II. ativos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo de ativos classificados como mantidos para venda, nos moldes do Pronun-

ciamento Técnico CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada e outras baixas;

- III. aumentos ou reduções durante o período, decorrentes de reavaliações nos termos dos itens 75, 85 e 86 e perda por desvalorização de ativos reconhecida ou revertida diretamente no patrimônio líquido, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos (se houver);
- IV. provisões para perdas de ativos, reconhecidas no resultado do período, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos (se houver);
- V. reversão de perda por desvalorização de ativos, apropriada ao resultado do período, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos (se houver);
- VI. qualquer amortização reconhecida no período;
- VII. variações cambiais líquidas geradas pela conversão das demonstrações contábeis para a moeda de apresentação e de operações no exterior para a moeda de apresentação da entidade; e
- VIII. outras alterações no valor contábil durante o período.

Uma classe de ativos intangíveis é um grupo de ativos de natureza e com utilização similar nas atividades da entidade. Entre os exemplos de classes distintas, temos:

- a) marcas;
- b) títulos de periódicos;
- c) *softwares*;
- d) licenças e franquias;
- e) direitos autorais, patentes e outros direitos de propriedade industrial, de serviços e operacionais;
- f) receitas, fórmulas, modelos, projetos e protótipos; e
- g) ativos intangíveis em desenvolvimento.

As classes acima mencionadas devem ser separadas (agregadas) em classes menores (maiores) se isso resultar em informação mais relevante para os usuários das demonstrações contábeis.

Questões de provas

(FGV - Analista - Banestes - 2018)

No reconhecimento de item patrimonial como ativo intangível, o valor reconhecido deve refletir a expectativa que a entidade tem sobre a probabilidade de que os benefícios econômicos futuros esperados, incorporados ao ativo, fluam para a entidade.

Nesse valor podem ser incluídos itens como custos:

- a) administrativos;
- b) de treinamento;
- c) de atividades promocionais para introdução de novo serviço;
- d) de transferência de atividades para nova categoria de clientes;
- e) com testes para verificar se o ativo está funcionando adequadamente.

(FGV - Contador - Sudene - 2013)

Quanto ao reconhecimento de um ativo intangível, é correto afirmar que ocorrerá quando:

- a) for provável que os benefícios econômicos atribuíveis ao ativo forem gerados em favor da entidade ou daquela a quem se pretende vender;
- b) o custo for mensurado com confiabilidade;
- c) o método de custo aplicado for o de recuperabilidade;
- d) for pelo valor justo a data de reavaliação com a contrapartida na reserva de reavaliação do patrimônio líquido;
- e) a entidade adquirir o bem intangível pelo custo histórico deduzido da depreciação acumulada.

(IDIB - Contador - CRF/RJ - 2018)

As vacinas são recursos indispensáveis para a saúde individual e pública. Por meio da imunização é possível prevenir infecções e impedir que várias doenças se espalhem por um território nacional.

Um fabricante de vacinas adquiriu uma patente de tipo vírus de gripe tipo “X” ao preço de 10.000.000,00, com desconto comercial de 10%, incorrendo ainda em custos com testes para verificar a eficácia da vacina no valor de R\$ 500.000,00. A fabricante, de posse da patente, começou a produção em escala industrial da vacina incorrendo nos seguintes custos, de acordo com a planilha a seguir:

- Depreciação dos equipamentos R\$ 400.000,00

- Salários do pessoal da área de produção R\$ 1.600.000,00
- Despesas com propaganda e publicidade R\$ 1.000.000,00
- Despesas com treinamento de novos funcionários R\$ 300.000,00

Considerando exclusivamente as informações acima, tal Ativo Intangível deve ser mensurado inicialmente pelo valor, em reais, de:

- a) R\$ 7.380.000,00
- b) R\$ 8.380.000,00
- c) R\$ 9.000.000,00
- d) R\$ 9.500.000,00

Referências Bibliográficas:

CFC, NBC TG 04 (R4).

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luiz Martins de. Contabilidade Avançada - Texto e Testes com Respostas, 8ª ed. São Paulo:Atlas, 2012.

RIBEIRO, Osni Moura; COELHO, Juliana Moura Ribeiro. Contabilidade para Concursos e Exame de Suficiência: dos conceitos básicos aos principais temas dos editais de concursos, 2ª ed. São Paulo:Saraiva, 2017.

SOUZA, Sérgio Adriano de. Contabilidade Geral 3D, 3ª ed. Revista e atualizada. Salvador:Juspodivm, 2016.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. Curso de Contabilidade Intermediária em IFRS e CPC, São Paulo:Atlas, 2014.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; SANTOS, Ariovaldo dos; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade Societária. 3ª ed. São Paulo:Atlas, 2018.



Telma Tiberio Gouveia

Contadora, mestre em Administração de Empresas, com muitos anos de experiência na área contábil e mais de 25 anos na área educacional. Foi conselheira do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo - CRCSP, de 2006 a 2013, e é vice-presidente de Federação dos Contabilistas do Estado de São Paulo - Fecontesp. Na Academia ocupa a Cadeira de nº 8, que tem como patrono José da Costa Boucinhas.

Pronunciamento Técnico-Contábil - CPC 05 (R1): Divulgação sobre Partes Relacionadas

Acadêmico Irineu De Mula

Os Pronunciamentos Técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis resultam dos esforços de uma instrumentação técnica, resultado dos trabalhos de nossas melhores inteligências das áreas acadêmicas, governamental e da iniciativa privada, no sentido de avançarmos com o objetivo de dotarmos o Brasil do mais amplo acesso à atualização e modernização de normas e princípios contábeis aos padrões internacionais. O CPC 05 derivou da *Norma International Standards - IAS 24 - Related Party Disclosures*, e que passou a ser de adoção obrigatória, acompanhando a evolução natural dos empreendimentos e operações, neste campo cada vez mais globalizado, sendo necessária sua revisão e atualização, como todos os demais Pronunciamentos.

A importância da adoção dos padrões internacionais, aos quais estamos convergindo e cujo processo está praticamente concluído, tem permitido às nossas empresas um contato direto com economias mais avançadas e uma maior presença de negociações de nossos papéis nas Bolsas de maior movimento no mundo, com cada vez maior presença e segurança no reconhecimento dos investidores estrangeiros, fato evidente como ocorre no mercado financeiro dos EUA.

O Pronunciamento CPC 05 trata da importância da divulgação nas Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis, dos valores, efeitos e transações havidas pelas empresas com entidades denominadas nestes diplomas técnicos - CPCs de Partes Relacionadas. No Pronunciamento encontram-se definições e esclarecimentos sobre as circunstâncias mais diversas dessas relações e a importância de seus efeitos nas Demonstrações Contábeis, além de buscar definições sobre o que são, e como são, denominadas as Partes Relacionadas no contexto operacional de uma determinada empresa e, sempre que aplicável, fazendo referências a outros Pronunciamentos Técnicos que também fazem

referência ao tema, como por exemplo, o CPC 35 e o CPC 36, que tratam, respectivamente, da edição de Demonstrações Contábeis Separadas e das Demonstrações Contábeis Consolidadas.

A importância dessas divulgações servem para informar aos usuários das Demonstrações Contábeis, sobre as operações entre as partes relacionadas que influem, ou possam influenciar, significativamente, pela possível transferência de operações, ou de suas bases comerciais, e os efeitos dessas decisões de políticas financeiras e operacionais entre empresas que se classificam como Partes Relacionadas.

Em resumo, no Pronunciamento Técnico CPC 05 afirma-se que “o conhecimento das transações, dos saldos existentes, incluindo compromissos, e dos relacionamentos da entidade com partes relacionadas, podem afetar as avaliações de suas operações. Esse fato é incontestável e de grande importância e tem resultado em um extraordinário incremento em nossas relações internacionais, graças à adoção dessa linguagem contábil comum e de fácil entendimento entre as partes.

A definição do que é parte relacionada no Brasil está também contida nesse Pronunciamento Técnico e incorpora, portanto, além dos requisitos da Norma Internacional, também nossos requisitos legais e acompanha as disposições do Código Civil brasileiro e, sempre que requerido, as exigências contidas nas Normas e Pronunciamentos das Entidades Reguladoras brasileiras como a Comissão de Valores Mobiliários - CVM, Banco Central do Brasil, Superintendência de Seguros Privados - Susep e Secretaria da Receita Federal do Brasil - S-RFB, entre outras, e que possam exigir informações consideradas necessárias e oportunas, decorrentes de nossas práticas operacionais.

Em uma Nota Explicativa ao Pronunciamento encontramos alguns exemplos de exigências específicas de nosso ambiente jurídico e profissional que são aplicáveis apenas no Brasil e, em geral, não contradizem as disposições dos Pronunciamentos internacionais.

Há o pressuposto determinante de que para as transações entre partes relacionadas são necessárias a divulgação de suas condições e que essas transações foram efetiva e formalmente realizadas.

Transações atípicas ou relevantes devem ser objeto de divulgação nas Notas Explicativas, ainda que relacionadas com período subsequente ao das Demonstrações Contábeis, assim como é requerida, e praticada quando relevantes, a exemplo das divulgações de eventos subsequentes.

Os requisitos quanto a transações das Entidades relacionadas com o Estado recebem neste Pronunciamento específico isenção de certas exigências de divulgação.

Exemplos sobre essa isenção parcial das Entidades relacionadas com o Estado e da definição sobre o que são Partes Relacionadas acompanham o Pronunciamento CPC 05 e são considerados apenas ilustrativos. Certamente estes exemplos não esgotam outros conceitos de Partes Relacionadas, em especial os novos eventos decorrentes da dinâmica do mundo dos negócios e da criatividade dos empresários ou das novas formas de negócios e, certamente, também não esgotam todas as possíveis variáveis sobre o tema.

O Conselho Federal de Contabilidade - CFC, dando prosseguimento ao processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais, está colocando em Audiência Pública minuta da Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 22, que trata da divulgação sobre Partes Relacionadas com Entidades do setor Público (elaborada de acordo com a IPSAS 20 da Ifac).

Certamente, este novo diploma legal do CFC trará ainda maior valorização às Demonstrações Contábeis de Entidades Públicas, tanto localmente quanto a sua importância no âmbito internacional, permitindo, com a adoção dos requisitos de divulgações atualizados, a comparabilidade das Demonstrações Contábeis com equivalentes nacionais e internacionais.

É uma excelente oportunidade para os profissionais da Contabilidade, com sua experiência do mundo dos negócios e com seu conhecimento das Normas Contábeis Nacionais e Internacionais, participarem com sua contribuição para a edição dessa Norma ora em discussão.



Irineu De Mula

Sócio da PricewaterhouseCoopers Auditores Independentes-PwC, presidiu o Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo - CRCSP na gestão 1998-1999; o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - Ibracon, de 1994 a 1996, foi membro do *International Auditing Practices Committee - International Federation of Accountants - Ifac*, de 1992 a 1995 e 1998 a 2000, e vice-presidente Técnico do Conselho Federal de Contabilidade, de janeiro de 2002 a dezembro de 2005. Na Academia ocupa a Cadeira de nº 38, que tem como Patrono Hilário Franco.

Pronunciamento Técnico-Contábil - CPC 06: (R2) - Operações de Arrendamento Mercantil

Acadêmico Walter Arnaldo Andreoli

I. Objetivos do Pronunciamento CPC 06 (R2)

O Pronunciamento CPC 06 (R2)/IAS 17 estabeleceu os principais pontos para o reconhecimento, mensuração e apresentação de arrendamentos. O objetivo é garantir que os arrendadores (proprietários do bem) e arrendatários (aqueles que vão entrar na posse do bem para utilizá-lo em suas operações comerciais) forneçam informações relevantes de modo a representar fielmente essas transações. As informações fornecem a base para que usuários de demonstrações contábeis avaliem o efeito que os arrendamentos têm sobre a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade.

II. Considerações preliminares

Procuramos estabelecer as principais características da aplicação, a partir de 1º janeiro de 2019, do quanto determinado pelo IRFS 16 e traduzido no CPC 06 (R2), ou seja, uma interpretação sobre a atividade de arrendamento mercantil no âmbito das atividades empresariais, em geral.

É importante dizer que, para fins da aplicação prevista no CPC 06 a partir de 2019, em relação ao Arrendatário, existirá somente o tratamento contábil como Arrendamento Mercantil, não subsistindo às versões Arrendamento Mercantil Operacional e Arrendamento Financeiro, ou alternativamente, Leasing Mercantil Operacional e Leasing Mercantil Financeiro. Quanto ao Arrendador, este poderá usar as duas expressões Arrendamento Mercantil Operacional ou Arrendamento Mercantil Financeiro.

Assim sendo, o Arrendamento Mercantil Operacional tinha como condição básica o fato de que ele era tratado como despesa, influenciando no resultado.

Já no que se refere ao Arrendamento Mercantil Financeiro há a transferência dos riscos e benefícios para o Arrendatário, podendo se caracterizar como um financiamento e compor o ativo imobilizado do Arrendatário.

O Arrendador é qualificado como pessoa física ou jurídica que possui a propriedade do bem e o Arrendatário é qualificado como a pessoa física ou jurídica que irá usufruir da utilidade do bem arrendado.

Quanto ao alcance do CPC06 (R2), em seu item “3” a entidade (a arrendatária) deve aplicar o pronunciamento a todos os arrendamentos, incluindo arrendamentos de ativos de direito de uso em subarrendamento, exceto para:

- Arrendamentos para explorar ou usar minerais, petróleo, gás natural e recursos não renováveis similares;
- Arrendamentos de ativos biológicos dentro do alcance do CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola mantidos por arrendatário;
- Acordos de concessão de serviço dentro do alcance do ICPC 01 - Contratos de Concessão;
- Licenças de propriedade intelectual concedidas por arrendador dentro do alcance do CPC 47 - Receita de Contrato com cliente; e
- Direitos detidos por arrendatário previstos em contrato de licenciamento dentro do alcance do CPC 04 - Ativo Intangível para itens como: filmes, gravações de vídeo, reproduções, manuscritos, patentes e direitos autorais.

III. Pesquisa de Campo sobre a aplicação do Arrendamento Mercantil

1º) Procedemos a uma pesquisa junto a alguns profissionais da área e obtivemos as seguintes respostas: 1ª) Independente da forma e do prazo do contrato, os imóveis alugados são “Arrendamento Mercantil” pois a essência dessa transação é proporcionar a possibilidade de girar o seu negócio de compra e venda de produtos, sem a preocupação de que o imóvel utilizado para qualquer negócio, seja, em determinado momento, solicitado de volta pelo seu proprietário. Fica claro, também, que mesmo em caso de arrendamento mercantil, a arrendatária ficará responsável pelas benfeitorias feitas para funcionamento de cada estabelecimento, bem como, pelos impostos, taxas e outras despesas ligadas ao imóvel arrendado.

Nesse caso, entendem os consultados, que o responsável pela Contabilidade deve estabelecer que a contabilização do aluguel como arrendamento mercantil levou em conta a validade da “essência sobre a forma”.

Esses consultados entendem, finalmente, que do ponto de vista contábil, no âmbito da aplicação do IFRS todos os aluguéis de pessoa jurídica para pessoa

jurídica podem ser considerados como arrendamento mercantil levando em conta a “essência sobre a forma”.

2ª) Outros consultados dizem que se o contrato tiver um prazo de validade bem reduzido (exemplo, um ano, com possibilidade de renovação e contendo uma cláusula onde ao final desse contrato, o imóvel possa ser devolvido ao locador) esse contrato pode ser considerado de aluguel e não de arrendamento sem levar em conta a essência sobre a forma.(vide item 5 do Pronunciamento “o arrendatário pode decidir não aplicar os requisitos dos artigos 22 a 49 do CPC 06 (R2) a (a) arrendamentos de curto prazo e (b) arrendamentos para os quais o ativo subjacente é de baixo valor (conforme descrito nos itens B3 e B8 do anexo ao CPC 06 (R2)).

IV. Como identificar um Arrendamento

De acordo, com o item 9 do Pronunciamento, na celebração de contrato, a entidade deve avaliar se o contrato é, ou contém, um arrendamento. O contrato contém um arrendamento se ele transmite o direito de controlar o uso de ativo identificado por um período em troca de contraprestação.

V. Identificação de Arrendamento

Para avaliar se o contrato transfere o direito de controlar o uso do ativo identificado por um período de tempo a entidade deve avaliar se, durante todo o período de uso, o cliente possui o seguinte:

- (a) o direito de obter substancialmente todos os benefícios econômicos do uso dos ativos identificados; e
- (b) o direito de direcionar o uso dos ativos identificados.

VI. Como identificar se os imóveis alugados se qualificam como Arrendamento?

A fim de comprovar a existência de arrendamento em um determinado contrato, estabelecemos que a Empresa “Alfa” (locadora) e a Empresa “Beta” (locatária) têm um contrato de 5 (cinco) anos para um imóvel que é destinado a atividade de comércio da Empresa “Beta” pelo valor mensal de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) totalizando um valor de R\$ 1.200.000,00 para os 5 (cinco) anos de contrato.

Mediante as pesquisas feitas com diversos profissionais da Contabilidade e da Auditoria além da interpretação de vários itens do CPC 06 (R2) concluímos que os imóveis alugados pela Empresa “Alfa” (Locadora) a Empresa “Beta” (Locatária) se enquadram dentro das especificações do arrendamento mercan-

til estabelecido no CPC 06 (R2), pelo simples fato de que a Locatária tem o direito de obter substancialmente todos os benefícios econômicos do uso dos ativos identificados, qualificando e quantificando a essência de sua atividade e pouco importando a forma e o tempo de contrato.

Não se deve esquecer que para definir a situação do imóvel locado é absolutamente necessário que seja levada em conta a Lei do Inquilinato e eventuais impossibilidades de considerar determinado imóvel como arrendamento.

De acordo com o item 18 do CPC 06 (R2) a entidade (arrendatária) deve determinar o prazo de arrendamento como o prazo não cancelável do arrendamento, juntamente com:

- (a) períodos cobertos por opção de prorrogar o arrendamento se o arrendatário estiver razoavelmente certo de exercer essa opção; e
- (b) períodos cobertos por opção de rescindir o arrendamento se o arrendatário estiver razoavelmente certo de não exercer essa opção.

Por outro lado, de acordo com o item 22, na data do início, o arrendatário deve reconhecer o ativo de direito de uso e o passivo de arrendamento.

VII. Mensuração do Arrendamento

De acordo com os itens 23 e 24, o arrendatário deve mensurar o ativo de direito de uso arrendamento, quaisquer pagamentos de arrendamento efetuados até a data do início, menos quaisquer incentivos de arrendamento recebidos e quaisquer custos diretos iniciais incorridos pelo arrendatário.

Resumindo, de acordo com item 26, na data do início o arrendatário deve mensurar o passivo de arrendamento ao valor presente dos pagamentos do arrendamento que não são efetuados nessa data.

Conforme itens 29 e 30 na mensuração subsequente do ativo do direito de uso, ou seja, após a data de início, o arrendatário deve mensurar o ativo de direito de uso aplicando o método de custo, menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas acumuladas por redução do valor recuperável e corrigido por qualquer remensuração do passivo de arrendamento.

No item 31 é mencionado que o arrendatário deve aplicar os requisitos de depreciação do CPC 27 - Ativo Imobilizado na depreciação do ativo de direito de uso, de acordo com os requisitos de item 32.

Ainda na mensuração subsequente do passivo de arrendamento, de acordo com item 36, após a data de início, o arrendatário deve mensurar o passivo de arrendamento aumentando o valor contábil para refletir os juros sobre o passivo de arrendamento, reduzindo o valor contábil para refletir os pagamentos de arrendamento efetuados e remensurando o valor contábil para

refletir qualquer reavaliação ou modificações do arrendamento(itens 39 a 46) ou para refletir pagamentos fixos na essência revisados(item B42).

VIII. Apresentação do Arrendamento

Conforme item 47 do Pronunciamento, o arrendatário deve apresentar no balanço patrimonial ou divulgar nas notas explicativas os ativos de direito de uso separadamente de outros ativos e os passivos de arrendamento separadamente de outros passivos.

Já na demonstração de resultado e outros resultados abrangentes, o arrendatário deve apresentar despesas de juros sobre o passivo separadamente do encargo de depreciação para o ativo de direito de uso.

Na demonstração dos fluxos de caixa, o arrendatário deve classificar os pagamentos a vista para a parcela do principal do passivo de arrendamento dentro das atividades de aplicando os requisitos do CPC 03 - Demonstração dos Fluxos de Caixa para juros pagos e pagamentos do arrendamento de curto prazo, pagamentos de arrendamentos de ativos de baixo valor e pagamentos variáveis de arrendamento não incluídos na mensuração do passivo de arrendamento dentro das atividades operacionais.

IX. Divulgação

De acordo com o item 51 o objetivo da divulgação é que os arrendatários divulguem informações nas notas explicativas que, juntamente com as informações fornecidas no balanço patrimonial, na demonstração dos fluxos de caixa, forneçam uma base para os usuários de demonstrações contábeis avaliarem o efeito que os arrendamentos têm sobre a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa do arrendatário. Os itens 52 a 60 especificam os requisitos sobre como atender esse objetivo.

O arrendatário deve divulgar informações sobre arrendamentos nos quais é arrendatário em uma única nota explicativa ou em seção separada em suas demonstrações contábeis (item 52). Contudo o arrendatário não precisa repetir informações que sejam apresentadas em outro lugar nas demonstrações contábeis, desde que as informações sejam incorporadas por referência cruzada na única nota explicativa ou na seção separada sobre arrendamentos.

Através do item 53, o arrendatário deve divulgar os seguintes valores para o período de relatório:

- (a) encargos de depreciação para ativos de direito de uso por classe de ativo subjacente;
- (b) despesas de juros sobre passivos de arrendamento;

- (c) despesa referente a arrendamentos de curto prazo contabilizada aplicando o item 6. Essa despesa não precisa incluir a despesa referente a arrendamentos com prazo de arrendamento de um mês ou menos;
- (d) despesa referente a arrendamentos de ativos de baixo valor contabilizada aplicando o item 6. Essa despesa não deve incluir a despesa referente a arrendamentos de curto prazo de ativos de baixo valor incluída no item 53(c);
- (e) despesa referente a pagamentos variáveis de arrendamento não incluída na mensuração de passivos de arrendamento;
- (f) receita decorrente de subarrendamento de ativos de direito de uso;
- (g) saídas de caixa totais para arrendamentos;
- (h) adições a ativos de direito de uso;
- (i) ganhos ou perdas resultantes de transações de venda e retroarrendamento (leaseback); e
- (j) valor contábil de ativos de direito de uso ao final do período de relatório por classe de ativo subjacente.

X. Fluxo de contabilização do Arrendamento Financeiro ou Operacional

Caso seja a opção de considerar os atuais aluguéis pagos a Empresa “Alfa” pela Empresa “Beta” como Arrendamento, apresentamos abaixo um exemplo prático de fluxo de contabilização:

Empresa Arrendadora - Empresa “Alfa”

Empresa Arrendatária - Empresa “Beta”

Contrato de Arrendamento Mercantil de Imóvel Comercial sito a Rua....
.....Depósito de Mercadorias. Prazo: 5 anos, Valor da contraprestação mensal de arrendamento: R\$ 50.000,00 Total do Contrato: 60 meses x R\$ 1.200.000,00.

Contabilização:

A. Apropriação do valor do contrato de arrendamento		
Débito - Ativo Não Circulante Débito - Intangível - Direito de Uso	R\$ 1.200.000,00	
Histórico - Valor do Contrato de Arrendamento Mercantil de Imóvel Comercial do Imóvel Comercial sito a em parcelas de R\$ 20.000,00 mensais pelo prazo de 60 meses		
Crédito - Passivo Circulante: Crédito - Contrato de Arrendamento Mercantil a Curto Prazo		R\$ 240.000,00
Histórico - Valor a curto prazo do Contrato de Arrendamento Mercantil de Imóvel Comercial correspondente a 12 parcelas de R\$ 20.000,00 mensais		
Crédito - Passivo não Circulante Crédito - Contrato de Arrendamento Mercantil a Longo Prazo		R\$ 960.000,00
Histórico - Valor a longo prazo do Contrato de Arrendamento Mercantil correspondente a 48 parcelas de R\$ 20.000,00 mensais.		

B. Apropriação das cotas mensais de amortização do contrato de arrendamento mercantil - imóvel comercial		
Débito - Despesas de Amortização de Arrendamento Mercantil	R\$ 20.000,00	
Crédito-Amortização Acumulada de Arrendamento Mercantil		R\$ 20.000,00
Histórico - Valor da quota mensal de amortização do Contrato de Arrendamento Mercantil do imóvel sito a.....		

C. Quando houver reajuste do arrendamento os valores obtidos deverão ser atualizados contabilmente nas contas acima exemplificadas

XI - Aspecto Fiscal-Tributário

O Art. 307 do RIR/99 estabelece regras sobre os bens que podem ser depreciados. Assim, podem ser objeto de depreciação todos os bens sujeitos a desgaste pelo uso ou por causas naturais ou obsolescência normal, inclusive; a) edifícios e construções, observando-se que a quota de depreciação é dedutível a partir da época da conclusão e início da utilização e o valor das edificações deve estar destacado do valor do custo de aquisição do terreno, admitindo-se o destaque baseado em laudo pericial; e b) projetos florestais destinados à exploração dos respectivos frutos.

Em relação a Arrendadora - Empresa “Alfa”, a depreciação dos imóveis arrendados continuará sendo considerada como despesas dedutíveis.

A Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, regulou as atividades de arrendamento mercantil em seu Art. 46 como segue:

Art. 46 - Na hipótese de operações de arrendamento mercantil que não estejam sujeitas ao tratamento tributário previsto na Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974 (*), as pessoas jurídicas arrendadoras deverão reconhecer, para fins de apuração do Lucro Real, o resultado relativo à operação de arrendamento mercantil proporcionalmente ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato.

(*) A Lei nº 6.099, de 12.09.1974 dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil e dá outras providências que se consubstanciou como lei que criou a atividade de *leasing* (arrendamento mercantil)

§ 1º A pessoa jurídica deverá proceder, caso seja necessário, aos ajustes ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, no livro de que trata o inciso I do caput do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de setembro de 1977.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se somente às operações de arrendamento mercantil em que há transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo.

§ 3º Para efeitos do disposto neste artigo, entende-se por resultado a diferença entre o valor do contrato de arrendamento e somatório dos custos diretos iniciais e o custo de aquisição ou construção dos bens arrendados.

§ 4º Na hipótese de a pessoa jurídica de que trata o caput ser tributada pelo Lucro Presumido ou Arbitrado, o valor da contraprestação deverá ser computado na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda.

Art. 47 - Poderão ser computadas na determinação do Lucro Real da pessoa jurídica arrendatária as contraprestações pagas ou creditadas por força de contrato de arrendamento mercantil, referentes a bens móveis ou imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e

serviços, inclusive as despesas financeiras nelas consideradas.

Art. 48 - São indedutíveis na determinação do Lucro Real as despesas financeiras incorridas pela arrendatária em contratos de arrendamento mercantil.

Parágrafo único - O disposto no caput também se aplica aos valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso III do caput do art.184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

XII - Considerações finais

Esse estudo visou proporcionar aos profissionais da Contabilidade que começam ou estão iniciando a sua vida profissional uma ideia geral do funcionamento do Pronunciamento Técnico CP06 (R2), o qual abrange um segmento importante que é o Arrendamento Mercantil.

No entanto, esse estudo, por não abranger todos os assuntos descritos no CPC 06 (R2), deve ser entendido com o propósito de introduzir os profissionais nessa área, porém, recomenda-se que seja lido o CPC 06 (R2) para melhor entender os objetivos almejados pelo autor.

XIII - Bibliografia consultada

1) Comitê de Pronunciamentos Contábeis - Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2) Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IFRS 16 - Operações de Arrendamento Mercantil.

2) Ibracon - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - Apostila de 5 de outubro de 2018 - Curso de CPC 06 - Operações de Arrendamento Mercantil.

3) CARVALHO, Edmir Lopes - Apostila de 26 de setembro de 2018 referente Curso - IFRS 16/CPC 06 - Arrendamentos da Virtus - Treinamento e Gestão Contábil Ltda.

4) Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974 da Subchefia para Assuntos Jurídicos da

XIV - Anexo: exemplo de um Contrato de Arrendamento Mercantil

Contrato de Arrendamento - Imóvel Comercial		Data do Contrato:
Arrendador: EMPRESA ALFA, com sede em (cidade, estado, á Rua....., cadastrada no CNPJ/MF sob o nº..... ;		
Arrendatário: EMPRESA BETA, com sede em (cidade, estado) á Rua....., cadastrada no CNPJ/MF sob o nº		
Imóvel Comercial (Descrever o tipo de imóvel)		
Prazo:	Data Início	Data Término:
Valor do Arrendamento Mensal: Data do Pagamento:		

Pelo presente instrumento, o Arrendador Empresa “ALFA” e o Arrendatário Empresa “ALFA”, têm, entre si, justo e contratado o seguinte:

1. O Arrendador arrenda ao Arrendatário o imóvel supra descrito, devendo o Arrendatário, na data de término acima, restituir o imóvel completamente desocupado, sob pena de serem aplicadas as sanções cabíveis;
2. O valor do arrendamento mensal deverá ser pago no endereço do Arrendador, na data de pagamento indicada;
3. O arrendamento será reajustado anualmente, conforme a variação do IPC-FIPE ou outro índice oficial que venha a substituí-lo;
4. O arrendatário pagará, além do arrendamento, todos os impostos, seguro contra incêndio, água, energia elétrica, telefone e todas as taxas e encargos que incidam ou venham a incidir sobre o imóvel, a qualquer título, logo que lhe sejam apresentados os avisos de cobrança, constituindo-se tais encargos em dívida líquida e certa para todos os efeitos, subordinando-se, ainda, às penalidades esti-

puladas na lei e neste instrumento;

5. O Arrendatário utilizará o imóvel exclusivamente no ramo de, obrigando-se a mantê-lo conservado e limpo, satisfazendo todas as exigências das autoridades;

6. O Arrendatário não poderá fazer modificações no imóvel sem prévio consentimento, por escrito, do Arrendador, ficando as benfeitorias, desde logo, incorporadas ao imóvel, sem que o Arrendatário faça jus a qualquer tipo de indenização ou ressarcimento;

7. O Arrendatário não poderá ceder, emprestar, transferir ou sublocar o imóvel, sem prévio consentimento, por escrito, do Arrendador;

8. O Arrendatário, quando entender conveniente, poderá examinar ou vistoriar o imóvel;

9. O Arrendatário se obriga a restituir o imóvel em perfeitas condições de uso, ficando responsável por sua manutenção integral, inclusive das partes hidráulicas, elétricas, estruturais, coberturas e acessórios, cuidando para que tudo fique em perfeito estado de conservação e funcionamento;

10. Ocorrendo impontualidade em qualquer tipo de pagamento, o Arrendatário passará a dever, além do principal, correção monetária com base em índice oficial de juros de 1%(um por cento) ao mês, calculados pró-rata até data do efetivo pagamento, sem prejuízo das demais penalidades previstas em lei ou contrato;

11. O não cumprimento de qualquer cláusula deste instrumento sujeitará o infrator à pena convencional de valor equivalente a três meses do arrendamento vigente, sem prejuízo das demais sanções cabíveis;

12. O presente contrato ficará rescindido de pleno direito, independentemente de qualquer interpretação, notificação ou aviso, sujeitando o Arrendatário a despejo imediato e obrigando-o ao cumprimento de todas as demais cláusulas e obrigações contratuais ou legais, em todos os casos previstos em lei e mais nos seguintes:

a. descumprimento de qualquer cláusula contratual ou inadimplemento de qualquer obrigação;

b. impontualidade no pagamento do aluguel ou de qualquer outro encargo;

c. apontamento ou protesto de título que legitime execução contra o Arrendatário;

ou, ainda, a declaração da sua insolvência, falência ou impedimento;

d. no caso de desapropriação ou incêndio, parcial ou total, renunciando, desde já, o Arrendatário, a qualquer tipo de indenização.

13. Na hipótese de descumprimento de qualquer cláusula deste contrato, a

eventual tolerância ou concessão das partes não importará em alteração ou novação contratual e nem impedirá de exercer, a qualquer momento, todos os direitos que lhes são aqui assegurados;

14. Em qualquer hipótese, permanecendo o Arrendatário no imóvel comercial após findar-se o prazo pactuado, o valor locativo será reajustado na forma prevista pela legislação, desde o primeiro mês após o término do contrato, forma de reajuste que prevalecerá até a efetiva entrega das chaves, sem prejuízo das demais sanções aplicáveis;

15. Fica, desde já, autorizado o registro deste em cartório;

16. Para todas as questões oriundas deste instrumento, fica eleito o foro de.....
....., podendo haver opção pelo domicílio do Arrendatário.

E, por estarem, assim, justos e contratados, assinam o presente em duas vias de igual teor e forma, juntamente com duas testemunhas.

Testemunha: Arrendador

Testemunha: Arrendatário



Walter Arnaldo Andreoli

Professor titular dos cursos de graduação e pós-graduação em Ciências Contábeis e Administração de Empresas da Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo, da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - Fecap. Foi presidente do Sindicato dos Contabilistas de São Paulo, na gestão 1992-

1995; presidente do Instituto dos Auditores Internos do Brasil - Audibra, nos anos de 1977, 1996 e 1997, e presidente do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - Ibracon - 5ª Seção Regional, na gestão 2009 - 2011. Foi agraciado com o título de “Contabilista Emérito” de 1996 pelo Sindicato dos Contabilistas de São Paulo - Sindcont-SP e com o título de “Professor Emérito” pela Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado e com a Medalha “Joaquim Monteiro de Carvalho” pelo Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. Na Academia ocupa a Cadeira de nº 24, que pertenceu a Fernando Contro.

Pronunciamento Técnico-Contábil - CPC 07: Subvenção e Assistência Governamentais

Acadêmico Gildo Freire de Araújo

A inspiração em escrever um livro, com um tema técnico, cresce à medida que pensamos no alcance que esse conteúdo poderá ter aos estudiosos, profissionais em formação e aos profissionais em plena atividade, que buscam mais conhecimento no desenvolvimento de sua carreira.

Daí surge a preocupação de como discorrer e escrever, e assim conseguir atingir o objetivo de despertar o interesse, e em oferecer mais conhecimento em um assunto que merece atenção, por toda sua capacidade de resolver, aplicar e inovar na conclusão de um trabalho completo e compreensivo aos usuários.

Primeiramente, precisamos entender o porquê de existirem regras e normas sobre um determinado assunto, e para isso foi criado o CPC, que é o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, idealizado a partir da união de esforços e comunhão de objetivos das várias Entidades que regulam normas contábeis no Brasil, dentre as quais, o Conselho Federal de Contabilidade - CFC, a Comissão de Valores Mobiliários - CVM e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - Ibracon.

Criado pela Resolução CFC nº 1055/2005, o CPC busca estudar, preparar e emitir Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela Entidade Reguladora Brasileira, visando à centralização e uniformização do processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

No processo de convergência das normas contábeis aplicadas no Brasil às Normas Internacionais de Contabilidade, como mencionado, foi instituído o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC. Vinculadas a este processo destacam-se no cenário brasileiro as mudanças geradas pelas Leis nº11.638, de 28 de dezembro de 2007, e Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, dentre outras.

O CPC tem trabalhado na elaboração e revisão destas normas; atualmente são 49 pronunciamentos emitidos, mais um para PME, desde 2008. Parte integrante deste contexto, no âmbito das Normas Internacionais de Contabilidade, o *International Accounting Standards Board* - Iasb instituiu a norma *International Accounting Standards - IAS 20 - Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*, emitida em abril de 1983 e revisada em 1994. No Brasil, esta Norma está correlacionada ao CPC 07 (R1) - Subvenção e Assistência Governamentais, aprovado em outubro de 2008 e revisado em novembro de 2010.

Este CPC define procedimentos aplicáveis ao registro contábil e à divulgação das subvenções e assistências governamentais recebidas por diversas instituições.

Nesta diversidade de modalidades, o CPC 07 (R1) define de forma concisa a assistência e subvenção governamental conforme descrito: “Assistência governamental é a ação de um governo destinada a fornecer benefício econômico específico a uma entidade ou a um grupo de entidades que atendam a critérios estabelecidos”.

As Normas Brasileiras de Contabilidade, nas quais se incluem os CPCs, constituem-se num conjunto de regras e procedimentos de conduta que devem ser observados como requisitos para o exercício da profissão contábil, bem como os conceitos doutrinários, princípios, estrutura técnica e procedimentos a serem aplicados na realização dos trabalhos previstos nas Normas aprovadas por resoluções emitidas pelo CFC.

As Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC devem seguir os mesmos padrões de elaboração e estilo utilizados nas normas internacionais e compreendem as Normas propriamente ditas, as Interpretações Técnicas e os Comunicados Técnicos.

As Normas Brasileiras de Contabilidade classificam-se em Profissionais e Técnicas, e estabelecem preceitos de conduta profissional, padrões e procedimentos técnicos necessários para o adequado exercício profissional, e Resolução Conselho Federal De Contabilidade - CFC nº 1.143 de 21.11.2008 - publicada no Diário Oficial da União -DOU, de 28.11.2008, aprova a NBC T 19.4 - Subvenção e Assistência Governamentais.

Vamos discorrer sobre a conceituação desse conteúdo técnico

Subvenção governamental: é uma assistência governamental, geralmente traduzida na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade em troca do cumprimento passado ou futuro, de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade.

Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro, nem as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

Distinguimos as subvenções como:

I - Sociais, as que se destinam a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II - Econômicas, as que se destinam a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

Geralmente com entidades de caráter assistencial, sem fins lucrativos, cujas transferências têm como objetivo, cobrir despesas de seus custeios, uma subvenção é considerada como uma forma de subsistência, no desenvolvimento do trabalho ao qual se propõe, junto à sociedade, onde os recursos serão muito melhor aplicados, de forma econômica e eficiente.

Assim sendo, a subvenção governamental é uma importante ferramenta de política pública. Isso porque tem por objetivo promover o crescimento e o desenvolvimento da economia. Corresponde a um auxílio por parte do governo, que não se trata de um empréstimo com juros de mercado nem de um financiamento padrão. E sim de uma forma de promover estímulos econômicos a determinado setor ou indústria. Pode ser, por exemplo, para atrair investidores para um local específico.

Além disso, a subvenção também serve para promover o desenvolvimento econômico de determinadas regiões desfavorecidas. Como exemplo, citamos os incentivos fiscais destinados a Zona Franca de Manaus. Além do mais, pode se utilizar de subvenções para financiar e promover atividades de interesse público. Enfim, esses recursos financeiros podem ser usados para uma infinidade de estratégias econômicas e sociais.

Governo refere-se aos governos:

- Federal;
- Estaduais;
- Municipais;
- Distrital, agências governamentais, e a órgãos semelhantes, sejam eles locais, nacionais ou internacionais.

As subvenções e assistências governamentais são concedidas por diversas modalidades pelos governos, gerando um grande desafio para aplicação das respectivas normas contábeis.

Não inclui os benefícios proporcionados única e indiretamente por meio de ações que afetam as condições comerciais gerais, tais como: o fornecimento

de infraestruturas em áreas em desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes.

A subvenção governamental é também designada por: subsídio, incentivo fiscal, doação, prêmio, etc., e alcança inclusive o previsto na Lei Complementar nº 160/2017, desde que, após instituídas e regulamentadas pelos entes federados, mantenham as características peculiares das subvenções e assistências governamentais.

Principais tipos de subvenções

Empréstimo subsidiado: O benefício econômico obtido com empréstimo governamental, por uma taxa de juros abaixo da praticada pelo mercado, deve ser tratado como subvenção governamental. Subsídio em empréstimo é reconhecido como subvenção governamental quando existir segurança de que a entidade cumprirá os compromissos assumidos.

Essa segurança de atendimento a compromissos assumidos, geralmente pode ser demonstrada pela administração apenas nos casos em que esses compromissos dependem exclusivamente de providências internas da entidade, por serem mais confiáveis e viáveis ou, ainda, melhor administráveis do que requisitos que envolvam terceiros ou situação de mercado.

Desse modo é provável que as condições históricas ou presentes da entidade demonstrem, por exemplo, que pagamentos dentro de prazos fixados podem ser realizados e dependem apenas da intenção da administração. Por outro lado, requisitos que dependem de fatores externos, como a manutenção de determinado volume de venda ou nível de emprego, não podem ser presentemente determináveis e, portanto, a subvenção apenas deve ser reconhecida quando cumprido o compromisso.

Incentivos fiscais: tem o objetivo de subsidiar o investimento. Pode tanto dispensar o recolhimento de tributos como também reduzir alíquotas do ISS, ICMS, IR, entre outros.

Segundo Modesto Carvalhosa¹, as subvenções são “ajudas ou auxílios pecuniários, concedidos pelo Estado, em favor de instituições que prestam serviços ou realizam obras de interesse público.”

A definição dicionarizada do termo, trazida por De Plácido e Silva², é similar: “A subvenção se pode definir como auxílio ou ajuda pecuniária que se dá a alguém ou a alguma instituição, no sentido de os proteger, ou para que realizem ou cumpram seus objetivos “. E continua:

¹ CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas*. V. 3. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 603.

² SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*, 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 779.

“Juridicamente, a subvenção não tem o caráter nem de paga nem de compensação. É mera contribuição pecuniária destinada a auxílio em favor de uma pessoa, ou de uma instituição, para que se mantenha, ou para que execute os serviços ou obras pertinentes a seu objeto. Ao Estado, em regra, cabe o dever de subvencionar instituições que realizem serviços, ou obras de interesse público, o qual, para isso, dispõe em leis especiais as normas que devem ser atendidas para a concessão, ou obtenção, de semelhantes auxílios, geralmente anuais.”

Doação: O governo pode oferecer ainda como auxílio às empresas, a aquisição de terrenos, instalações e máquinas.

Recebimento de ativo em subvenção: A subvenção governamental pode estar representada por ativo não monetário, como terrenos e outros bens ou direitos, para uso da entidade. Nessas circunstâncias, tanto estes ativos, quanto a subvenção governamental, devem ser reconhecidos pelo seu valor justo.

Apenas na impossibilidade de verificação desse valor justo, é que o ativo e a subvenção governamental poderão ser registrados pelo seu valor nominal

No caso de recebimento de ativo imobilizado por meio de subvenção governamental, o reconhecimento da receita de subvenção, quando este ativo for depreciable, deve se dar ao longo do período da vida útil do bem, e na mesma proporção de sua depreciação. Uma subvenção relacionada a ativo não depreciable pode requerer o cumprimento de certas obrigações.

O reconhecimento como receita deve então, acompanhar a apropriação das despesas necessárias ao cumprimento das obrigações. Exemplificando: uma subvenção que transfira a propriedade definitiva de um terreno, pode ter como condição a construção de uma planta industrial, e deve ser apropriada como receita na mesma proporção da depreciação dessa planta. Poderão existir situações em que essa correlação exija que parcelas da subvenção sejam reconhecidas segundo critérios diferentes.

O que não pode ser considerado uma subvenção governamental?

- Não pode ser considerado como subvenção do governo as que não podem ser medidas em dinheiro. Como exemplo, temos as assistências técnicas e de comercialização gratuitas e as concessões de garantias.

Além disso, também não pode ser entendida como subvenção, as transações governamentais que não podem ser diferenciadas das transações comerciais normais da entidade. Um exemplo disso é o da política de compras do governo que seja responsável por parte das vendas da entidade.

O recebimento de subvenções e assistências governamentais vem sendo adotado ao longo dos tempos, como uma forma de realizar objetivos comuns entre diversas instituições e o governo.

Nesta pesquisa os registros contábeis são analisados com o intuito de identificar a evidenciação das subvenções e assistências governamentais, bem como de apurar a relevância destes benefícios perante o patrimônio das entidades. Abordagens dos aspectos contábeis referentes à subvenção e assistências governamentais de acordo com Benetti (2014, p.4) as informações apresentadas nas demonstrações contábeis visam atender às necessidades dos usuários em geral para avaliações e tomadas de decisões, auxiliando na identificação de tendências futuras acerca da posição e do desempenho das entidades.

A aplicação do método apropriado para a contabilização da subvenção e assistência governamental permite a identificação da relevância do benefício recebido, bem como a análise comparativa entre demonstrações contábeis de entidades distintas. A Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, definia procedimentos específicos a serem aplicados, somente para doações e subvenções para investimento. De acordo com esta Lei os benefícios recebidos deveriam ser classificados como Reservas de Capital no grupo Patrimônio Líquido, conforme descrito no Artigo 182 d: A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada, mas entendimento foi alterado, conforme segue mais abaixo, pela Lei nº 11.638/2007. Mas como era o entendimento e como ficamos? § 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem: [...] d) as doações e subvenções para investimento; [...] Neste sentido é importante esclarecer que as Reservas de Capital “representam valores recebidos que não transitaram pelo resultado como receitas” (Fipecafi, 2013).

Estas reservas associadas aos grupos de contas denominados capital social, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em Tesouraria e prejuízos acumulados, formam o Patrimônio Líquido das entidades (Fipecafi, 2013). Desse modo as doações e subvenções recebidas para investimento deixavam de ser registradas no resultado do exercício. O lucro ou prejuízo das instituições beneficiadas eram apurados sem considerar os efeitos gerados com estes benefícios, pois as doações e subvenções para investimento eram registradas diretamente no Patrimônio Líquido.

São exemplos de assistência que não podem de maneira razoável ter valor atribuído: as assistências técnicas e de comercialização gratuitas e as concessões de garantias. Um exemplo de assistência que não pode ser distinguida das operações comerciais normais da entidade é o da política de compras do governo que seja responsável por parte das vendas da entidade. A existência do benefício poderá ser indiscutível, mas qualquer tentativa de segregar as atividades comerciais da assistência governamental pode ser considerada arbitrária.

A materialidade do benefício nos exemplos anteriormente mencionados pode ser tal que, a divulgação da natureza, da extensão e da duração da assistência, seja necessária a fim de que as demonstrações contábeis não se tornem

enganosas. Determinadas entidades, sujeitas ao pagamento do Imposto de Renda podem aplicar parte do imposto devido em fundos de investimento regionais, criados pelo governo federal com o objetivo de estimular o desenvolvimento de determinadas regiões.

Esta destinação de parcela do imposto ao fundo, representa uma subvenção governamental para a entidade, pois, em face da opção exercida, o Tesouro Nacional abre mão de parte da receita tributária, e a entidade torna-se investidora do fundo beneficiário de sua opção. Tais subvenções devem ser registradas pelo seu valor justo no momento do fato gerador, desde que atendidas às condições para o seu reconhecimento. No caso em questão, o fato gerador da subvenção ocorre no pagamento da parcela do imposto de renda. Nesse momento, cabe à administração registrar a subvenção pelo seu valor justo, pela melhor estimativa, lembrando que pode existir deságio desse valor justo com relação ao valor nominal, mesmo nos casos em que a beneficiária da subvenção esteja investindo outros recursos nessas entidades em regiões incentivadas.

Certos empreendimentos gozam de incentivos tributários de imposto sobre a renda, na forma de isenção ou redução do referido tributo, consoante a prazos e condições estabelecidos em legislação específica. Esses incentivos atendem ao conceito de subvenção governamental. O reconhecimento contábil dessa redução ou isenção tributária como subvenção para investimento é efetuado registrando-se o imposto total no resultado como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente, a serem demonstrados um deduzido do outro.

A entidade deve divulgar as seguintes informações:

a) a política contábil adotada para as subvenções governamentais, incluindo os métodos de apresentação das Demonstrações Contábeis;

b) a natureza e a extensão das subvenções governamentais ou assistências governamentais reconhecidas nas Demonstrações Contábeis, e uma indicação de outras formas de assistência governamental de que a entidade tenha diretamente se beneficiado; e

c) condições a serem regularmente satisfeitas e outras contingências ligadas à assistência governamental que tenha sido reconhecida.

Em alguns países, a assistência governamental a entidades pode estar concentrada no estímulo ou no apoio de longo prazo a entidades de negócio em determinadas regiões ou setores industriais.

As condições para receber essa assistência podem não estar especificamente relacionadas às atividades operacionais da entidade.

Exemplos dessa assistência são transferências de recursos pelos governos a entidades que:

- a) operam em um setor específico;
- b) continuam operando em setores recentemente privatizados; ou
- c) começam ou continuam a conduzir seus negócios em áreas subdesenvolvidas.

A assistência governamental a entidades atende à definição de subvenções governamentais desta Norma, mesmo se não houver condições relacionadas especificamente às atividades operacionais da entidade, além do requisito para operar em determinadas regiões ou determinados setores industriais. Essas subvenções não devem, portanto, ser creditadas diretamente no patrimônio líquido.

Com o objetivo de adequar a metodologia descrita às Normas Internacionais de Contabilidade, a publicação do CPC 07 (R1) - Subvenção e Assistência Governamentais define que as subvenções e assistências devem ser registradas no resultado do exercício, observando os momentos corretos para este reconhecimento.

Em consonância com esta alteração, o parágrafo 1º do Artigo 182 da Lei nº 6.404, citado anteriormente foi revogado pela Lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007. Observa-se ainda que o CPC 07 (R1) “não segrega formalmente as modalidades de subvenção para investimento e custeio, isso porque o tratamento contábil dispensado nas referidas modalidades deve ser o mesmo, ou seja, o trânsito pelo Resultado do Exercício” (Loureiro, 2011, p.5).

De acordo com o CPC 07 (R1) o reconhecimento das subvenções governamentais como receita deve ocorrer de forma sistemática permitindo o confronto com as despesas as quais esteja vinculada. O CPC 07 (R1) é incisivo ao definir que “a subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido”. O CPC 07 (R1) define também que as subvenções tratadas diretamente em conta de resultado podem ser registradas de duas formas.

A primeira é como crédito na demonstração do resultado do exercício, no grupo de “outras receitas” e a segunda como dedução da despesa relacionada. Segundo Lagioia (2013) o reconhecimento da subvenção como receita proporciona uma melhor análise comparativa, pois não gera interferência no valor total das despesas da entidade.

Completando esta determinação, no que se refere à apresentação no Balanço Patrimonial a subvenção governamental relacionada a ativos não monetários mensurados ao valor justo, deve ser apresentada em conta de passivo, como receita diferida, ou deduzindo o valor contábil do ativo relacionado. Mas os critérios de contabilização definidos pelo o CPC 07 (R1) não se restringem à definição de contas contábeis a serem utilizadas, ele destaca também a importância do momento em que as subvenções deverão ser reconhecidas. Em diversas situa-

ções o recebimento ou não de um benefício está condicionado ao cumprimento, por parte de entidade beneficiada, de determinadas exigências.

A subvenção governamental raramente é gratuita, de acordo com o CPC 07 (R1) para que esta seja reconhecida é necessária razoável segurança de que a entidade cumprirá todas as condições estabelecidas e relacionadas à subvenção, bem como de que esta será efetivamente recebida. Lagioia (2013, p.63) destaca que “enquanto a entidade não atender aos requisitos relacionados com o cumprimento das obrigações, a subvenção não deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado; ela deve figurar em conta específica no passivo”.

O reconhecimento das subvenções no passivo demonstra que a entidade tem obrigações a cumprir vinculadas a este benefício. A redução deste passivo de forma proporcional a realização das obrigações, gera um equilíbrio nas demonstrações contábeis da entidade. Já a forma de recebimento da subvenção, se em valor monetário ou como redução de passivo, não influenciará no método de contabilização a ser adotado, conforme CPC 07 (R1).

A redução no valor de determinado tributo, decorrente das atividades desenvolvidas pela entidade é apresentada por Lagioia (2013) como um tipo de subvenção governamental vinculada à redução de passivos. Quanto à divulgação destas informações o CPC 07 (R1) define que a entidade deverá informar:

(a) a política contábil adotada para as subvenções governamentais, incluindo os métodos de apresentação adotados nas demonstrações contábeis;

(b) a natureza e a extensão das subvenções governamentais ou assistências governamentais reconhecidas nas demonstrações contábeis e uma indicação de outras formas de assistência governamental de que a entidade tenha diretamente se beneficiado;

(c) condições a serem regularmente satisfeitas e outras contingências ligadas à assistência governamental que tenha sido reconhecida.

Assim a identificação dos dados analisados nesta pesquisa é direcionada tanto para as evidências de valores contabilizados quanto das informações divulgadas nas respectivas notas explicativas.

A possibilidade de concessão de subvenções às empresas públicas é tratada pela Lei nº 4.320, de 27 de março de 1964, Artigo 12 que define normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Tratamento Tributário

As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empre-

endimentos econômicos, e as doações feitas pelo poder público, reconhecidas no resultado com observância das normas contábeis, não serão computadas na determinação do Lucro Real e do resultado ajustado.

Em entendimento recente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-Carfi avançaram no debate sobre tributação de subvenções para investimento, e assim desde a edição do Parecer Normativo (PN) CST nº 112/1978, distinguiu-se o conceito de subvenções para custeio e para operações, das subvenções para investimentos, enquanto as para custeio ou operações referem-se a recursos destinados a pessoas jurídicas a fim de auxiliá-las em suas despesas correntes e operações, as subvenções para investimento, quer por meio da liberação de recursos ou a concessão de benefícios fiscais - inclusive isenção ou redução de impostos -, destinam-se ao estímulo para implantação ou expansão de empreendimento econômico.

No que diz respeito às subvenções para custeio, tanto a legislação tributária quanto a ciência contábil jamais divergiram: ambas devem ser registradas e computadas como receitas, compondo o resultado do respectivo período de apuração.

Podemos verificar e conforme o disposto no Artigo 392, I, do RIR/99, Decreto nº 3000 de 26.03.1999, temos previsto que:

Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

Subseção V

Subvenções e Recuperações de Custo:

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, Art. 44, Inciso IV);

Entendimento mantido com o Decreto nº 9.580 de 22.11.2018, Artigo 442:

Decreto nº 9.580 de 22 de novembro de 2018

Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

Subseção IX

Das subvenções para estímulo à inovação

Art. 442. As subvenções governamentais de que tratam o Art. 19 da Lei nº 10.973, de 2004, e o Art. 21 da Lei nº 11.196, de 2005, não serão computadas

para fins de determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda, desde que atendidos os requisitos estabelecidos na legislação específica e realizadas as contrapartidas assumidas pela empresa beneficiária (Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, Art. 30, Caput).

§ 1º O emprego dos recursos decorrentes das subvenções governamentais de que trata o Caput não constituirá despesas ou custos para fins de determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda (Lei nº 12.350, de 2010, Art. 30, § 1º).

§ 2º Para fins do disposto no Caput e no § 1º, o valor das despesas ou dos custos já considerados na base de cálculo do Imposto sobre a Renda em períodos anteriores ao do recebimento da subvenção deverá ser adicionado ao lucro líquido para fins de determinação da base de cálculo do referido imposto, no período de recebimento da subvenção (Lei nº 12.350, de 2010, Art. 30, § 2º).

Já as subvenções para investimento, após a edição da Lei nº 11.638/2007, conforme já abordado, o CPC 07, em seu item 12, determinou que as subvenções, incluindo as para investimento, devem transitar pelo resultado do exercício, ou seja, devem ser contabilizadas como receitas.

Da mesma forma, o Artigo 443 do RIR/99 tem a seguinte previsão no aspecto tributário:

RIR/99, Decreto nº 3000 de 26.03.1999

Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

Art. 443. Não serão computadas na determinação do Lucro Real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, Art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, Art. 1º, inciso VIII)

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no Art. 545 e seus parágrafos; ou

II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Adaptando-se ao novo regramento contábil, temos no Art.30 da Lei nº 12.973/2014 (Art. 523 do RIR/2018) a seguinte definição:

Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: (Vigência)

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

§ 1o Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2o As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1o ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do Caput do Art. 155 da Constituição Federal, relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstas neste Artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017).

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017).

No caso de período de apuração trimestral do IRPJ e da CSLL, o registro na reserva de incentivos fiscais deverá ser efetuado até 31 de dezembro do ano em curso. O valor que constituir exclusão na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, será controlado na parte B, para ser adicionado quando descumpridas as condições previstas anteriormente.

A tratativa tributária anteriormente descrita não se aplica às subvenções concedidas por pessoas jurídicas de direito privado, que constituem receita da pessoa jurídica beneficiária. Não poderá ser excluída da apuração do Lucro Real e do resultado ajustado, a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos, necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos.

Base legal: Art. 198, da IN RFB nº 1.700/2017; Item V, Art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598/1977; Art. 30, da Lei nº 12.973/2014.

As alterações no Artigo 30 da Lei nº 12.973/2017, pela LC nº 160 foram importantes, até mesmos os chamados “Créditos Presumidos de ICMS”, concedidos pelos estados, poderão ser tratados como subvenções para investimentos.

Tal alteração é relevante, principalmente para as chamadas comerciais tradings ou trading companys, que operam principalmente nos estados de Rondônia, Santa Catarina e Espírito Santo, pois grande parte de sua receita e rentabilidade vem dos incentivos fiscais. O objetivo do nosso artigo não é falar somente da questão tributária em si, mas sim do tratamento contábil a ser dado quando a empresa reconhecer o incentivo fiscal como uma subvenção para investimento, pois existem regras a serem obedecidas para que o resultado com o incentivo seja reconhecido como uma subvenção para investimento.

Diante da leitura do Art. 30, fica claro que somente as empresas optantes pelo regime tributário do Lucro Real (que é o lucro líquido contábil do período, ajustados pelas adições e exclusões), poderão reconhecer os incentivos como subvenções para investimentos.

Em nossa opinião um dos grandes benefícios da alteração do Art. 30 da Lei nº 12.973/2014, está no fato do contribuinte poder fazer o diferimento do pagamento do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, referente à parcela do resultado com o incentivo fiscal, quando o mesmo for tratado como uma subvenção para investimento.

Para uma empresa que reinveste os seus lucros em sua operação ou até mesmo para uma empresa que possui uma política de distribuição de lucros anual, podem se beneficiar com o diferimento do pagamento do imposto, visto

que ao reconhecer o incentivo fiscal, como uma subvenção para investimento (nos termos da Art. 30, da Lei nº 12.973/2014), somente fará o recolhimento do IRPJ e da CSLL, quando distribuir os lucros. A parcela de lucros distribuída deverá ser adicionada à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no período em que fizer a distribuição de lucros.

Item 15 do CPC 07

Embora já mencionado anteriormente e aqui repetimos, o item 12 do CPC 7 determina que a subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições deste Pronunciamento. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido. Ainda no item 15 do mesmo CPC o tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva de:

a) Uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados;

b) {...} a entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação;

c) Assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado.

Antes da alteração da Lei nº 6.404/76, as subvenções eram contabilizadas direto no patrimônio líquido, tal prática contábil acabava impactando na análise do desempenho da companhia no período, pois o resultado com o incentivo, não transitava pelo resultado. Imagine uma empresa que 100% do seu resultado vêm dos incentivos fiscais, poderia apresentar prejuízo contábil na demonstração de resultados do período, por não transitar pelo resultado a receita com o incentivo fiscal.

Tratamento Contábil para Subvenções Governamentais

NBC TG 07 (R1) - Subvenção e Assistência Governamentais

Item 15. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita, deriva dos seguintes principais argumentos:

- (a) uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados;
- (b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação;
- (c) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado.

Tratamento Contábil de Termo de Fomento / Colaboração para Aplicação em atividades da entidade.

• **Recebimento de recursos públicos (Fomento/Colaboração)**

Na assinatura do contrato:

D - Recursos Públicos a Receber (Ativo Circulante - AC)

C - Recursos Públicos (Fomento e Colaboração) em Execução (PC)

No recebimento da subvenção em conta Exclusiva:

D - Conta Bancária Exclusiva - Recursos com Restrição (Ativo Circulante - AC)

C - Recursos Públicos a Receber (Ativo Circulante - AC)

• **Contratos com tempo de vigência superiores a 12 meses**

Na assinatura do Contrato/Termo:

D - Recursos Públicos a Receber (Ativo Circulante - AC)

C - Recursos Públicos (Fomento e Colaboração) em Execução (Passivo Circulante - PC)

D - Recursos Públicos a Receber (Ativo Não Circulante - ANC)

C - Recursos Públicos (Fomento e Colaboração) em Execução (Passivo Não Circulante - PNC)

No recebimento da subvenção:

D - Conta Bancária Exclusiva - Recursos com Restrição (Ativo Circulante - AC)

C - Recursos Públicos a Receber (Ativo Circulante - AC)

Reclassificação da subvenção do PNC para o PC:

D - Recursos Públicos a Receber (Ativo Circulante - AC)

C - Recursos Públicos a Receber (Ativo Não Circulante - ANC)

Item 15A. Enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento da receita com subvenção na demonstração do resultado, a contrapartida da subvenção governamental registrada no ativo deve ser feita em conta específica do passivo.

• Tratamento contábil do rendimento fundo de aplicação do Recurso Recebido.

Resultado do fundo de investimentos:

D - Conta Bancária Exclusiva - Recursos com Restrição (Ativo Circulante - AC)

C - Recursos Públicos (Fomento e Colaboração) em Execução (Passivo Circulante - PC)

Na aplicação da Subvenção:

D - Custeio / Despesas (Contas de Resultado - CR)

C - Conta Bancária Exclusiva - Recursos com Restrição (Ativo Circulante - AC)

D - Recursos Públicos em Execução (Passivo Circulante - PC)

C - Receitas de Recursos de Fomento / Colaboração (Conta Resultado - CR)

• Tratamento contábil da aplicação da subvenção em subcontas redutoras.

Na aplicação da Subvenção.

D - Custeio / Despesas (Contas de Resultado - CR)

C - Conta Bancária Exclusiva - Recursos com Restrição (Ativo Circulante - AC)

D - (-) Recursos Públicos em Execução (Passivo Circulante)

C - Receitas de Recursos de Fomento / Colaboração (Conta Resultado - CR)

Ao final da Vigência é realizada a Baixa dos saldos em contas do Passivo.

D - Recursos Públicos de Colaboração e Fomentos Encerrados (Passivo Circulante - PC)

C - (-) Recursos Públicos em Execução (Passivo Circulante - PC)

D - (-) Recursos Públicos em Execução (Passivo Circulante - PC)

C - Recursos de Colaboração e Fomentos Encerrados (Passivo Circulante - PC)

Item 16. É fundamental, pelo regime de competência, que a receita de subvenção governamental seja reconhecida em bases sistemáticas e racionais, ao longo do período necessário e confrontada com as despesas correspondentes. Assim, o reconhecimento da receita de subvenção governamental no momento de seu recebimento somente é admitido nos casos em que não há base de alocação da subvenção ao longo dos períodos beneficiados.

b) Recebimento de recursos públicos para compra de bens

Na assinatura do contrato:

Na assinatura do Contrato/Termo:

D - Recursos Públicos a Receber (Ativo Circulante - AC)

C - Recursos Públicos (Fomento e Colaboração) em Execução (PC)

No recebimento da subvenção:

D - Conta Bancária Exclusiva - Recursos com Restrição (Ativo Circulante - AC)

C - Recursos Públicos a Receber (Ativo Circulante - AC)

Aplicação da Subvenção na Compra do Bem:

D - Bens Imobilizados (Ativo não Circulante - ANC)

C - Conta Bancária Exclusiva - Recursos com Restrição (Ativo Circulante - AC)

D - Recursos Públicos em Execução (Passivo Circulante - PC)

C - Receitas Diferidas (Passivo Circulante - PC)

C - Receitas Diferidas (Passivo Não Circulante - PNC)

• A receita será reconhecida em consonância a despesas com Depreciação - Item 17 da NBC TG 07 (R1).

Reconhecimento da depreciação.

D - Despesas com Depreciação (Conta de Resultado - CR)

C - (-) Depreciação Acumulada (Ativo Imobilizado - AC)

Reconhecimento da Receita da Subvenção.

D - Receitas Diferidas (Passivo Circulante - PC)

C - Receitas de Recursos de Fomento / Colaboração (Conta de Resultado - CR)

Reclassificação da subvenção do PNC para o PC

C - Receitas Diferidas (Passivo Circulante - PC)

C - Receitas Diferidas (Passivo Não Circulante - PNC)

A subvenção governamental pode estar representada por ativo não monetário, como terrenos e outros bens ou direitos, para uso da entidade. Nessas circunstâncias, tanto estes ativos, quanto a subvenção governamental, devem ser reconhecidos pelo seu valor justo. Apenas na impossibilidade de verificação desse valor justo, é que o ativo e a subvenção governamental poderão ser registrados pelo seu valor nominal.

No caso de recebimento de ativo imobilizado por meio de subvenção governamental, o reconhecimento da receita de subvenção, quando este ativo for depreciável, deve se dar ao longo do período da vida útil do bem, e na mesma

proporção de sua depreciação. Uma subvenção relacionada a ativo não depreciável pode requerer o cumprimento de certas obrigações. O reconhecimento como receita deve então, acompanhar a apropriação das despesas necessárias ao cumprimento das obrigações. Exemplificando: uma subvenção que transfira a propriedade definitiva de um terreno, pode ter como condição a construção de uma planta industrial, e deve ser apropriada como receita na mesma proporção da depreciação dessa planta. Poderão existir situações em que essa correlação exija que parcelas da subvenção sejam reconhecidas segundo critérios diferentes.

Relativamente ao PIS e à Cofins, os Arts. 54 e 55 da Lei nº 12.973/2014, alterando as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, preveem

expressamente que não integram suas bases de cálculo as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

O § 2º do Art. 30 da Lei nº 12.973/2014 dispõe ainda que as subvenções para investimentos serão tributadas inclusive quando houver capitalização da subvenção em caso de redução de capital já realizada nos cinco anos anteriores à data da subvenção, ou ainda posterior restituição aos sócios da pessoa jurídica em caso de futuras reduções de capital, e, por fim, se o montante percebido integrar a base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

Durante a vigência do denominado Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941/2009 (anos-calendário de 2008 a 2013), as subvenções para investimento também puderam ser excluídas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (Art. 18), praticamente nas mesmas condições posteriormente adotadas pela Lei nº 12.973/2014. No que diz respeito ao PIS e à Cofins, em seu art. 21 determinou-se que as subvenções para investimento deveriam ser excluídas de suas bases de cálculo.

Desse modo, as subvenções para investimento atualmente são registradas como receitas, embora não sujeitas à incidência de tributos federais desde que cumpridas as exigências fiscais.

Ainda no que diz respeito ao PN CST nº 112/78, e já iniciando a exposição sobre o entendimento do Carf sobre o tema, talvez o ponto de maior controvérsia seja a exigência de sincronismo entre o recebimento da subvenção para investimento e sua aplicação na implantação ou expansão do empreendimento.

Nos Acórdãos do Carf nºs 9101-002.329 e 9101-002.335, julgados na sessão de 04.05.2016, por unanimidade de votos, negou-se provimento aos recursos especiais da Fazenda Nacional, confirmando-se o cancelamento integral das exigências. Nesses precedentes entendeu-se que não seria suficiente para caracterizar como subvenção para investimento a norma estadual que concedeu o incentivo fiscal ao estabelecer critérios de implantação e expansão como condição para

sua concessão, havendo necessidade de comprovação do efetivo investimento nas operações da pessoa jurídica beneficiária desse benefício, o que teria restado caracterizado naquela operação.

No que diz respeito ao sincronismo entre recebimento/gozo da subvenção e a aplicação dos recursos, decidiu-se ainda que, em caso de implantação de investimento, não haveria como se exigir o perfeito sincronismo entre o gozo do benefício e sua efetiva aplicação, relativizando tal exigência do PN CST nº 112/78.

Tal conclusão funda-se no raciocínio de que, tratando-se, muitas vezes, de incentivo fiscal em forma de créditos presumidos de ICMS, haveria necessidade prévia do investimento para somente após o início das operações da empresa falar-se em gozo de benefício fiscal em forma de redução do ICMS a recolher.

Na sessão de 13.03.2017, em julgamento de recurso especial interposto pela Fazenda nacional, a 1ª Turma da CSRF decidiu que seria desnecessária a aplicação exclusiva da subvenção recebida em ativo fixo para que essa fosse classificada como sendo para investimento, podendo o investimento ser realizado também em estoques, mantendo o mesmo entendimento dos precedentes citados no que diz respeito à relativização do sincronismo entre benefício e aplicação dos recursos, exigindo como requisito para não tributação para fins de IRPJ e de CSLL o cumprimento do compromisso de investimento previsto na lei estadual instituidora do benefício fiscal (Acórdão 9101-002.566).

A exigência tratava de três incentivos fiscais distintos, sendo restabelecida a exigência apenas em relação àquele em que “a norma estadual, em tese, não apresenta exigência mensurável para a aplicação dos recursos. Não há condição objetiva a ser cumprida, não se fala sobre valores e muito menos sobre o tempo em que deveriam ser aplicados na implantação ou expansão do empreendimento econômico. Tampouco há menção a controle na aplicação de recursos, o que não causa estranheza, considerando os requisitos vagos apresentados pela legislação estadual”, concluindo a turma julgadora tratar-se de subvenção para custeio.

Ainda no ano de 2017, nos Acórdãos 9101-003.084, 9101-003.167 e 9101-003.171 firmou-se o entendimento que para a possibilidade de exclusão das subvenções tidas como para investimento haveria se cumprir três requisitos, a saber:

- (a) a intenção do Poder Público (ente subvencionador) em estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos;
- (b) registro da subvenção para investimentos como Reserva de Capital; e
- (c) efetiva implantação e/ou expansão de empreendimentos econômicos.

Em relação ao PIS e à Cofins no regime cumulativo, nos Acórdãos 9303-005.270 e 9303-005.503, julgados em 2017, decidiu a 3ª Turma da CSRF que, conforme entendimento firmado pelo STF no julgamento do RE nº 358.273, as subvenções, tanto para custeio quanto para investimento), não se amoldariam ao

conceito de faturamento, portanto, estariam fora do campo de incidência dessas contribuições naquele regime.

Já no que atine ao regime não-cumulativo de PIS e de Cofins, nos Acórdãos 9303-004.560, 9303-005.503, 9303-006.541 e 9303-007.650 (julgados entre o final de 2016 e o final de 2018), o mesmo colegiado consignou que créditos presumidos de ICMS também não poderiam ser considerados receita, mas sim redução de custos, não ensejando a incidência de PIS e Cofins ainda que se tratando do regime da não-cumulatividade.

Contudo, com o advento dos Arts. 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017, muitas das exigências do PN CST nº 112/78 passaram a ser mais fortemente questionadas:

- o Art. 9º dessa lei complementar inseriu no Art. 30 da Lei nº 12.973/2014 os §§ 4º e 5º impondo-se que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no caput de tal dispositivo, esclarecendo-se ainda que esse entendimento deve ser aplicado, inclusive, aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Convém, agora, analisar os julgamentos realizados à luz do disposto nos Arts. 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2007.

A 1ª Turma da CSRF analisou pela primeira vez o tema na sessão de 18.01.2018, por meio da Resolução 9101-000.039, decidindo que, relativamente a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2003 a 2006, ou seja, antes do início da vigência da Lei nº 12.973/2014, desde que haja o registro e depósito dos atos estaduais concessivos do benefício junto ao Confaz, nos termos do art. 3º da Lei Complementar nº 160/2017, aplica-se o novo tratamento trazido por essa norma, qual seja, para que o benefício fiscal estadual seja considerado subvenção para investimento exige-se tão somente o cumprimento dos requisitos do caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, a saber:

(a) intenção do Estado em estimular a implantação e expansão de empreendimentos;

(b) registro em Reserva de Lucros. No caso concreto, o colegiado converteu o julgamento em diligência a fim de aguardar o prazo previsto na redação original do Convênio ICMS 190/17 para que o Estado subvencionador promovesse o registro e exigidos pela nova legislação. É importante ressaltar que o colegiado deixou claro que não haveria mais que se falar em exigência do sincronismo exigido pelo PN CST nº 112/78.

Confirmando esse entendimento, no Acórdão 9101-003.841 (sessão de 03.10.2018), por unanimidade de votos o recurso especial do contribuinte foi

provido, cancelando-se integralmente a exigência em razão de o ente subvencionador já ter promovido o registro e depósito dos documentos junto ao Confaz, reafirmando-se o efeito retroativo absoluto dos Arts. 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017 a fatos geradores ocorridos em 2002 e 2003. Além disso, por se tratar de exigência não contida no caput d Art. 30 da Lei nº 12.973/2014, rejeitou-se a possibilidade de dar tratamento distinto ao de subvenção para investimento ao montante obtido a título de incentivo fiscal pela ausência de aplicação desses valores em Ativo “Permanente”.

Ainda sobre o tema, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, em julgamentos realizado nas sessões de março de 2019, converteu dois julgamentos em diligência. Na Resolução 1402-000.833, em razão de a autoridade fiscal ter classificado as subvenções como sendo para custeio, em que pese seguir o entendimento da 1ª Turma da CSRF no que diz respeito à retroatividade irrestrita da Lei Complementar nº 160/2017 e afastar a discussão sobre sincronismo entre a subvenção e o efetivo investimento por ser exigência não contida no Caput do Art. 30 da Lei nº 12.973/2014, consignou-se que esse dispositivo possui a mesma redação do DL 1598/77, exigindo-se que a lei estadual que concedeu a subvenção preveja o “estímulo à implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos”, sendo necessário ainda constatar se os registros contábeis da subvenção referem-se à absorção de prejuízos ou aumento de capital. Como o ato concessório não constava dos autos e a Fiscalização não questionou a destinação das subvenções, vez que as classificou como de custeio, converteu-se o julgamento em diligência para a averiguação do cumprimento de tais requisitos.

Já na Resolução 1402-000.835, considerando-se que os atos concessórios não traziam qualquer referência que permitisse o colegiado extrair a intenção de incentivar empreendimentos econômicos, converteu-se o julgamento em diligência a fim de se verificar se o escopo do incentivo seria para estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos.

Relativamente ao PIS e a Cofins, no Acórdão 9303-006.715 (sessão de 15.05.2018), por voto de qualidade, limitou-se a retroatividade da Lei Complementar nº 160/2017 ao início de vigência da Lei nº 12.973/2014. No mesmo sentido, o Acórdão 3002-005.382, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário. Na sessão de 11.12.2018, no Acórdão 9303-007.736, por voto de qualidade, a 3ª Turma da CSRF reafirmou tal entendimento.

Conforme se observa, enquanto a 1ª Turma da CSRF vem, reiteradamente, manifestando entendimento de que a nova redação dada ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014 possui retroatividade absoluta, aplicando-se a qualquer processo ainda em curso o entendimento de qualquer exigência além das contidas no caput de tal dispositivo, tal qual o sincronismo entre a subvenção e o investimento, não pode ser óbice para classificação dessa benesse como subvenção para

investimento. Por outro, a 3ª Turma da CSRF, ainda que por voto de qualidade, vem mantendo os lançamentos nas hipóteses em que os fatos geradores sejam anteriores ao início da vigência da Lei nº 12.973/2014, e o contribuinte, por exemplo, não comprove o efetivo investimento na expansão do empreendimento de modo sincronizado ao gozo da subvenção.

Assim sendo, faz-se necessário aguardar novas decisões da 1ª e da 3ª Turmas da CSRF a fim de que se verificar se haverá uma convergência de entendimento entre esses colegiados, ou, caso prevaleça a divergência de posições entre as turmas, se existirá provocação para que seja proferida Resolução do Pleno do Carf, conforme previsto no Art. 76 do Anexo II do Regimento Interno do Carf.

Considerações finais

No Brasil adotamos o processo de convergência da Contabilidade aos padrões Internacionais, e isso veio contribuir, e muito, para a qualidade e melhora contínua dos níveis de Informação Contábil, divulgadas pelas entidades e organizações.

O International Accounting Standards Board - Iasb instituiu a Norma sobre Subvenções e Assistências Governamentais (SAGs), que culminou, no Brasil, com a publicação do Pronunciamento Técnico CPC 07.

O objetivo do presente Capítulo foi o de colecionar informações a respeito da Subvenção e Assistência Governamental, e consistiu em demonstrar uma definição descritiva e qualitativa da importância do Pronunciamento e seus estudos e reflexos, a respeito do assunto.

Verificando as determinações e exigências do CPC 07 (R1), percebemos a identificação e interpretação dos critérios contábeis a serem adotados pelas entidades que recebem subvenções e assistências governamentais. O CPC 07 (R1) aborda definições que abrangem das contas contábeis a serem aplicadas até o momento correto de reconhecimento dos benefícios recebidos.

A falta de utilização dos critérios contábeis definidos neste CPC prejudica a análise dos usuários das Demonstrações Contábeis, principalmente quanto ao resultado, lucro ou prejuízo, gerado pelas entidades. A contabilização inadequada das subvenções e assistências governamentais poderá levar os usuários das Demonstrações Contábeis a interpretações equivocadas quanto à situação financeira e econômica das entidades. O reconhecimento ou não de benefícios recebidos no resultado do exercício, bem como a contabilização indevida nos grupos de contas de Ativo, Passivo ou Resultado poderão levar a análises distorcidas das demonstrações contábeis das empresas.

Referências, fontes e artigos de leitura, pesquisa e obtenção de dados

Conselho Federal de Contabilidade-CFC

CPC 07 - Subvenção e Assistência Governamental NBC TG 07 (R2) - Subvenção e Assistência Governamentais. Resolução 2017/NBCTG07(R2) - [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2017/NBCTG07\(R2\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2017/NBCTG07(R2))

NBC TG 25 (R2) - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

NBC TG 48 - Instrumentos Financeiros.

ITG 10 - Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis -CPC. Pronunciamento técnico CPC 07. Subvenção e Assistências Governamentais. www.cpc.org.br

Ernst & Young, Fipecafi. Manual de Normas Internacionais de Contabilidade: IFRS versus Normas Brasileiras. São Paulo: Atlas, 2010.

Fipecafi; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. Manual de Contabilidade Societária: Aplicável a Todas as Sociedades de Acordo com as Normas Internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas, 2010.

International Accounting Standards Board- Iasb. Ias20. Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance. www.ifrs.org

Ibracon - www.ibracon.com.br/ibracon

CVM - www.cvm.gov.br

Comissão do Profissional Contábil da Área Contábil - CRC Paraná - Tratamento contábil e Tributário das Subvenções e Assistências Governamentais Aplicadas as entidades cooperativas. Curitiba: CRC PR, 2018. https://www.crcpr.org.br/new/content/download/2018_06_28_tratamento_contabil.pdf -

Comissão de Estudos do Terceiro Setor - CRC Rio Grande do Sul - Terceiro Setor Guia de orientação para o profissional da Contabilidade. Porto Alegre: CRC RS, 2018. https://www.crcpr.org.br/new/content/download/2018_06_28_tratamento_contabil.pdf

FRANCA, José Antonio de (Coordenador). - Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor: Aspectos de Gestão e de Contabilidade para Entidades de Interesse Social - Conselho Federal de Contabilidade. Brasília: CFC : FBC : Profis, 2015.

https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Publicacao_Terceiro-Setor.pdf

Receita Federal do Brasil: www.planalto.gov.br

Lei 5.764, de 16 de dezembro de 1971; Lei 6.404/76, de 15 de dezembro de 1976; Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; Lei 11.638 de 27 de dezembro de 2007; Lei 11.941 de 27 de maio de 2009; Lei 12.973 de 13 de maio de 2014; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017; Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017;

JOCHEM, Laudelino. IFRS: aspectos contábeis e tributários. Hortolândia: Foco Editorial, 2016.

Suno Research em <https://www.sunoresearch.com.br/artigos/subvencao-governamental/>

Aplicação do CPC 07 (R1) - Subvenção e Assistência ... - AEDB,

<https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos15/512241.pdf>

BENETTI, Karen; BRAUN Marli; ORO, Ieda Margarete; UTZIG, Mara Jaqueline Santore. Evidenciação de Subvenção e Assistência Governamentais das Empresas na BM & FBOVESPA. Revista Evidenciação Contábil & Finanças. João Pessoa, v.2, n.1, p. 75-90,

jan./abr. 2014. <http://www.spell.org.br/documentos/ver/40048/evidenciacao-de-subvencao-e-assistencia-governamentais-das-empresas-na-bm-fbovespa/i/pt-br>

LAGIOIA, Umbelina Cravo Teixeira. *Pronunciamentos Contábeis na Prática: CPC 06 - Operações de arrendamento mercantil (R1), CPC 07 - Subvenção e assistências governamentais (R1), CPC 08 - Custos de transação e prêmios na emissão de títulos e valores mobiliários (R1)*. São Paulo: Atlas, 2013. V.3.

LOUREIRO, Débora Queiroz; GALLON, Alessandra Vasconcelos; DE LUCA, Márcia Martins Mendes. *Subvenções e Assistências Governamentais (SAG): Evidenciação e Rentabilidade das Maiores Empresas Brasileiras*. *Revista de Contabilidade e Organizações - Universidade de São Paulo*, v.5, n.13, p. 34-54. 2011. www.redalyc.com

Artigos - Contabilização de subvenções para investimentos - Francinei Marcelino Carf avança no debate sobre tributação de subvenções para investimento:

Fernando Brasil de Oliveira Pinto, então como conselheiro presidente da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do Carf, auditor fiscal da Receita Federal, instrutor da Escola de Administração Fazendária (Esaf) e professor em cursos de especialização na Unisinos, Universidade Lasalle e Verbo Jurídico. Especialista em Direito Processual Civil pela Universidade Feevale em parceria com a PUCRS e bacharel em Direito pela Universidade Feevale e em Ciências Contábeis pela Universidade de São Paulo. *Revista Consultor Jurídico*, 24.04.2019.



Gildo Freire de Araújo

Contador e empresário contábil, foi presidente do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo - CRCSP na gestão 2016- 2017; presidiu a Associação Comercial e Empresarial de Diadema e também a APAE Diadema por quatro gestões. Atualmente preside o Instituto Paulista de Contabilidade, na gestão 2019-2021. Na Academia ocupa a Cadeira de nº 5, que tem como Patrono Januário Sylvio Pezzotti.

Pronunciamento Técnico-Contábil - CPC 09: Demonstração do Valor Adicionado (DVA)

Acadêmico Alexandre Sanches Garcia

A Demonstração do Valor Adicionado (DVA) faz parte do conjunto de demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas empresas, assim como o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício - DRE e a Demonstração do Fluxo de Caixa. É a mais nova das demonstrações financeiras, que passou a ser exigida no Brasil pela Lei nº 11.638/07.

Porém, antes de se tornar obrigatória, a sua divulgação era incentivada por órgãos reguladores do mercado de capitais, como a Comissão de Valores Mobiliários - CVM, por meio do Parecer de Orientação CVM nº 24/92, e mais tarde pelo Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 1/07.

Com a Lei nº 11.638/07, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC emitiu o Pronunciamento Técnico CPC 09 - Demonstração do Valor Adicionado, que estabelece instruções para a sua elaboração e divulgação. Em 12 de novembro de 2008, a CVM finalmente aprovou a Deliberação CVM nº 557, tornando obrigatória a sua adoção pelas companhias abertas. Já o Conselho Federal de Contabilidade - CFC, por meio da Resolução nº 1.138/08, passou a exigir a elaboração da DVA pelos profissionais de Contabilidade das entidades não sujeitas a alguma regulação contábil específica. Entretanto, no Pronunciamento Técnico para as Pequenas e Médias Empresas - PME, o CPC - PME, não há disposições específicas para a elaboração e divulgação da DVA por parte das empresas de pequeno porte.

Sendo assim, a DVA deve ser elaborada pelos profissionais da Contabilidade de todas as organizações, públicas ou privadas, com ou sem finalidade de lucro, desde que não enquadradas como PME.

A DVA tem por objetivo demonstrar o valor da riqueza econômica gerada pelas atividades da empresa, como resultante de um esforço coletivo e sua dis-

tribuição entre os elementos que contribuíram para a sua criação. (Iudícibus, Martins, Gelbcke e Santos, 2010, p. 581)

Com a pressão que há atualmente pela sociedade sobre os meios de produção e seus impactos sociais e ambientais, as empresas precisam fazer o “*accountability*” de suas ações. Isso significa que as organizações devem “prestar contas” aos *stakeholders*, que são todas as partes interessadas e impactadas pelas atividades da companhia. E a DVA, principalmente na parte que demonstra a “distribuição do valor adicionado”, pode cumprir, minimamente, esse papel de prestação de contas. Isso porque, é nessa parte da demonstração que é apresentada como a organização fez a distribuição de sua riqueza gerada no período, impactando parte da sociedade, como empregados e governo.

Para Iudícibus et. al (2010), as informações disponibilizadas na DVA são importantes para:

- Analisar a capacidade de geração de valor e a forma de distribuição das riquezas de cada empresa;
- Permitir a análise do desempenho econômico da empresa;
- Auxiliar no cálculo do PIB e de indicadores sociais;
- Fornecer informações sobre os benefícios (remunerações) obtidos por cada um dos fatores de produção (trabalhadores e financiadores- acionistas ou credores) e governo;
- Auxiliar a empresa a informar sua contribuição na formação da riqueza à região, Estado, país etc. em que se encontra instalada.

Ou seja, a DVA possibilita avaliar o quanto a organização, instalada em uma determinada região, contribui para a riqueza gerada aos seus stakeholders, primários ou secundários, facilitando a tomada de decisões por eles quanto à continuidade ou não de manter relacionamento com essa companhia.

Tratando tecnicamente...

Conforme o Pronunciamento Técnico CPC 09 - Demonstração do Valor Adicionado, o valor adicionado representa a riqueza criada pela empresa, de forma geral medida pela diferença entre o valor das vendas e os insumos adquiridos de terceiros. Inclui também o valor adicionado recebido em transferência, ou seja, produzidos por terceiros e transferidos à entidade.

Para elaborar e apresentar a DVA, devem ser seguidos os modelos e as orientações do CPC 09, a seguir detalhados no Quadro 1. Resumidamente, a DVA é composta de duas partes:

- A “formação da riqueza”, composta das receitas, insumos adquiridos de terceiros e o valor adicionado recebido em transferência; e

- A “distribuição da riqueza”, segregada em pessoal, impostos (mais taxas e contribuições), remuneração de capitais de terceiros e de capital próprio.

Quadro 1 - Modelo da DVA - Empresas em Geral

1 - Receitas incluem:
1.1 - Venda de mercadorias, produtos e serviços Corresponde à receita bruta ou faturamento bruto, incluindo os valores do ICMS, IPI, PIS e Cofins incidentes sobre essas receitas.
1.2 - Outras receitas Corresponde a valores oriundos, principalmente, de baixas por alienação de ativos não circulantes, tais como: ganho ou perdas na baixa de imobilizados, ganhos ou perdas na baixa de investimentos, etc.
1.3 - Perdas estimadas em créditos de liquidação duvidosa Corresponde aos valores relativos às perdas estimadas apropriadas ao resultado, bem como sua reversão.
2 - Insumos Adquiridos de Terceiros incluem:
2.1 - Custos dos produtos, das mercadorias e dos serviços vendidos Ressalta-se que, embora se utilize a terminologia “custos dos produtos”, aqui devem ser considerados apenas os insumos adquiridos de terceiros, tais como matéria-prima e material de embalagem. Ou seja, a mão de obra não fica incluída nessa linha da DVA. Também, diferentemente do tratamento dado na Demonstração de Resultado, devem ser considerados os tributos incluídos no momento da compra, recuperáveis ou não.
2.2 - Materiais, energia, serviços de terceiros e outros Corresponde a valores relativos à utilização de materiais diversos, utilidades e serviços adquiridos de terceiros. Também devem ser considerados os impostos incidentes na compra, recuperáveis ou não.
2.3 - Perda/Recuperação de valores de ativos Corresponde a valores reconhecidos no resultado do período, tanto na constituição quanto na reversão de perdas estimadas com desvalorização e redução do ativo ao valor recuperável, conforme o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos.
3 - Valor Adicionado Bruto (diferença entre os itens 1 e 2)
4 - Depreciação, Amortização e Exaustão Corresponde às despesas e custos com depreciação, amortização e exaustão contabilizadas no período.
5 - Valor Adicionado Líquido Produzido Pela Entidade (diferença entre os itens 3 e 4)
6 - Valor Adicionado Recebido em Transferência inclui:

<p>6.1- Resultado de equivalência patrimonial</p> <p>Corresponde ao resultado da equivalência patrimonial, seja positiva ou negativa, e dos dividendos recebidos a investimentos avaliados pelo método do custo.</p>
<p>6.2 - Receitas financeiras</p> <p>Corresponde a todas as receitas financeiras independentes de sua origem, inclusive as variações cambiais ativas.</p>
<p>7 - Valor Adicionado Total a Distribuir (soma dos itens 5 e 6)</p>
<p>8 - Distribuição do Valor Adicionado inclui:</p>
<p>8.1 - Pessoal</p> <p>Corresponde à parcela da riqueza distribuída ao corpo funcional da empresa, como:</p> <p>a) Remuneração direta, como salários, 13º salário, férias, horas extras, honorários, etc.</p> <p>b) Benefícios, que incluem valores relativos à assistência médica, alimentação, transporte, etc.</p> <p>c) FGTS, representado pelos valores depositados em conta vinculada dos empregado.</p>
<p>8.2 - Impostos, taxas e contribuições</p> <p>Corresponde aos valores do Imposto de Renda, Contribuição Social Sobre o Lucro, contribuições ao INSS da parte do empregador e quaisquer outros impostos e contribuições a que a empresa está sujeita. Para os impostos compensáveis, como ICMS, IPI, PIS e Cofins, devem ser considerados apenas os valores devidos ou já recolhidos. Devem ser segregados em Federais, Estaduais e Municipais.</p>
<p>8.3 - Remuneração de capital de terceiros</p> <p>Corresponde aos valores pagos ou creditados aos financiadores externos de capital, como:</p> <p>a) Juros, que inclui as despesas financeiras, inclusive as variações cambiais passivas.</p> <p>b) Aluguéis, incluindo-se as despesas com arrendamento operacional.</p> <p>c) Outros, como royalties, franquias, direitos autorais, etc.</p>
<p>8.4 - Remuneração do capital próprio</p> <p>Corresponde à remuneração atribuída aos acionistas e sócios, como:</p> <p>a) Juros sobre capital próprio, que incluem os valores pagos ou creditados aos sócios a título de juros sobre o capital próprio por conta do resultado do exercício.</p> <p>b) Dividendos, que incluem os valores distribuídos, pagos ou creditados, aos acionistas e sócios com base no resultado do exercício.</p> <p>c) Lucros retidos e prejuízos do exercício, incluem a parcela do lucro do exercício destinada às reservas. Havendo prejuízo, devem ser incluídos com sinal negativo.</p>

Fonte: adaptado de Iudícibus, Martins, Gelbcke e Santos (2010)

Embora o modelo acima seja aplicável às empresas em geral, incluindo as organizações mercantis (comerciais e industriais) e prestadoras de serviços, o CPC 09

indica outros modelos para atividades específicas, como atividades de intermediação financeira (instituições financeiras bancárias) e de seguros. O que difere entre estes três tipos de modelos é apenas a parte que se refere à “Formação de Riqueza”.

No caso das Receitas, em instituições de intermediação financeira, são consideradas:

- a) Receitas obtidas através de intermediação financeira, como receitas com operações de crédito, arrendamento mercantil, resultados de câmbio, títulos e valores mobiliários.
- b) Receitas obtidas através da prestação de serviços;
- c) Resultado gerado pela constituição ou reversão da estimativa com perda para créditos de liquidação duvidosa; e
- d) Despesas geradas através de intermediação financeira.

E, no caso das empresas do ramo de Seguros, as Receitas incluem:

- a) Receitas com operações de seguro;
- b) Receitas com operações de previdência complementar;
- c) Outras receitas;
- d) Resultado gerado pela constituição ou reversão da estimativa com perda para créditos de liquidação duvidosa;
- e) Variações das provisões técnicas em operações de seguro;
- f) Variações das provisões técnicas em operações de previdência.

Colocando em prática...

A seguir, apresentamos um exemplo de elaboração da DVA, partindo das informações contidas na Demonstração do Resultado do Exercício e mais alguns dados adicionais.

A partir da DRE e das informações abaixo, será elaborada a DVA de 31/12/X8:

Demonstração do Resultado do Exercício	(valores em R\$)
Receita Bruta de Vendas	800.000,00
(-) Tributos e Contribuições sobre Vendas	(173.200,00)
(=) Receita Líquida de Vendas	626.800,00
(-) CMV	(147.200,00)
(=) Lucro Bruto	479.600,00
(-) Despesas de Depreciação	(30.000,00)
(-) Outras Despesas Operacionais	(205.000,00)
(+) Receitas Financeiras	6.000,00
(=) Lucro Operacional Líquido	250.600,00
(-) CSLL + IRPJ	(19.680,00)
(=) Lucro Líquido do Exercício	230.920,00

Para elaborar a DVA, é necessário incluir no CMV o ICMS incidente sobre a aquisição das unidades vendidas, no caso, R\$ 36.000,00. Esse procedimento é necessário porque a companhia vai pagar R\$ 108.000,00 de ICMS, resultante da diferença entre o débito sobre vendas de R\$ 144.000,00 e os R\$ 36.000,00 de crédito da compra. Portanto, para fins de elaboração da DVA, o CMV ajustado vai corresponder a $R\$ 147.200,00 + R\$ 36.000,00 = R\$ 183.200,00$.

O detalhamento da conta “Tributos e Contribuições sobre Vendas” é o seguinte:

1.	ICMS sobre vendas	144.000,00
2.	PIS sobre vendas	5.200,00
3.	Cofins sobre vendas	24.000,00

Além disso, as contas analíticas que compõem a rubrica “Outras Despesas Operacionais” do DRE são:

1.	Salários e Encargos Sociais	80.000,00
2.	INSS sobre salários	18.000,00
3.	Água, telefone e energia elétrica	50.000,00
4.	Serviços de terceiros	30.000,00
5.	Juros sobre financiamentos	27.000,00

Com essas informações, a resolução da Demonstração do Valor Adicionado ficaria assim:

Demonstração do Resultado do Exercício	(valores em R\$)
(-) CMV ajustado (R\$ 147.200 + 36.000)	183.200,00
Serviços de terceiros	30.000,00
Água, telefone e energia elétrica	50.000,00
Valor Adicionado Bruto	536.800,00
Retenções	
(-) Despesas de Depreciação	(30.000,00)
Valor Adicionado Líquido	506.800,00
Valor Adicionado Transferido	
(+) Receitas Financeiras	6.000,00
Valor Adicionado Total a Distribuir	512.800,00
Distribuição do Valor Adicionado:	
Empregados	
Salários e Encargos Sociais	80.000,00
Tributos	
ICMS recolhido (R\$ 144.000 - 36.000)	108.000,00
PIS sobre vendas	5.200,00
Cofins sobre vendas	24.000,00
INSS sobre Salários	18.000,00
(-) CSLL + IRPJ	19.680,00
Financiadores	
Juros sobre financiamentos	27.000,00
Acionista	
Lucro Líquido do Exercício	230.920,00
Total Distribuição do Valor Adicionado	512.800,00

Explicando a demonstração apresentada, observa-se que o Valor Adicionado Bruto resulta da geração de riqueza (receita bruta de vendas) menos os recursos utilizados pelos fornecedores desses recursos diretos, totalizando R\$ 536.800,00. Após o reconhecimento da parte fornecedora de insumos, apuram-se os valores retidos pela empresa, resultantes da perda de capacidade de geração de benefício futuro. Ou seja, amortizações gerais dos ativos permanentes envolvidos na atividade da empresa; no caso, a despesa de depreciação.

Em seguida, são reconhecidos os ganhos ou perdas pelos investimentos realizados, no caso, as receitas financeiras, apurando assim o valor adicionado total a ser distribuído de R\$ 512.800,00.

Dessa forma, o valor Adicionado Total a Distribuir será compulsoriamente idêntico ao total de distribuição do valor adicionado.

Usando o DVA para fins de análises

A utilização da Demonstração do Valor Adicionado proporciona condições de comparação entre grandezas econômicas que, não eram possíveis antes, apenas com base nas demonstrações contábeis tradicionais.

A técnica conhecida como análise por quocientes é elaborada com base na comparação dos elementos das demonstrações contábeis e será de extrema valia no processo de avaliação das informações obtidas com base na Demonstração do Valor Adicionado. Entre as relações possíveis a serem obtidas com essa técnica de análise tem-se:

a) Relação de desempenho, cujos cálculos podem ser feitos a partir do quociente entre:

- Valor Adicionado / Ativo total;
- Valor Adicionado / Número de empregados;
- Valor Adicionado / PL.

b) Relação social, cujos cálculos podem ser feitos a partir do quociente entre:

- Gastos com pessoal / Valor Adicionado;
- Impostos / Valor Adicionado;
- Remuneração de Capital / Valor Adicionado;
- Lucros retidos / Valor Adicionado.

Essas relações são infundáveis e também bastante óbvias, mas há um quociente que está relacionado ao conceito de produtividade. É o que mede a relação de desempenho calculada pela divisão do valor adicionado pelo número de empregados. Para Santos (2007), esse quociente mostra o quanto cada funcionário, em média, produziu de riqueza para a empresa, e é de extrema importância, principalmente porque o fator trabalho é um dos mais relevantes entre os indicadores macroeconômicos.

Alguns cuidados são necessários no uso da Demonstração do Valor Adicionado para fins de análise, principalmente quando utilizada para comparação entre outras companhias. Aliás, a própria comparação entre empresas de um mesmo setor também exigirá cuidado especial, pois uma empresa poderá ter determinados serviços terceirizados e a outra não, cuja linha de distribuição de riqueza ao pessoal (funcionários) na elaboração da Demonstração do Valor Adicionado teria significados diferentes nessa situação.

Nesse sentido, as comparações efetuadas ao longo da vida de uma empresa também deverão levar em consideração mudanças que possam significar inconsistências na avaliação final.

Considerações finais

Estreitamente relacionada com o conceito de responsabilidade social, a Demonstração do Valor Adicionado surgiu para atender a diversos usuários (os *stakeholders*) sobre informações do valor da riqueza criada pela empresa e como foi feita a distribuição dessa riqueza.

Trata-se de uma visão diferente em termos de demonstrações contábeis. Para De Luca (1998), as tradicionais demonstrações contábeis, como a DRE, estão preocupadas em evidenciar para os investidores qual o lucro da empresa e como ele foi calculado. Para a autora, a Demonstração do Resultado do Exercício está mais voltada para um determinado tipo de usuário: o proprietário da empresa que quer conhecer o valor do seu lucro final. Já a Demonstração do Valor Adicionado procura evidenciar, além do lucro dos investidores, a quem pertence o restante da riqueza criada pela empresa.

Para Santos (2007), a demonstração do valor adicionado é muito mais abrangente, pois não está exclusivamente voltada à apuração do resultado, porque considera outros fatores de produção e aponta suas respectivas remunerações.

Em uma época na qual se tem a globalização e o impacto da conectividade e as mídias sociais como irreversíveis, a demonstração do valor adicionado começa a materializar uma forma de visualização dos benefícios (ou malefícios) da participação das empresas no contexto social em que estão inseridas.

Falta agora a inclusão dos impactos ambientais das atividades das companhias. Mas esse é um assunto para outra especialidade da Contabilidade: a Contabilidade Ambiental.

Bibliografia

DE LUCA, Márcia Martins Mendes. *Demonstração do valor adicionado: do cálculo da riqueza criada pela empresa ao valor do PIB*. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades*. São Paulo: Atlas, 2010.

SANTOS, Ariovaldo dos. *Demonstração do valor adicionado: como elaborar e analisar a DVA*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.



Alexandre Sanches Garcia

Mestre em Ciências Financeiras e Contábeis e doutor em Administração de Empresas. É pró-reitor dos cursos de pós-graduação Lato Sensu da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - Fecap e professor das Disciplinas de Controladoria e Auditoria da Universidade Mackenzie. Na Academia ocupa a Cadeira de nº 27, que tem como Patrono Acácio de Paula Leite Sampaio.

Pronunciamento Técnico-Contábil - CPC 10: Pagamento baseado em Ações

Acadêmico Artemio Bertholini

Introdução

Ao adquirir ativos (estoques, imobilizado, bens etc.) ou contratar serviços em geral (funcionários, administradores ou terceiros), os registros contábeis da empresa irão informar, normalmente, acréscimos em seus ativos ou nas despesas operacionais, tendo como contrapartida o sacrifício de caixa ou equivalentes (caso liquidados a vista) ou pela assunção de um passivo (contas a pagar ou fornecedores), caso a transação tenha um prazo para ser liquidada.

Quando ocorrer a liquidação do passivo, usualmente haverá, como já mencionado, o sacrifício de caixa ou equivalentes.

A discussão que cobriremos neste capítulo contempla uma forma alternativa de liquidação que não implica no sacrifício de caixa ou equivalentes, mas, sim, na utilização de ações ou quinhões de capital que integram o patrimônio líquido da entidade.

Este é, portanto, o conceito geral que permeia o CPC 10 - Pagamento baseado em ações. Ou seja, as ações ou quinhões de capital serão utilizados como instrumento para quitação direta dos passivos ou de aquisição de ativos ou contratação de serviços, ou, ainda, como forma para precificação para sua liquidação financeira tradicional.

A Evolução das Normas Internacionais e Brasileiras

A origem dessa modalidade de tratamento na liquidação da aquisição de ativos ou de contratação de serviços remonta à segunda metade do Século passado, nos USA. Em 1972, o *Accounting Principles Board - APB*, que antece-

deu o atual órgão normatizador da Contabilidade norte-americana, o *Financial Accounting Standard Board - Fasn*, emitiu o APB 25 - *Accounting for Stock Issued to Employees*.

Com a disseminação dos pagamentos baseados em ações o Fasn emitiu, em 1995, o FAS 123 - *Accounting for Stock-based Compensation*, no qual recomendava a mensuração das opções pelo valor justo, seguindo o modelo de precificação conhecido como *Black-Scholes*. As empresas continuaram podendo utilizar o APB 25 desde que os efeitos das variações na precificação das opções fossem plenamente divulgados em notas explicativas. Finalmente, em 2004, o APB 25 foi integralmente revogado.

Internacionalmente, o International Accounting Standards Board- Iasn emitiu, em 2004, o IFRS 2 - *Share-based-payment*.

Em decorrência do processo de convergência entre Fasn e Iasn, praticamente não remanescem divergências significativas entre o FAS 123 e o IFRS 2.

No Brasil, o assunto está normatizado pelo CPC 10 (R1) - Pagamento baseado em Ações, aprovado pela Resolução CFC nº 1314/10 e pela Deliberação CVM nº 650/10.

A Evolução e Disseminação das Práticas

A prática de se adotar planos de ações e opções de ações na composição das remunerações de diretores, executivos e outros empregados tornou-se muito comum em diversos países, principalmente nos USA. Apresentavam, dentre outras vantagens, a ampliação do quadro de acionistas da entidade com o ingresso de novos sócios formados por pessoas comprometidas com desempenho, produtividade e atingimento de metas planejadas, que eram assim remunerados sem sacrifício de caixa ou equivalentes.

Comumente, tais benefícios estavam condicionados à permanência do executivo por um espaço de tempo na empresa, digamos, de 2 a 5 anos, no transcorrer dos quais iria adquirindo direito à remuneração adicional que seria satisfeita através de ações ou quinhões de capital. Ocorrendo o desligamento do executivo, também poderia haver condições restritivas para alienação das quotas patrimoniais havidas, ou seja, uma carência para que o beneficiário pudesse aliená-las.

De modo geral, os beneficiários desses planos ficam comprometidos com a maximização do valor da empresa, gerando, dessa forma, um saudável alinhamento de seus interesses com os demais acionistas da organização.

A adequada concepção e funcionamento da adoção de planos para pagamento baseado em ações requer, sob certas situações, o desenvolvimento de sofisticados instrumentos para precificação das transações, depen-

dendo, é claro, das condições pactuadas entre a entidade e os beneficiários credenciados.

Observe-se que transações que ultrapassam um exercício social somente terão sua precificação definitiva ao final do contrato, com o que o valor atribuído às ações ou quinhões de capital transferidos aos beneficiários poderão ser substancialmente diferentes aqueles considerados quando da contratação, para mais ou para menos.

Alguns dos grandes escândalos corporativos tornados públicos nos anos 2001 e 2002, como Enron e Worldcom, evidenciaram o uso extensivo e inadequado na adoção das *stock options* para remuneração de seus executivos.

Exemplos Práticos Conceituais

Alguns exemplos ilustrados a seguir permitem visualizar os principais impactos e desdobramentos de algumas das modalidades de pagamentos baseado em ações.

Exemplo I - Quitação simples de um passivo com fornecedor mediante a emissão de novas ações

Tomemos a situação da Empresa XYZ, antes da transação (Exemplo I - Ilustração A):

Empresa XYZ - Exemplo I - Ilustração A

Ativo		Passivo	
Caixa	50	Fornecedores	200
Recebíveis	150	Empréstimos	120
Outros	100	Outros	80
			400
Imobilizado	700	Patrimônio Líquido	
		Capital Social	400
		Ações em Tesouraria	-
		Reserva de Lucros	200
			600
Total	1.000	Total	1.000

A Empresa XYZ pactuou um acordo com um dos seus fornecedores, credor de \$ 100, mediante o qual este fornecedor receberia o seu crédito através de ações novas que seriam emitidas pela empresa XYZ. Digamos, para fins de

raciocínio, que a Empresa XYZ tinha, antes da operação, 4 sócios, cada qual com 25% de seu capital, ou seja, cada qual com \$ 100 também.

Com a transação, o Capital da Empresa XYZ passou a \$ 500 (\$ 400 + \$ 100), enquanto que seu passivo com Fornecedores se reduziu para \$ 100 (\$ 200 - \$ 100). Vide Exemplo I - Ilustração B.

Empresa XYZ - Exemplo I - Ilustração B

Ativo		Passivo	
Caixa	50	Fornecedores	100
Recebíveis	150	Empréstimos	120
Outros	100	Outros	80
			300
Imobilizado	700	Patrimônio Líquido	
		Capital Social	500
		Ações em Tesouraria	-
		Reserva de Lucros	200
			700
Total	1.000	Total	1.000

Os principais desdobramentos deste Exemplo I consistiram do seguinte:

- a Empresa XYZ passou a ter um novo sócio;
- houve uma sensível melhora na relação Patrimônio Líquido/Passivo, a qual era \$ 600/\$ 400 e passou a ser \$ 700/\$ 300;
- ocorreu uma diluição no poder individual dos acionistas anteriores, pois cada qual dos 4 detinha 25% do negócio e agora os 5 detêm 20% cada;
- dependendo da forma como a operação foi contratada, o novo acionista poderá se beneficiar no momento em que ocorrer uma futura distribuição das Reservas de Lucros existentes, no montante de \$ 200;
- neste Exemplo I não ocorreu qualquer reflexo nos Resultados do exercício.

Exemplo II - Trata-se do mesmo exemplo anterior de quitação simples de um passivo com fornecedor, porém sem emissão de novas ações e sim com o aproveitamento de ações em Tesouraria.

A novidade, neste caso, consiste na existência de um saldo de Ações em Tesouraria, no montante de \$ 100, oriundo da aquisição das ações de um sócio retirante que detinha 25% do Capital. Estas ações serão utilizadas para chamar um novo sócio ao negócio, neste caso, um dos fornecedores estratégicos da

empresa, sem necessidade, portanto, de emissão de novas ações.

A figura de Ações em Tesouraria compreende ações de emissão da própria empresa. Ou seja, é uma situação na qual, transitoriamente, a empresa detém uma parte de seu próprio capital.

Como regra geral, é vedado às empresas manterem ou negociar valores expressivos de seu próprio capital, pois esta prática permitiria interferir, de forma inadequada, na avaliação de seu patrimônio líquido. Existem situações, no entanto, em que esta pode ser uma forma adequada para equacionar uma situação transitória, como a aquisição das ações de um sócio retirante e sua recolocação junto a um novo sócio entrante.

Empresa XYZ - Exemplo II - Ilustração A

Ativo		Passivo	
Caixa	50	Fornecedores	200
Recebíveis	150	Empréstimos	120
Outros	100	Outros	80
			400
Imobilizado	700	Patrimônio Líquido	
		Capital Social	400
		Ações em Tesouraria	(100)
		Reserva de Lucros	300
			600
Total	1.000	Total	1.000

Empresa XYZ - Exemplo II - Ilustração B

Ativo		Passivo	
Caixa	50	Fornecedores	100
Recebíveis	150	Empréstimos	120
Outros	100	Outros	80
			300
Imobilizado	700	Patrimônio Líquido	
		Capital Social	400
		Ações em Tesouraria	-
		Reserva de Lucros	300
			700
Total	1.000	Total	1.000

Os principais desdobramentos deste Exemplo II consistiram do seguinte:

- a Empresa XYZ passou a ter um novo sócio;
- houve uma sensível melhora na relação Patrimônio Líquido/Passivo, a qual era \$ 600/\$ 400 e passou a ser \$ 700/\$ 300;
- não ocorreu uma diluição no poder individual dos acionistas anteriores, pois cada qual dos 3 remanescentes detinha 25% (25% se encontravam em Tesouraria) do negócio e agora os 4 continuam mantendo 25% cada;
- dependendo da forma como a operação foi contratada, o novo acionista poderá se beneficiar no momento em que ocorrer uma futura distribuição das Reservas de Lucros existentes, no montante de \$ 200;
- neste Exemplo II também não ocorreu qualquer reflexo nos Resultados do exercício;
- no período em que as ações permanecem em tesouraria, estas são demonstradas como redutoras do capital social

Exemplo III - Trata-se do exemplo anterior, sendo que o objeto não se trata de pagamento a fornecedores. A discussão, neste caso, envolve a quitação de um bônus/prêmio a um executivo, pelo alcance de metas/desempenho no valor de \$ 100, com pagamento em ações. No encerramento do exercício o valor devido ao executivo foi registrado em despesas (onerando o resultado do período), tendo como contrapartida de um passivo com o título de bônus/prêmio a pagar. Havendo a emissão de novas ações, segue o Exemplo I; havendo saldo de Ações em Tesouraria, segue o tramite já visto no Exemplo II, o que é o caso.

Os principais desdobramentos deste Exemplo III consistiram do seguinte:

- a Empresa XYZ passou a ter um novo sócio, que é o executivo beneficiado;
- houve uma sensível melhora na relação Patrimônio Líquido/Passivo, a qual era \$ 500/\$ 500 e passou a ser \$ 600/\$ 400;
- não ocorreu uma diluição no poder individual dos acionistas anteriores, pois cada qual dos 3 remanescentes detinha 25% (25% se encontravam em Tesouraria) do negócio e agora os 4 continuam mantendo 25% cada;
- dependendo da forma como a operação foi contratada, o novo acionista (executivo), poderá se beneficiar no momento em que ocorrer uma futura distribuição das Reservas de Lucros existentes, no montante de \$ 200;
- neste Exemplo III ocorreu reflexo nos Resultados do exercício pelo reconhecimento dos custos com a remuneração adicional dos \$ 100 ao executivo;

• no período em que as ações permanecem em Tesouraria, estas são demonstradas como redutoras do capital social

Neste Exemplo III, veja-se a ilustração A, antes da transação e Ilustração B após a transação:

Empresa XYZ - Exemplo III - Ilustração A

Ativo		Passivo	
Caixa	50	Fornecedores	200
Recebíveis	150	Empréstimos	120
Outros	100	Outros	80
		Bônus/Prêmio a Pagar	100
			500
Imobilizado	700	Patrimônio Líquido	
		Capital Social	400
		Ações em Tesouraria	(100)
		Reserva de Lucros	200
			500
Total	1.000	Total	1.000

Empresa XYZ - Exemplo III - Ilustração B

Ativo		Passivo	
Caixa	50	Fornecedores	200
Recebíveis	150	Empréstimos	120
Outros	100	Outros	80
		Bônus/Prêmio a Pagar	-
			400
Imobilizado	700	Patrimônio Líquido	
		Capital Social	400
		Ações em Tesouraria	-
		Reserva de Lucros	200
			600
Total	1.000	Total	1.000

Exemplo IV - Benefícios reconhecidos ao longo de vários exercícios e condicionados ao atendimento de certas premissas

Nos exemplos de I a III vistos anteriormente, as transações ilustradas tinham valores conhecidos e foram liquidadas no mesmo exercício. Como já mencionado, no entanto, é comum estabelecer-se benefícios que serão auferidos ao longo de vários anos e condicionados ao atendimento de certas premissas.

Em situações do gênero, tanto os reflexos em resultados como as modificações patrimoniais serão reconhecidos ao longo dos exercícios em que os benefícios esperados fluirão.

Como exemplo, tomemos uma situação na qual a Empresa XYZ outorgue uma certa quantidade de opções a alguns de seus executivos, desde que estes se mantenham empregados por três anos, pelo valor justo destas opções a ser apurado ao final do terceiro ano.

No primeiro ano - Nestas circunstâncias, no primeiro ano de vigência do acordo haverá o reconhecimento de despesa, portanto onerando o resultado do período, tendo como contrapartida uma conta de Patrimônio Líquido com o título “Instrumentos Patrimoniais Outorgados”. A precificação desta transação dar-se-á ao valor justo de 1/3 das ações prometidas, apurados ao final do primeiro ano.

No segundo e no terceiro anos - O procedimento se repete, no entanto, o valor justo das opções será apurado ao final do segundo e terceiro anos, ajustando-se o saldo acumulado precedente. Como decorrência, nos três anos haverá o registro das despesas correspondentes a cada ano, tendo como contrapartida o saldo acumulado de “Instrumentos Patrimoniais Outorgados”, o qual se eliminará contra o Capital em a emissão de novas ações ou contra Ações em Tesouraria caso exista saldo e se decida aproveitá-las para tal finalidade•

Os principais desdobramentos deste Exemplo IV consistem do seguinte:

- a Empresa XYZ passou a ter novos sócios, que são os executivos beneficiados;
- ocorrerá uma diluição no poder individual dos acionistas anteriores;
- dependendo da forma como a operação for contratada, os novos acionistas (executivos), poderão se beneficiar no momento em que ocorrer uma futura distribuição das Reservas de Lucros existentes, caso existam;
- neste Exemplo IV ocorreram reflexos nos Resultados dos três exercícios pelo reconhecimento dos custos com a remuneração adicional aos executivo;
- no período em que as ações permanecem em tesouraria, estas são demonstradas como redutoras do capital social

- as normas requerem que este tipo de transação contemple:
 - ampla divulgação do % do capital passível de ser outorgado
 - suspensão temporária do programa na ocorrência de lucros insuficientes para obrigações societárias pré-existentes
 - características das ações a serem outorgadas
 - período de carência para aplicação do programa, etc.

Considerações finais

Como já mencionado no início deste texto, trata-se de assunto que envolve certa complexidade e que ainda desperta discussões acadêmicas, envolvendo distintas interpretações sobre quem deveria arcar com os ônus de um programa de pagamento baseado em ações, se a empresa ou seus acionistas diretamente.

Cabe lembrar, adicionalmente, que os conceitos aqui discutidos se aplicam às situações ilustradas e a outras assemelhadas, sendo vetado, no entanto, sua adoção em situações envolvendo Operações de Combinações de Negócios, consideradas no CPC 15, ou em situações envolvendo outorga de direitos para subscrever ações adicionais, a preço inferior ao valor justo, a acionistas já existentes, mesmo que este seja um executivo acionista participante de um programa de *stock option*.



Artemio Bertholini

Contador, economista, mestre em Ciências Contábeis e Financeiras e PhD in Business Administration - FCU - Florida Christian University, com a tese “The Evolution of Arbitration in Brazil”. Na Academia ocupa a Cadeira de nº 40, que tem como Patrono Horácio Berlinck Cardoso.

CPC 16 - R1 - Estoques: um Novo Olhar para o Velho Custo do Produto ou Serviço - a questão dos Gastos Normais em confronto com os Gastos Anormais no Sistema de Custeio por Absorção

Acadêmico João Miguel Silva

Introdução

Primeiramente, registro a minha satisfação em atender ao convite para participar desta obra de nossa notável Academia Paulista de Contabilidade - APC.

Ciência tem a ver com provocação de um tema e em decorrência a reflexão dele. Aqui vai uma gota dela, devido ao apertado espaço do copo.

No contexto, e antes de adentrar ao tema em si, o qual concerne sobre o vetusto custo, vale a observação: você já percebeu como a mente humana, há cem anos, assim como nos dias atuais, é propensa e gosta (e tenderá e apreciará mais nos próximos séculos, vide inteligência artificial) de generalizar o entendimento de qualquer matéria técnica ou não técnica?

Por exemplo: “Alemão é frio, já o brasileiro tem bom humor”. Será?

Já em nosso mundo contábil: custo do produto ou serviço é composto por todos os gastos incorridos para a elaboração de um produto ou para a prestação de um serviço, devido ao cumprimento do critério de custeio por absorção. Será?

Cuidado com a generalização.

Aqui extraímos o maior problema da generalização do pensamento, e isto vale também para o entendimento de uma norma contábil, no caso concreto o CPC 16(R1) - Estoques (IAS 2 - Inventories), aplicável na apuração do valor efetivo levado ao resultado a título de custo dos produtos vendidos ou dos serviços prestados de uma empresa.

Ao generalizarmos um entendimento, obtemos o bônus de morador do edifício “lugar-comum”, não nos expomos à chuva, quiçá à trovoada decorrente

do debate, porém, com grande ônus travamos a porta do conhecimento, a qual nos permite ver e absorver a luz do conhecimento que irradia nos olhos e na mente dos questionadores, até porque, o estudante se preocupa mais com a resposta de uma questão, já o estudioso (questionador) vai mais a fundo e quer saber, antes, o porquê da pergunta, e indo mais além, como se formou a pergunta, daí flui a resposta, segundo as âncoras da ciência que rege a questão erguida.

O expresso supra é para aguçar o leitor, de pronto, a olhar o custo do produto e do serviço já afastada das poeiras da velhice do lugar-comum e lustrá-lo, pois como já antecipado o assunto é vetusto e isso contribui ainda mais para a cegante generalização, assim entendo, na sua apuração contábil e de sua compreensão, pois estamos diante do segundo principal grupo da demonstração do resultado, sendo o primeiro o grupo “Receita Líquida” que juntos e em confronto geram o Lucro Bruto da empresa.

Relatado o contexto, agora vamos para a análise da questão em si proposta no título deste estudo.

A presente lavra tem por finalidade analisar, sustentar e esclarecer em especial, algo frequentemente generalizado e em decorrência tratado como integrante do custo do produto ou serviço vendido, maculando a essencial rubrica da DRE “Lucro Bruto”, ou seja, estou falando dos gastos anormais incorridos na produção de bens ou serviços e seu reconhecimento contábil, considerando o custo preestabelecido de um produto, ou serviço. Incluo nos gastos anormais, o controvertido custo de bem de consumo eventual (aquele citado expressamente em norma fiscal, no §2º, do artigo 13, do Decreto-Lei nº 1.598/77).

Deve-se ter a conta “Lucro Bruto” da DRE, e isso pode passar despercebido pelos profissionais da Contabilidade, como a principal métrica de análise de desempenho empresarial da atividade-fim (escolhida e planejada) e, por conseguinte, a perpetuação do negócio da empresa, segundo o inafastável tripé: princípio contábil da continuidade (o contraponto é a descontinuidade do negócio) - finalidade da empresa (lucro) - função do administrador (otimização de recursos disponíveis).

Indubitavelmente, proteger a pureza da apuração do lucro bruto, e o CPV pode contaminá-lo, é proporcionar ao financiador e ao investidor uma ferramenta poderosa de análise do negócio empresarial. Daí, a importância do tema.

Vamos lá.

Pactuemos desde já que as análises que faremos sobre a apuração do CPV, são aplicáveis também na apuração do Custo dos Serviços Prestados (CSP), respeitadas as particularidades e as adequações para a atividade de prestação de serviços.

A ideia de custo do produto vendido (“CPV”) remete, imediatamente em

muitos, a ideia de mensuração (atribuição de valor monetário) de todos os gastos incorridos na produção de um determinado bem, gastos planejados ou não pela organização empresarial, desde que relacionados ao processo produtivo.

Ocorre que a mensuração do CPV carece de análise criteriosa, no âmbito contábil, sendo que sua correta mensuração auxilia os membros dos mais diversos níveis do público estratégico, interessados na atividade produtiva da empresa (da equipe da engenharia industrial até o sócio ou acionista investidor, sem perder de vista os financiadores).

Focando mais, em se tratando de CPV, não basta olhar os itens envolvidos apenas sob o ângulo do custo de aquisição do insumo e o seu consumo na produção, ou seja, do ponto de vista quantitativo (considere aqui a quantidade de todos os itens consumidos e a sua respectiva mensuração), sob pena de não produzir uma demonstração contábil dotada de representação fidedigna (requisito do Pronunciamento Técnico CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro - IASB: BV 2011 Blue Book) e útil a todos os stakeholders, em especial ao financiador ou investidor. Entender que o aspecto qualitativo (considere aqui a especificação dos itens e gastos preconcebidos para o produto e a sua respectiva mensuração) do custo de um produto é fundamental para análise do negócio.

Explico

Do Custo Projetado (Preconcebido)

De início, não é demasiado lembrar que o CPV corresponde aos materiais diretos (MD) aplicados na produção, mão de obra direta (MOD) e os gastos gerais de fabricação (GGF). E que o Lucro Bruto é o resultado das receitas líquidas de vendas dos produtos fabricados menos o CPV, sendo que uma empresa industrial alcança o retorno sobre o investimento, segundo o seu projeto de viabilidade econômico-financeira do produto, na medida em que os custos de produção são adequados e a qualidade dos bens fabricados atendam às expectativas do mercado. Decorre daí, no campo contábil, a não possibilidade de apresentação de Prejuízo Bruto.

Ressalta-se que o projeto de viabilidade citado pode ser elaborado concretamente (médias e grandes empresas) ou empiricamente (micro ou pequenas empresas), sob pena de inexequibilidade dos negócios, segundo o princípio da continuidade.

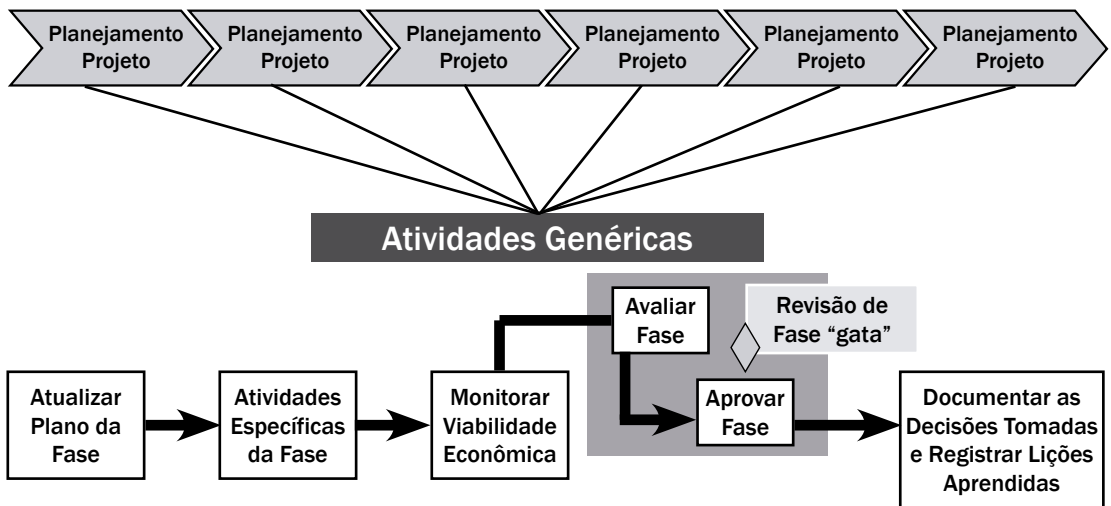
É bom dizer que a tarefa de mensuração do CPV e a apuração do resultado do produto fabricado (lucro bruto) não é exclusiva do contador da empresa, embora exerça ele papel relevante, pois a equipe de engenharia de produção que cuida do aspecto qualitativo do projeto, no estágio de pesquisa e desenvol-

vimento do produto, terá que se ocupar com o final da estrada preconcebida: o CPV, para identificação do êxito do lançamento e manutenção do produto junto ao mercado (retorno sobre o investimento).

Nesse diapasão, já na década de 50, o ilustre e saudoso professor Francisco D'Áuria já evidenciava a atribuição da “responsabilidade” e da relevância do contador no processo de determinação do custo industrial: “O serviço de Contabilidade é da maior utilidade nos estabelecimentos fabris. A fiscalização dos valores, como vimos, é uma das suas principais funções. A determinação do preço-de-custo dos produtos é outra função, com a fiscalização, caracteriza a Contabilidade Industrial.¹” (grifei)

Entretanto, é bom ter em mente que ao definir a estrutura de um produto, a engenharia de produção concebe a especificação técnica do produto a ser fabricado, o que inclui a seleção de materiais, as formas de processamento, o custo dos componentes, os custos de bens de capital aplicáveis, os custos operacionais, tempos de processamento, dentre outros.

Com didatismo, na obra “Gestão de Desenvolvimento de Produtos²” temos uma ordem das atividades genéricas concernentes ao Planejamento do Projeto (do produto), culminando no lançamento do produto:



(Fonte: AMARAL, Daniel Capaldo [et al.]. *Gestão de desenvolvimento de produtos*. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 106)

Ainda, com lucidez temos o seguinte ensinamento: “Durante o planejamento do projeto (Capítulo 5), é realizada uma atividade de análise de viabi-

¹ D'ÁURIA, Francisco. *Contabilidade Industrial*. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1959, p. 29 e 30.

² AMARAL, Daniel Capaldo [et al.]. *Gestão de desenvolvimento de produtos*. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 106 a 108.

lidade econômico-financeira do projeto, na qual são definidos os principais indicadores financeiros do projeto relacionados com o produto final, tais como: retorno do investimento, valor presente líquido e taxa interna de retorno (veja o Quadro 5.14, Capítulo 5, sobre a análise econômico-financeira. [...] Durante o desenvolvimento, quando as especificações do produto são detalhadas, pode-se ter uma certeza maior do custo, das características técnicas, e, portanto, do preço/volume. [...]

O ideal é realizar um monitoramento constante, sempre atento às condições do mercado. Por essa razão é que sempre deve existir, no time de desenvolvimento, alguém da área financeira, ou, no mínimo, a área financeira deve fornecer ferramentas eficazes para que esse monitoramento seja realizado. Pode ser que alguma mudança significativa realmente necessite de um estudo de viabilidade mais formalizado antes de se atingir o final da fase, ou seja, qualquer grande decisão deve vir acompanhada de um estudo para ver se as premissas iniciais estão sendo mantidas ou não.” (grifei)

Afora isso, vejamos: “Um setor de engenharia de manufatura, para ser produtivo ao fabricar os seus produtos, precisa extrair o máximo dos processos - compreendendo e utilizando os recursos tecnológicos e as oportunidades econômicas que eles podem oferecer. Caso seja possível, manufaturar os produtos com a qualidade esperada e com os custos adequados para os clientes, então as empresas alcançarão o retorno sobre o investimento.” (grifei)

Afora isso, vejamos: “Um setor de engenharia de manufatura, para ser produtivo ao fabricar os seus produtos, precisa extrair o máximo dos processos - compreendendo e utilizando os recursos tecnológicos e as oportunidades econômicas que eles podem oferecer. Caso seja possível, manufaturar os produtos com a qualidade esperada e com os custos adequados para os clientes, então as empresas alcançarão o retorno sobre o investimento.”³ (grifei)

“A aplicação de sistemas de custos atendendo à estratégia de operação das organizações possibilita iniciar o planejamento do custo dos produtos antes que ele tenha acontecido, dando a oportunidade de análise de sua viabilidade, na relação que atende à especificação do cliente⁴. ” (grifei)

Por todo o exposto, é patente que um produto decorre de uma especificação técnica anteriormente concebida, bem como o seu custo projetado, assim, cabe ao sistema de custos mensurar, segundo o método de custeio por absorção, a especificação técnica do produto, a qual guia o projeto de viabilidade

³ SWIFT, K.G. e BOOKER, P.D., tradução de Daniel Vieira. *Seleção de processos de manufatura*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015, p. 1.

⁴ PACHECO, Milton Gomes. *Gestão Sistêmica de Custos e Estratégia de Manufatura*. Curitiba: Appris, 2018, p. 93 e 94.

econômico-financeira, podendo nesta mensuração se afastar do valor do custo ideal (custo padrão), mas não do custo efetivo de processamento da especificação técnica (segundo os componentes presentes na ficha técnica do produto), no que se refere a MD, MOD e GGF, para permitir aos usuários das demonstrações da empresa industrial julgamento mais claro da capacidade e o êxito da gestão industrial, vendo o seu Lucro Bruto, o qual deve revelar em valor o quão é viável o que se preconcebeu no projeto dos produtos.

Objetivamente, os gastos anormais, inclusive os bens de consumo eventuais, cabem ser lançados diretamente no resultado, pois a rubrica “Lucro Bruto” nada mais é que o retorno financeiro do custo da atividade-fim, representada pela mensuração contábil do custo normal da produção, sendo que a anormalidade é despesa no resultado. Em reforço, é bom ressaltar que “Os custos são medidas monetárias dos sacrifícios financeiros com os quais uma organização, uma pessoa ou um governo tem de arcar a fim de atingir seus objetivos, quando esses objetivos envolvem a utilização de um produto ou serviço qualquer para a obtenção de outros bens ou serviços.

A diferença entre custo e despesa é que o primeiro traz um retorno financeiro e pertence à atividade-fim, para a qual a empresa foi criada. Já a despesa é um gasto com a atividade-meio e não gera retorno financeiro, apenas propicia certa tranquilidade ou funcionalidade ao ambiente empresarial. Dessa forma, tudo o que diz respeito à administração é despesa.

A razão para classificarem-se os gastos correntes de uma empresa em despesas e custos é que as despesas vão direto para o resultado do período e os custos vão formar um estoque e, com sua venda, serão finalmente levados ao resultado.⁵” (grifei)

É bom dizer que não estamos aqui a pregar a adoção do custo padrão em substituição do custeio por absorção como método para apuração do CPV, substituição esta impertinente e nem admitida, quer pela norma contábil (CPC 16-R1 - Estoques), quer pela normal fiscal (Decreto-Lei nº 1.598/77, arts. 13 e 14).

Estou sim defendendo um refinamento no entendimento do custeio por absorção, de tal forma que no lar dos custos, convivam apenas os gatos e não os ratos, quero dizer, na apuração do CPV/Lucro Bruto, cumpramos segundo a sistemática de custeio por absorção, o princípio-mor da representação fidedigna, de forma que, em apuração criteriosa, os dispêndios normais envolvendo a especificação técnica do produto (gatos) componham o CPV, já os dispêndios anormais (ratos), cabem ser lançados diretamente no resultado, e isto é, claramente definido pelo CPC 16 (R1) - Estoques (item 16).

⁵ SPIM, Adilson Aparecido [et al.]. *Introdução à engenharia de produção: conceitos e casos práticos*. 1ª edição, Rio de Janeiro: LTC, 2016, p. 201 e 202.

Sustento que nos gastos anormais, insere-se o custo de aquisição de bens de consumo eventual, pois trata-se também de gasto não preconcebido (não planejado, não especificado) pela administração da empresa, assim, na mesma natureza econômica, não cabe díspar julgamento.

Ressalto que a matéria “bens de consumo eventual” não é tratada, expressamente, na atual normatização contábil, ou seja, CPC 16 (R1) - Estoques, diferentemente da norma fiscal, a qual cuida do tema no §2º do artigo 13 do Decreto-lei nº 1.598/77, regulamentado pelo Parecer Normativo SRF/CST⁶ nº 70/79, o qual nos leva a concluir pelo direito da empresa lançar o valor em tela diretamente para o resultado como custo da produção (vendida), a par da controvérsia que o assunto desperta, na doutrina contábil.

Portanto, o que se revela necessário e digno de ênfase como o brilhar do sol da aurora, é o entendimento de que o custo é preconcebido em projeto de viabilidade econômico-financeira, “premissa-âncora” para representar fidedignamente os gastos no curso do processo produtivo, inclusive os custos em período de ociosidade fabril ou na hipótese da necessidade de incorrer com custo de um material eventual no processo, desde que claro provada a acidentalidade de seu consumo na produção.

Destaca-se que, em cenário desejado pela administração da entidade, o lucro bruto (isto é, a receita líquida de vendas abatida do CPV) deve ser o suficiente também para fazer frente a todas as despesas da entidade (despesas comerciais, administrativas e financeiras) e um residual de lucro do exercício para os seus titulares, do contrário, não haveria sentido de ser uma empresa com fins lucrativos.

Neste tom, a finalidade da apuração pelo contador de custos não deve ser resumida a simplória precificação (mensuração) de inventários de matérias-primas, de produtos fabricados e dos produtos vendidos, ao final de um determinado período, e na sequência, constata-se CPV/Lucro Bruto e por último o resultado final da atividade da entidade (lucro ou prejuízo na DRE - Demonstração do Resultado do Exercício).

Do Custo da Ociosidade Industrial

Toda indústria deve ater-se aos procedimentos e critérios aplicáveis na formação do custo dos produtos fabricados, de modo a cumprir fielmente as normas contábeis e fiscais.

Neste contexto, o custo da ociosidade é um ponto importante para ser analisado pelo profissional de Contabilidade, bem como pelo administrador da enti-

⁶ *Secretaria da Receita Federal/Coordenação do Sistema de Tributação*

dade, haja vista que considerando determinado cenário econômico da empresa, o custo da mão de obra, a depreciação das máquinas ociosas e itens correlatos, incluindo os gastos com bens de consumo eventual no processo, podem impactar e desconfigurar significativamente a formação do CPV/Lucro Bruto.

Assim, de pronto, há necessidade de distinguir a ociosidade normal da anormal, nos termos do CPC 16 (R1) - Estoques. Afora os bens de consumo eventual no processo industrial, a seguir analisado em tópico próprio.

Na situação da entidade estar operando apenas parcialmente sua capacidade de produção, ou seja, com parte ociosa, há que se considerar que o custo adicional (ou seja, o “custo da ociosidade”) não pode ser atribuído ao custo do produto fabricado no período, caso esta ociosidade seja anormal.

Patentemente, os custos relacionados à ociosidade anormal devem ser reconhecidos imediatamente no resultado (despesa) do período da ocorrência dessa anormalidade, de forma que não sobre-carregue indevidamente o custo dos produtos fabricados neste período e engane o valor do Lucro Bruto. Isso está em harmonia com o CPC 16 (R1) - Estoques (IAS 2).

“A alocação de custos fixos indiretos de fabricação às unidades produzidas deve ser baseada na capacidade normal de produção. A capacidade normal é a produção média que se espera atingir ao longo de vários períodos em circunstâncias normais; com isso, leva-se em consideração, para a determinação dessa capacidade normal, a parcela da capacidade total não utilizada por causa de manutenção preventiva, de férias coletivas e de outros eventos semelhantes considerados normais para a entidade. O nível real de produção pode ser usado se aproximar-se da capacidade normal. Como consequência, o valor do custo fixo alocado a cada unidade produzida não pode ser aumentado por causa de um baixo volume de produção ou ociosidade. Os custos fixos não alocados aos produtos devem ser reconhecidos diretamente como despesa no período em que são incorridos. Em períodos de anormal alto volume de produção, o montante de custo fixo alocado a cada unidade produzida deve ser diminuído, de maneira que os estoques não são mensurados acima do custo. Os custos indiretos de produção variáveis devem ser alocados a cada unidade produzida com base no uso real dos insumos variáveis de produção, ou seja, na capacidade real utilizada⁷.” (grifei)

Portanto, importa destacar que, em síntese, o CPC 16 (R1) - Estoques (IAS 2) determina o seguinte tratamento ao custo de ociosidade, ou seja, a parcela dos custos que corresponder à parte não utilizada da capacidade instalada: (a) quando a ociosidade for normal (por exemplo, quando for motivada por manutenção preventiva, férias coletivas e outros eventos preconcebidos pela admi-

⁷ CPC 16 (R1) - Estoques, item 13.

nistração da empresa) os custos a ela correspondentes integram o custo dos produtos em processo ou acabados no período, nas rubricas próprias dos gastos realizados; e (b) quando se tratar de ociosidade anormal, respeitado o princípio da relevância do valor, os custos correspondentes à capacidade instalada não utilizada não podem ser alocados aos estoques de produtos (em processo e acabados), devendo ser reconhecidos diretamente como despesa do período em que incorridos, sem transitar pelo estoque.

“O valor do estoque baixado, [...] o qual é denominado frequentemente como custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos, consiste nos custos que estavam incluídos na mensuração do estoque que agora é vendido. Os custos indiretos de produção eventualmente não alocados aos produtos e os valores anormais de custos de produção devem ser reconhecidos como despesa do período em que ocorrem, sem transitar pelos estoques, dentro desse mesmo grupo, mas de forma identificada. As circunstâncias da entidade também podem admitir a inclusão de outros valores, tais como custos de distribuição ⁸.” (grifei)

Nesse encadeamento, veja que o custo preconcebido do produto de que falamos na introdução deste estudo não é alterado, pois já comporta a ociosidade normal, segundo o projeto de viabilidade econômico-financeira, que se guia pela ficha técnica do produto. Essa regra tem relação com o princípio da consistência ou uniformidade dos custos. “Quando existem diversas alternativas para o registro contábil de um mesmo evento, todas válidas dentro dos princípios geralmente aceitos, deve a empresa adotar uma delas de forma consistente. Isto significa que a alternativa adotada deve ser utilizada sempre, não podendo a entidade mudar o critério em cada período.” ⁹ (grifei)

Como somente o custo da ociosidade normal integra o custo do estoque, merece contrastar a ociosidade normal e a anormal.

Como vimos, a ociosidade será normal se for prevista pela administração da empresa, como nos casos de férias coletivas e de paradas para manutenção preventiva de máquinas e equipamentos da produção ou de fatos econômicos considerados normais para a administração da empresa. Já a ociosidade anormal é aquela decorrente de evento não rotineiro ou não recorrente, ou seja, não preconcebido (não planejado) pela Administração da empresa, como por exemplo, greve ou recessão econômica acentuada no setor de atividade da empresa (como a ocorrida entre 2014 e 2016, respeitada a atividade da empresa).

⁸ *Conforme prescrito no item 38 do CPC 16 (R1).*

⁹ *MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. São Paulo: Editora Atlas, 2010, p. 35.*

Veja que os gastos atinentes à ociosidade anormal não compõem os custos preestabelecidos pela gestão da empresa (projeto de viabilidade econômico-financeira/ficha técnica do produto), tratam-se de gastos acidentais no curso do processo produtivo. Por exemplo, os dispêndios extraordinários com mão de obra da equipe operacional da fábrica, em caso de ociosidade da produção, por falta de pedido de vendas, em um cenário de crise econômica ou desmoronamento do mercado em que o produto se insere, podendo desembocar na suspensão do produto junto ao mercado.

Assim, é essencial que a entidade tenha e mantenha rigorosos e eficazes controles acerca dos custos da capacidade ociosa (normal e anormal) dentro do sistema de custo integrado, e na ocorrência de custo de ociosidade anormal, esse deve ser contabilizado diretamente no resultado do período, junto às outras despesas das operações da empresa.

Vale dizer que a ociosidade em si pressupõe a manutenção de recursos impulsionadores e operacionais na fábrica em quantidade superior ao requerido para o volume de produção atual. Como consequência, o custo médio dos produtos fabricados aumenta de forma inconsistente em determinado(s) período(s), como pode ter ocorrido em uma empresa nos períodos de 2014 a 2016. E, para piorar, na situação em que a área comercial não consegue repassar plenamente o total do custo da ociosidade (normal e anormal) ao preço de venda, verifica-se menor lucro ou até mesmo prejuízo líquido do exercício no período ocioso.

Importante frisar que os custos variáveis não compõem o custo da ociosidade, haja vista que estes, tais como matéria-prima e mão de obra direta, existem na proporção da variação da quantidade da produção, assim, se a quantidade aumentar, os custos variáveis aumentam na mesma proporção, se a quantidade diminuir, estes custos reduzem proporcionalmente, não ofuscando a apuração do custo efetivo do produto fabricado.

O custo da ociosidade tem relação umbilical com os custos fixos (também conhecidos como custos de capacidade).

Os custos fixos são identificados e medidos quando da determinação da capacidade das instalações e dos recursos para fazer frente a um volume de produção planejado. Assim, não havendo o volume de produção esperado, a parcela dos custos fixos deve ser considerada custo da ociosidade na proporção da redução do volume produzido.

Em outras palavras, a ociosidade é o potencial de produção não utilizado. Em havendo ociosidade, suas espécies frequentes são: mão de obra disponibilizada, porém não imputadas (consumidas) nas ordens de produção (mão de obra ociosa), ou seja, deixa de ser custo variável e passar a ser custo fixo no período, integrando, se for normal a capacidade, o GGF a ser imputado por rateio,

bem como depreciação, manutenção, seguros e aluguéis, tendo em vista que são esses custos que continuam a ser incorridos mesmo na redução do nível de produção ou parada total da produção ou unidade fabril. Já os custos variáveis (matéria-prima, material intermediário, material de embalagem, mão de obra direta), os quais são diretamente aplicáveis na produção, é perceptível que são adequados às reduções nos níveis de produção, daí não se enquadrar em custo de ociosidade.

Vale destacar que a redução do nível de operações fabris em razão da ineficiência na consecução das operações da produção não caracteriza ociosidade anormal. A ineficiência causa maior custo que o definido na Ficha Técnica do Produto, mas assimilável no projeto de viabilidade econômico-financeira do produto, em razão da realização das tarefas e operações de forma inadequada quanto ao esperado ou planejado (utilização de maior tempo de mão de obra, utilização ineficiente de materiais, operação inadequada de máquinas, dentre outros).

A ociosidade anormal da produção é caracterizada pela não efetivação da quantidade de produção considerada normal diante da capacidade de recursos disponibilizada pela unidade fabril, segundo a relação preço/volume definida previamente no projeto do produto com sua viabilidade econômico-financeira.

Ressalta-se que, não há definição legal (contábil ou fiscal) do nível de não utilização de capacidade produtiva para a configuração de ociosidade anormal, requerendo para seu apontamento o julgamento da área de contabilidade de custos em conjunto com a diretoria da empresa.

Bens de Consumo Eventual na Produção

Ainda no contexto dos dispêndios fabris não planejados pela administração da entidade, os quais não devem compor o custo do produto fabricado em seus estoques, impende tratar dos “bens de consumo eventual na produção”.

Embora a difusão e o debate deste instituto decorra da definição legal tributária (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 13, §2º), que cuidou de autorizar a dedução desses bens diretamente no custo de produção, sem necessidade de a entidade registrá-los em contas de estoque para lhes dar baixa à medida de sua efetiva utilização (o que leva a concluir pela sua imputação direta no resultado, como gastos anormais, entenda acidentais), desde que respeitado o limite estabelecido¹⁰, cabe analisar sua tratativa contábil na ótica estrita da Contabilidade de Custos.

Como já antecipado, entendo que os bens de consumo eventual devem seguir a mesma tônica dos custos da ociosidade fabril, tendo em vista que também não são gastos planejados, ou melhor, preconcebidos pela engenharia de

¹⁰ 5% do custo total dos produtos vendidos no exercício social anterior.

produção, tampouco pela diretoria da entidade ao decidir pela colocação de um produto em linha de produção.

Portanto, da mesma forma que os gastos incorridos no período de ociosidade fabril anormal, os bens de consumo eventual da produção são dispêndios acidentais, não preconcebidos e nem considerados na ficha técnica do produto, dessa feita, devem ser reconhecidos contabilmente diretamente no resultado do período.

A propósito, penso serem extensivas para a Contabilidade Societária o teor econômico presente no Parecer Normativo SRF/CST nº 70/79, a qual expressa de forma cristalina: “4. Isto posto, encarado o problema sob tais perspectivas, podemos inferir que os bens dispensados de controle e que, por conseguinte, podem ser registrados diretamente como custo de produção são os utilizados de forma esporádica no processo produtivo e que, normalmente, a empresa não empregaria na obtenção do produto. São os materiais que não constituem insumos regulares, mas que são empregados ocasionalmente em face da ocorrência de fato que reclame a aplicação de materiais não usados rotineiramente. 5.

Atente-se para o fato de que, respeitado o limite fixado na lei, o enquadramento do bem como de consumo eventual nada tem a ver com o seu valor. Tampouco a simples intermitência de uso do bem configura consumo eventual para os fins da lei, visto que a previsibilidade de uso, a regularidade de emprego ou a frequência de consumo do material constituem fatores que se incompatibilizam com a noção de eventualidade. Na realidade, a habitualidade ou acidentalidade do emprego do material no processo produtivo é que conferirá o elemento objetivo caracterizador da diferença entre os bens classificáveis como de consumo eventual e aqueles não autorizados a registros direto no custo de produção. 6. Resguardados os aspectos focalizados, arrolamos alguns casos de insumos e outros materiais cuja aquisição autorizará sua classificação como de consumo eventual, com a advertência de que o emprego periódico do bem ou o seu consumo de forma regular, embora com intermitência, poderá transmudar a conceituação. São exemplos: 1 - materiais destinados a restaurar a integridade ou a apresentação de produtos danificados; 2 - materiais e produtos químicos para testes; 3 - produtos químicos e outros materiais para remoção de impurezas de recipientes utilizados no processo produtivo; 4 - embalagem especial (utilizada, por exemplo, para atender a determinadas necessidades de transporte); 5 - produtos para retificar deficiências reveladas pelas matérias-primas ou produtos intermediários; 6 - materiais destinados a reparo de defeitos ocorridos durante a produção; 7 - produtos a serem utilizados em serviço especial de manutenção, etc.” (grifei)

Conclusão

O grande desafio, e por vezes cochila-se, é o reconhecimento do efeito da ociosidade sobre as demonstrações contábeis, pois parte do valor dos custos da unidade fabril deve ser lançada diretamente no resultado do período, ao invés de incorporá-la ao custo dos estoques fabris, e conseqüentemente ao custo do produto vendido.

O custo da capacidade ociosa anormal deve ser reconhecida no resultado quando for relevante¹¹ ou quanto houver variações persistentes no tempo, em relação ao custo fixo preconcebido e assimilado pela administração da entidade (em condições normais).

Nessa esteira, a prova do custo da ociosidade anormal pode ser feita pela identificação do custo projetado de um produto (segundo a ficha técnica do produto em conjunto com o seu projeto de viabilidade econômico-financeira, bem como o histórico da produção), como vimos anteriormente, e comparando-o com o custo real (efetivo), de tal forma que havendo relevante distanciamento entre os dois custos, há sinais de ociosidade a ser tipificada (normal ou anormal) e mensurada.

E no mesmo enredo, os dispêndios com bens de consumo eventual na produção não cabem compor o custo da produção, em razão também da acidentalidade de tais gastos no curso do processo fabril, ou melhor, da imprevisibilidade de sua existência, desde o desenvolvimento do produto, pela engenharia de produção e o planejamento da linha de produção pela administração da entidade.

De tudo isso, conclui-se que nem todo gasto fabril (MD, MOD, GGF) deve compor, de forma absoluta, o custo do produto em seu estoque, impactando o CPV no resultado societário do exercício.

No âmbito da sistemática do custeio por absorção, os dispêndios não planejados, sejam aqueles incorridos na ocorrência de ociosidade anormal fabril, sejam os dispêndios com bens de consumo empregados na produção de forma esporádica (dotado de acidentalidade), devem ser reconhecidos diretamente no resultado da entidade, e não em seu custo, considerando a observância do princípio da consistência ou uniformidade do custo, que decorre do princípio-mor da representação fidedigna. Fazendo assim, não maculamos a análise da importante conta Lucro Bruto.

¹¹ Segundo o CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual Básica, item QC6 "Informação contábil-financeira relevante é aquela capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários. A informação pode ser capaz de fazer diferença em uma decisão mesmo no caso de alguns usuários decidirem não a levar em consideração, ou já tiver tomado ciência de sua existência por outras fontes."

Assim, as peças contábeis devem revelar a capacidade de gestão econômico-financeira da administração dos negócios principais da entidade, evidenciada aqui pelo lucro bruto (o retorno financeiro do custo da atividade-fim, representada pela mensuração da gestão do custo normal da produção), tendo em vista que a atribuição do administrador da entidade é otimizar os recursos patrimoniais, tecnológicos e humanos visando a sua lucratividade (retorno do investimento), atribuição essa disposta inclusive em lei (Lei nº 6.404/76, art. 154).

Em outras palavras, o lucro bruto vai revelar se o que foi planejado da prancheta, considerando já a ociosidade normal da produção, até a colocação do produto no mercado, se realizou, e por consequência, se a administração foi eficaz, de tal forma que a empresa, em análise prospectiva, apresenta mais oportunidades pela continuidade dos negócios do que riscos na operação, ou vice-versa.

Por fim, o copo que recebeu esta gota de análise, permite novos pingos. Aberta está a tampa, bem-vindo ao debate e reflexões.



João Miguel Silva

Contador e advogado, especializado em Direito Empresarial. Autor de renomadas obras que versam sobre legislação e Direito Empresarial. Foi professor convidado em universidades, como: Fundace/USP (Ribeirão Preto-SP) e Fecap-SP. Foi eleito “Homem do Ano”, na área Jurídica, título recebido na Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo e, no mesmo ano, recebeu o Título de “Contabilista Emérito”, pelo Sindicato dos Contabilistas de São Paulo-Sindcont-SP. Na Academia ocupa a Cadeira de nº47, que tem como Patrono José Forest.

Pronunciamento Técnico-Contábil - CPC 22: Informação por Segmento

Acadêmico Jorge Roberto Manoel

Sumário

1. Introdução.....	173
2. O princípio básico	174
3. Alcance	174
4. Segmento operacional	176
5. Segmento divulgável.....	179
6. Critérios de agregação.....	179
7. Parâmetros mínimos quantitativos	180
8. Divulgação	181
9. Mensuração	183
10. Conciliação.....	185
11. Outros aspectos	
11.1 Comparabilidade	186
11.2 Evidenciação relativa ao conjunto da identidade	186
12 Finalização	187

Apêndices

Apêndice A - Guia de Implementação.....	188
Apêndice B - Informação sobre produto e serviço, área geográfica e principais clientes.....	196
Referências	197

1 - Introdução

A informação por segmento operacional, incluída nas divulgações das demonstrações contábeis, se constitui em elemento essencial para que se possa entender de forma clara a operação de uma determinada entidade sob o prisma de como ela é efetivamente gerida por seu principal gestor das operações no contexto de alocação de recursos e, em decorrência, como mede o resultado desses segmentos operacionais.

Como se notará a seguir na declaração de seu princípio básico indicada no Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 22 - o objetivo dessa divulgação é proporcionar uma visão para os diversos stakeholders que acompanham essa entidade sob a mesma ótica e forma que esses gestores a administram, tomam decisões na alocação de recursos necessários e acompanham regularmente o seu desempenho, proporcionando alinhamento essencial com seu direcionamento estratégico, idealizações de seus fundadores, e, sobretudo para seus investidores interessados naquele negócio.

Dessa forma, essa informação permite ao usuário das demonstrações contábeis de uma entidade desenvolverem suas análises e conclusões da mesma forma segmentada que os seus gestores o fazem e a operam e, por conseguinte, melhor avaliar os resultados de cada uma dessas atividades de forma individualizada, mas devidamente conciliada com o todo de suas operações.

Esse fato, por si só, é, de modo geral, muito relevante para o mercado, pois ao ter a condição de separar e analisar cada segmento de negócio pode-se, entre outros, melhor comparar as atividades daquele segmento com o desempenho de competidores, verificar a performance de cada segmento de negócio, estabelecer as correções de rumo quando requeridas à luz dos aspectos especificamente daquela unidade vis a vis as metas projetadas, a determinação da necessidade de fluxos de investimentos e recursos requeridos e o potencial retorno esperado.

Assim, a partir desses e de outros quesitos estabelecidos pelos gestores, é que melhor vão se identificando, implementando as ações para um melhor processo de monitoramento empresarial e, por conseguinte, a otimização do negócio consoante à definição estratégica para aquele segmento de atividade e, a partir de fatores menos genéricos, mas, ao contrário, particulares a cada negócio e que permitirão proporcionar um julgamento mais embasado e específico daquele setor de atividades da companhia.

Esperamos que as informações desenvolvidas a seguir permitam confirmar a importância da informação por segmento, algo que acreditamos

ainda pode e deve ser melhor apreciado pelas comunidades de interesse que atuam no ecossistema do mercado.

2 - O princípio básico

Conforme está indicado no CPC 22:

A entidade deve divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis avaliarem a natureza e os efeitos financeiros das atividades de negócio nos quais está envolvida e os ambientes econômicos em que opera.

*Comitê de Pronunciamentos Contábeis, CPC 22
item 1, 26 de junho de 2009*

Como se pode notar pela própria definição acima é inquestionável a relevância da informação por segmento na gestão dos negócios, na medida em que determina que as atividades de uma entidade como um todo, em sua interação informativa com suas partes interessadas, por meio de suas demonstrações contábeis, segregue essas informações segundo características próprias de suas diversas operações.

Esse fato é essencial para que se entenda os indicadores de cada segmento operacional definido pelos seus gestores, e o resultado que é gerado, permitindo assim a sua comparabilidade em caráter nacional e internacional, com aqueles alcançados por competidores estabelecidos e, potencialmente, identificar variáveis relevantes quer sejam favoráveis ou desfavoráveis e buscar ações específicas para proteger os interesses de suas partes interessadas.

3 - Alcance

O alcance definido pelo CPC 22 está bem demarcado e se aplica às entidades para as quais suas demonstrações contábeis separadas ou individuais, consolidadas de uma controladora com suas controladas e que cujos instrumentos de dívida ou patrimoniais sejam negociados em mercado de capitais nacionais e estrangeiros, incluindo mercado de balcão local ou regional e, também, àquelas entidades que tenham depositado ou estão em vias de depositar suas demonstrações contábeis à Comissão de Valores Mobiliários ou a outra organização reguladora com a finalidade de emitir qualquer categoria de instrumento em mercado de capitais.

Por outro lado, dois aspectos são destacados ainda quanto ao alcance do pronunciamento do CPC 22, a saber (i) ...”se um relatório financeiro que

contém tanto as demonstrações consolidadas da controladora que estão dentro do alcance deste pronunciamento, quanto suas demonstrações contábeis individuais, a informação por segmento é exigida somente para as demonstrações contábeis consolidadas” ii) entidades não obrigadas a divulgar informação por segmento, mas que optem por fazê-lo, devem seguir as orientações do CPC 22.

Não obstante esse marco de referência regulatória obrigatório quanto à necessidade da preparação da informação por segmento operacional, nossa recomendação é que pela importância da mesma aos distintos público de interesse de uma companhia, a informação por segmento, sempre que entidades ou grupos econômicos operem em distintos segmentos operacionais, deva compor regularmente o processo de informação financeira ao mercado, possibilitando dessa forma fluir os benefícios sobre sua forma de gestão e monitoramento empresarial de seu principal gestor.

Essa recomendação tem por base o fato de que, conquanto o marco regulatório necessite sempre ser atendido, isso não significa que deva ser fator limitante para não se usufruir dos benefícios da informação por segmento operacional.

A informação por segmento operacional proporciona:

- Melhor entendimento sobre a performance de cada unidade de negócio, a partir da leitura e análise individualizada de suas distintas linhas de atuação e conseqüente definição de áreas que demandam ações mais específicas por parte dos administradores, como revisão de planos estratégicos, alterações de políticas comerciais, correções de rumo operacionais entre outras. Nesse contexto, é importante se destacar a necessária atenção para as alocações corretas de custos e receitas aos segmentos nos casos em que um deles, ao estar em um estágio de desenvolvimento ainda inicial, utiliza-se de estruturas e financiamentos internos de outro segmento de negócio já mais amadurecido, por vezes, sem a devida alocação dos custos e receitas respectivamente pertinentes a cada um.
- Melhor visão prospectiva sobre um tema fundamental que é o desempenho de fluxos de caixa de cada área e conseqüente visão específica sobre a necessidade recursos como um todo.

Reiterando, quando a informação por segmento é desenvolvida com qualidade e precisão fica claro para o mercado de um modo geral sobre como aquela entidade está organizada, toma suas decisões e avalia sua performance.

Outro fator importante se refere à preparação e divulgação das informações por segmento e a necessidade de consistência da mesma em todos

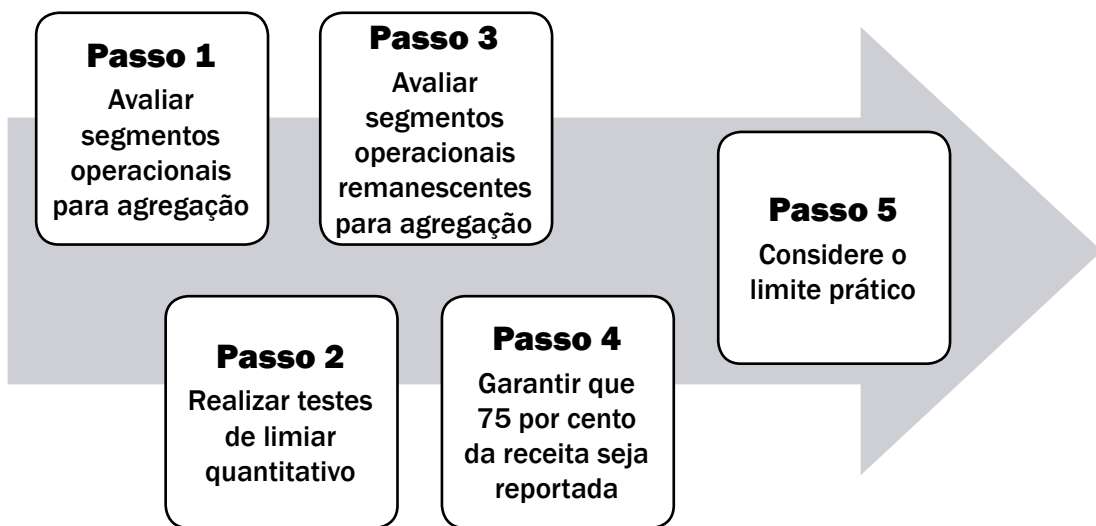
os canais de comunicação da entidade, sejam estas relacionadas a divulgações publicadas em “web sites”, comunicações enviadas aos investidores, e outros mecanismos que a entidade adotar.

Esse tema é fundamental, pois permite assegurar a uniformidade dos dados proporcionados a todos que tomam decisões de negócios com a entidade. Além disso, no âmbito interno de seus próprios colaboradores, proporciona uma cultura solidificada de gestão que, certamente, contribui para o alinhamento de seus processos e integração de seus recursos.

4 - Segmento operacional

Desenvolvidas essas considerações iniciais é essencial começar o processo de estabelecimento dos segmentos de forma organizada. O quadro a seguir representa uma proposta indicativa das etapas a se seguir:

Passos a considerar na identificação dos segmentos reportáveis:



Fonte: Deloitte & Touch LLP, A Roadmap to Segment Reporting, 2018 (Traduzido pelo autor)

A definição de segmento operacional de uma entidade deve, além de abrigar as definições de seu marco regulatório, considerar em sua essência a visão estratégica do negócio, seu modelo de gestão definindo-se, desta forma, a referência de como ela operará o negócio em toda a sua extensão.

A observação de como a indústria em que opera se comporta é, também, referência importante do mercado, na medida que possibilita ade-

quada comparabilidade com seus competidores em suas linhas específicas de atuação.

No âmbito do marco regulatório indica-se três características como componentes de um segmento operacional da entidade:

(a) que desenvolve atividades de negócio das quais pode obter receitas e incorrer em despesas (incluindo receitas e despesas relacionadas com transações com outros componentes da mesma entidade);

(b) cujos resultados operacionais são regularmente revisitos pelo principal gestor das operações da entidade para a tomada de decisões sobre recursos a serem alocados ao segmento e para a avaliação do seu desempenho; e

(c) para o qual haja informação financeira individualizada disponível.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis, CPC 22, item 5, 26 de junho de 2009

Várias entidades tomam essas referências na definição de seus segmentos operacionais, entretanto, uma entidade pode ter suas atividades de negócio segmentadas de outro modo que lhe seja mais adequado. É relevante sempre se destacar que esse outro modo deve sempre estar relacionado sobre como o principal gestor das operações de seu segmento operacional define metas, alocações de recursos e acompanha a evolução os resultados projetados.

Entretanto, é possível que haja em outras partes da entidade atividades que não se constituem necessariamente em segmentos operacionais como, por exemplo, a sede corporativa que, via de regra, não gera receita e como indicado no próprio CPC 22, item 6 ...” os planos de benefício pós emprego de entidade não constituem segmentos operacionais...”.

Há, ainda, segmentos operacionais que por seu estágio de maturidade e decorrente processo inicial de constituição somente gerarão receitas em momento futuro. Estes são casos típicos a operações em fase pré-operacional ou ainda muito embrionárias como, por exemplo, aquelas em fase de testes de seus produtos e desenvolvimento de mercado novo. Contemporaneamente, tanto no contexto nacional quanto global, há muitas atividades em estudos (*start ups*) e desenvolvimento de novas tecnologias.

Uma referência fundamental para a definição e identificação de segmento operacional é entender que a expressão principal gestor das operações se refere à função de alocar recursos e avaliar o desempenho dos

segmentos operacionais da entidade. Na maior parte das vezes essa função é desempenhada pela alta administração da entidade, isto é, pelo seu presidente ou seu diretor de operações, ou seus diretores executivos e quadro gerencial.

Também, outros conjuntos adicionais de informação são utilizados para a definição dos segmentos operacionais de uma entidade, cada qual refletindo a melhor forma para sua circunstância de gestão de seu negócio.

Além disso, há casos em que um principal gestor de segmentos utiliza-se de formas distintas de análise, por conjuntos de componentes, por geografia e por natureza de operações e produtos. Esse processo é geralmente conhecido como matricial e, nesse caso, é essa a definição de segmento operacional da entidade e é assim que a correspondente divulgação de informações ao mercado deve se dar.

O importante na definição de um segmento operacional é estar certo que sua identificação deve se dar sempre embasada no melhor sentido comum definido para seu modelo de gestão que, como diretriz, deve além da existência de um mercado específico para aquela atividade operacionalmente segmentada, estruturar os controles internos de forma a poder captar os dados de referência das receitas e despesas que compõem os segmentos operacionais estabelecidos pela entidade, e, sobretudo, definir métodos de alocação que façam sentido aos negócios em geral, permitindo que cada segmento operacional de uma entidade de negócios receba de forma adequada e precisa a porção que lhe corresponda.

Assim, a agregação para formação do segmento operacional deve considerar aspectos como a natureza de produtos ou atividades, características semelhantes identificadas, geografias para as quais se aglutinem os negócios, e outras circunstâncias mais específicas ou combinação de certos fatores que tenham sentido comum.

A questão prática e de sentido comum na determinação dos segmentos operacionais de uma entidade deve ser estabelecida a partir de considerações mais detalhadas, tais como: (i) estratégia do negócio e de seus segmentos operacionais, ii) ganho de sinergias operacionais, iii) otimização de controles, processos e sistemas, iv) sistematização de processos de informações aos stakeholders v) monitoramento e medição da performance por seus principais gestores. Aspectos como esses, certamente convergirão na elaboração do orçamento empresarial do negócio.

Conquanto os conceitos ora mencionados possam parecer meramente de cunho operacional, eles de fato não o são, uma vez que em sua primeira instância fundamentalista sempre deve estar o binômio mercados-estraté-

gia. É muito importante, também, que se evite modificações ou realinhamentos constantes de segmentos operacionais, pois a comparabilidade no tempo é sempre um outro fator fundamental no processo da divulgação das informações ao mercado.

Adicionalmente, ao definir seus segmentos operacionais há que se ter em conta que os mesmos devem ter características econômicas semelhantes, e produtos ou serviços similares, clientes e métodos de distribuição parecidos, processos e, regra geral, devem estar sujeitos a regulamentações similares. Esses aspectos são fundamentais, pois de fato fazem sentido na maximização de sinergias para os seus principais gestores e sua aglutinação traz maior eficácia nos aspectos de gestão da entidade e, na prática comumente se constituem nas referências básicas da forma que um analista de mercado avaliará o negócio:

...“Divulgações sobre segmentos são, frequentemente descritas como a unidade de valoração por um analista e indiscutivelmente uma das mais importantes divulgações nas demonstrações financeiras”...

Dan Murdock, then SEC Deputy Chief Accountant, 8 de dezembro de 2014

Por essa razão a definição de segmentos constituem-se nas colunas dos negócios sobre as quais todos devem se suportar em todas as dimensões que se relacionarem com o mesmo.

5 - Segmento divulgável

Uma vez que a entidade tenha identificado os seus segmentos operacionais, tomando em conta os parâmetros comentados no item anterior (particularmente item 4 letras a, b, e c acima), é requerido que estes sejam divulgados adequadamente ao usuário das demonstrações contábeis.

Destacamos, entre outros, que essa divulgação deve levar em conta que: (i) sejam evidenciadas separadamente as informações de cada um dos segmentos que se estabeleceu para a gestão dos negócios, inclusive aqueles que resultem da agregação de dois ou mais segmentos; (ii) os critérios de agregação estabelecidos; (iii) os parâmetros quantitativos utilizados; e (iv) outros parâmetros relevantes que a entidade deva ter considerado.

A importância do atendimento desses aspectos nas divulgações de uma entidade é demonstrar transparentemente a visão adotada da estratégia de gestão e, sobretudo, a consistência da análise que regularmente é desenvolvida quanto à performance do negócio, a qual enfatizamos deve refletir a forma em que os seus principais gestores organizam, gerenciam e avaliam

individualmente os resultados de cada segmento que compõem as operações da entidade e, em consequência, são submetidos, em última análise ao seu gestor principal. Isso deve ser feito destacando-se os critérios de agregação qualitativos e quantitativos que se adotam.

6 - Critérios de agregação

Qualitativamente é importante a similaridade de conteúdo para compor e combinar os segmentos operacionais. Neste ponto, o CPC 22 indica os critérios de agregação necessários, quais sejam:

- (a) natureza dos produtos ou serviços;*
- (b) natureza dos processos de produção;*
- (c) tipo ou categoria de clientes dos seus produtos e serviços;*
- (d) métodos usados para distribuir os seus produtos ou prestar os serviços; e*
- (e) se aplicável, a natureza do ambiente regulatório, por exemplo, bancos, seguros ou serviços de utilidade pública.*

Comitê de Pronunciamentos Contábeis, CPC 22, item 12, 26 de junho de 2009

7 - Parâmetros mínimos quantitativos

Além desses aspectos qualitativos, o CPC 22 explicita os parâmetros mínimos quantitativos que devam ser atendidos na divulgação de informação sobre segmentos operacionais:

- (a) sua receita reconhecida, incluindo tanto as vendas para clientes externos quanto as vendas ou transferências intersegmentos, é igual ou superior a 10% da receita combinada, interna e externa, de todos os segmentos operacionais;*
- (b) o montante em termos absolutos do lucro ou prejuízo apurado é igual ou superior a 10% do maior, em termos absolutos, dos seguintes montantes: (i) lucro apurado combinado de todos os segmentos operacionais que não apresentaram prejuízos; e (ii) prejuízo apurado combinado de todos os segmentos operacionais que apresentaram prejuízos;*
- (c) seus ativos são iguais ou superiores a 10% dos ativos combinados de todos os segmentos operacionais.*

Não obstante essas referências quantitativas, sempre que a entidade entender como útil divulgar separadamente para o usuário da demonstração contábil um segmento operacional que não tenha atingido os parâmetros mínimos quantitativos antes indicados, existe flexibilidade para a divulgação desse segmento. Essa flexibilização objetiva permitir que o mercado receba uma visão abrangente daquilo que os administradores juntamente com o seu principal gestor entendem ser a melhor informação sobre as operações daquela entidade para seus usuários e investidores.

Adicionalmente, caso haja combinação de atividades no processo de divulgação de segmentos, é requerido que isso somente ocorra se as características econômicas destes sejam semelhantes e compartilhem a maior parte dos critérios de agregação já mencionados no item antes.

Outra questão importante definida pelo CPC 22 com referência aos segmentos operacionais é que deve ser atingido ao menos 75% das receitas da entidade, mesmo que para isso seja necessário desconsiderar os parâmetros quantitativos mínimos já apresentados acima.

As informações sobre segmentos devem ser conciliadas com os totais da entidade e, para isso, há necessidade que outras atividades do negócio sejam combinadas e apresentadas separadamente em uma categoria "outros segmentos", sendo requerido a divulgação das fontes das receitas incluídas nessa categoria.

Relativamente aos parâmetros mínimos quantitativos definidos, situações de exceção podem ocorrer e, nestes casos, há previsões específicas no CPC 22 para que, a partir do julgamento dos administradores da entidade seja provida a melhor informação ao usuário da informação por segmento operacional. Por exemplo, no caso de um segmento entendido pelos principais administradores como significativo no período imediatamente anterior e que não tenha alcançado os parâmetros mínimos definidos no período subsequente, pode-se continuar divulgando separadamente suas informações no exercício corrente, muito embora não tenha alcançado os parâmetros mínimos definidos. De outro modo, há casos que um segmento operacional pode ter se tornado segmento divulgável apenas no período corrente. Nesta situação as informações de períodos anteriores devem ser apresentadas visando proporcionar a comparabilidade da informação, a menos que isso não seja possível, e representar custo excessivo para obtê-las.

A questão de comparabilidade e consistência das informações é essencial na divulgação das informações por segmento. Assim, como regra geral, a administração deve envidar esforços para que esses aspectos sejam atendidos quando da divulgação de segmentos operacionais.

A divulgação da informação por segmento operacional deve estar dentro de parâmetros práticos e, portanto, não excessivos. Assim, muito embora não haja fixação limitativa quanto ao número de segmentos operacionais divulgáveis, para os casos que sejam superior a 10 (dez), é prudente que a entidade avalie a praticidade da divulgação de tantos segmentos vis a vis a sua eficácia quanto ao valor agregado que se está provendo ao mercado.

8 - Divulgação

Do ponto de vista principiológico, diretrizes quanto a divulgação das informações por segmento devem estar parametrizadas com os conceitos adotado na divulgação das demonstrações contábeis da entidade como um todo, quais sejam aqueles que permitem ao usuário das informações por segmento operacional avaliarem "...a natureza e os efeitos financeiros das atividades que está envolvida e os ambientes econômicos que opera" (CPC 22 item 20), sempre tomando em conta a relevância desses segmentos estrategicamente definidos.

Nesse contexto, a informação por segmento, deve ser apresentada na forma que regularmente o principal gestor das operações da entidade a utiliza em seu processo de análise e tomada de decisão, divulgando, entre outros seus aspectos gerais quanto (i) a forma de sua organização, os critérios de agregação utilizados e a semelhança dos indicadores econômicos que se fundamentam ii) a agregação entre produtos e serviços e suas naturezas iii) as áreas geográficas que opera, iv) ao ambiente regulatório que está submetida ou v) a combinação de fatores utilizados.

Os itens destacados acima não se constituem em lista exaustiva e devem ser adaptados ao caso de cada entidade, podendo, por exemplo, serem inseridas outras informações como, por exemplo, natureza de processos de produção.

No que se refere aos dados mais específicos das demonstrações contábeis, consoante se indica nos tópicos 23 e 24 do CPC 22, a informação por segmento deve apresentar, para cada segmento divulgável o valor total de ativos e passivos, o valor do lucro ou prejuízo e seus componentes de receitas e despesas, bem como quaisquer outros itens regularmente apresentado ao principal gestor das operações, a saber:

(a) as receitas provenientes de clientes externos;

- (b) as receitas de transações com outros segmentos operacionais da mesma entidade;*
- (c) as receitas financeiras;*
- (d) as despesas financeiras;*
- (e) as depreciações e amortizações;*
- (f) Itens materiais da receita e despesa divulgados de acordo com o item 97 do pronunciamento técnico CPC 26;*
- (g) a participação da entidade nos lucros ou prejuízos de coligadas e de empreendimentos sob controle conjunto (joint ventures) contabilizados de acordo com o método da equivalência patrimonial;*
- (h) a despesa ou receita com imposto de renda e contribuição social; e*
- (i) os itens não-caixa considerados materiais, exceto depreciações e amortizações.*

*Comitê de Pronunciamentos Contábeis, CPC 22,
item 23, 26 de junho de 2009*

Entretanto, no que concerne à divulgação das receitas financeiras líquidas das despesas financeira, o CPC 22 permite a divulgação desse critério adotado nos casos em que a maior parte das receitas do segmento provenha de juros e quando esta também, se referir à métrica que o principal gestor das operações se basear para avaliar o desempenho do segmento e tomar decisões sobre alocação dos recursos.

Adicionalmente, quando incluído no valor do ativo de um segmento, e também se referir ao modo pelo qual o seu principal gestor das operações ou, ainda, quando forem regularmente apresentados a este mesmo que não incluso no valor do ativo dos segmentos, a entidade deve comunicar a seguinte informação sobre cada segmento operacional divulgável:

- (a) o montante do investimento em coligadas e empreendimentos conjuntos (joint ventures) contabilizado pelo método da equivalência patrimonial;*
- (b) o montante de acréscimos ao ativo não circulante, exceto instrumentos financeiros, imposto de renda e contribuição social diferidos ativos, ativos de benefícios pós-emprego (ver Pronunciamento Técnico CPC 33 - Benefícios a Empregados, itens de 54 a 58) e direitos provenientes de contratos de seguro.*

9 - Mensuração

O processo de mensuração de cada componente de um segmento operacional deve estar suportado por análises, critérios e documentação adequada que demonstre a razoabilidade dos conceitos e alocações adotadas, bem como é fundamental que sejam equilibradas e proporcionais ao peso daquele segmento nas operações como um todo - cada segmento operacional deve, portanto, receber a parte correspondente à sua operação e contribuição ao todo da entidade.

A mensuração deve estar vinculada aos recursos utilizados naquele segmento operacional específico e corresponder ao valor tomado em conta pelo principal gestor das operações em seu processo de análise e tomada de decisão para aquele segmento e consequente avaliação de seu desempenho. Portanto, consistência e equilíbrio é mister no processo de mensuração, buscando evitar que um determinado segmento receba custos que não são de sua utilização e decorrente gestão.

Na mensuração dos valores atribuíveis a cada segmento, a entidade deve apresentar explicação do lucro ou do prejuízo, dos ativos e dos passivos de cada segmento divulgável atentando para os seguintes elementos mínimos, consoante definido pelo CPC 22:

- (a) a base de contabilização para quaisquer transações entre os segmentos divulgáveis;*
- (b) “a natureza de quaisquer diferenças entre as mensurações do lucro ou do prejuízo dos segmentos divulgáveis e o lucro ou o prejuízo da entidade antes das despesas (receitas) de imposto de renda e contribuição social e das operações descontinuadas...”*
- (c) a natureza de quaisquer diferenças entre as mensurações dos ativos da entidade (se não decorrer das conciliações... descritas no item 8 a seguir, grifo do autor). Essas diferenças podem incluir as decorrentes das políticas contábeis e das políticas de alocação de ativos utilizados conjuntamente, necessárias para a compreensão da informação por segmentos divulgados;*
- (d) a natureza de quaisquer diferenças entre as mensura-*

ções dos passivos dos segmentos divulgáveis e dos passivos da entidade (se não decorrer das conciliações descritas... descritas no item 8 a seguir, grifo do autor). Essas diferenças podem incluir as decorrentes de políticas contábeis e das políticas de alocação de passivos utilizados conjuntamente, necessárias para a compreensão da informação por segmentos divulgadas

(e) a natureza de quaisquer alterações em períodos anteriores, nos métodos de mensuração utilizados para determinar o lucro ou o prejuízo do segmento divulgado e o eventual efeito dessas alterações na avaliação do lucro ou do prejuízo do segmento;

(f) a natureza e o efeito de quaisquer alocações assimétricas a segmentos divulgáveis. Por exemplo, a entidade pode alocar despesas de depreciação a um segmento sem lhe alocar os correspondentes ativos depreciáveis.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis, CPC 22, item 27, 26 de junho de 2009

Os ajustes e eliminações contábeis efetuados pela entidade como um todo, devem ser distribuídos aos segmentos operacionais afetados sejam eles de forma direta ou indireta, conforme o caso.

10 - Conciliação

O conceito fundamental e prevalente para os que operam e divulgam informações ao mercado, como no caso das demonstrações contábeis, é que ao se apresentar essas informações as mesmas mantenham sua consistência e sejam devidamente conciliáveis.

Portanto, ao se apresentar detalhes das operações de uma entidade de forma segmentada é necessário garantir que estes segmentos divulgados, em seu todo, sejam iguais aos totais das operações daquela entidade.

Nesse sentido o CPC 22 requer que para cada item relevante da informação segmentada apresentada se garanta que em seu conjunto reflitam o total dos negócios da entidade relativamente ao período que se está apresentando. O quadro a seguir apresenta os elementos de conciliação requeridos:

Quadro 1 - Elementos de conciliação requeridos

(a) o total das receitas dos segmentos divulgáveis	com as receitas da entidade
(b) o total dos valores de lucro ou prejuízo dos segmentos divulgáveis	com o lucro ou o prejuízo da entidade antes das despesas (receitas) de imposto de renda e contribuição social e das operações descontinuadas. No entanto, se a entidade alocar a segmentos divulgáveis itens como despesa de imposto de renda e contribuição social, a entidade pode conciliar o total dos valores de lucro ou prejuízo dos segmentos com o lucro ou o prejuízo da entidade depois daqueles itens;
(c) total dos ativos dos segmentos divulgáveis	com os ativos da entidade, se os ativos do segmento são divulgados de acordo com o item 23;
(d) o total dos passivos dos segmentos divulgáveis	com os passivos da entidade, se os passivos dos segmentos forem divulgados de acordo com o item 23;
(e) o total dos montantes de quaisquer outros itens materiais das informações evidenciadas dos segmentos divulgáveis	com os correspondentes montantes da entidade.

Fonte: Comitê de Pronunciamentos Contábeis, CPC 22, item 27, 26 de junho de 2009

Os itens materiais que compõem a conciliação requerida necessitam estar claros e especificamente descritos para cada componente apresentado, de modo que o usuário das demonstrações contábeis tenha a informação completa para seu entendimento e, por conseguinte, plena confiança e entendimento da informação.

11 - Outros aspectos

11.1 Comparabilidade

A comparabilidade das informações segmentadas apresentadas constitui-se em elemento essencial para o usuário das informações contábeis, pois, além de ser requerimento das normas de Contabilidade, permite que a partir de um histórico se possa, à luz de condições correntes e previsões futuras de mercado para aquele segmento de negócio, projetar dados como, por exemplo, rentabilidade esperada, fluxos de caixa estimados, oportunidades de investimentos, níveis de endividamento e outros componentes que se entendam relevantes para as análises do usuário da informação contábil.

Portanto, quando uma entidade altera a estrutura de apresentação de seus segmentos é mister (I) a reapresentação da informação comparada de períodos anteriores ou, (II) alternativamente, que, no ano da alteração, se apresente comparada a informação de segmentos divulgáveis como anteriormente se preparava, mais a nova forma que se passou a adotar. Não obstante, o CPC 22 reitera que isso não precisará ser feito ...“salvo se as informações não estiverem disponíveis e o custo de sua elaboração for excessivo...”.

11.2 Evidenciação relativa ao conjunto da entidade

Outro tema importante destacado no CPC 22, item 31, é relativo ao fato de que... “as atividades de negócio de algumas entidades não estão organizadas em função das diferenças de produtos e serviços relacionados ou de áreas geográficas das operações...”.

Nessas situações, os segmentos divulgáveis dessas entidades, podem incluir receitas de inúmeros produtos e serviços não assemelhados e que, também, podem ser fornecidos por outro segmento divulgável. No que tange às definições geográficas, os ativos das entidades podem estar localizados em diferentes regiões e, portanto, gerar receitas para distintos segmentos divulgáveis, assim como mais que um segmento pode operar na mesma área geográfica.

De fato, o que se quer aqui evidenciar é que os mercados e atividades de uma companhia não se limitam a barreiras conceitualmente definidas mas refletem a dinâmica de demanda e correspondente penetração de seus produtos.

Como sabemos, as bases de preparação das divulgações das demonstrações contábeis de uma entidade em seu conjunto não são decorrentes da informação preparadas a partir da definição dos segmentos operacionais divulgáveis por uma entidade, ao contrário, seguem normas específicas definidas no âmbito das regras dos CPCs. Portanto, reproduzimos complementar e informalmente ao leitor informações contidas no CPC 22, a saber:

- Apêndice A - Guia de Implementação
- Apêndice B - Informação sobre
 - Produto e Serviço (item 32)
 - Área Geográfica (item 33)
 - Principais Clientes (item 34)

”... as informações previstas nos itens 32 a 34 devem apenas ser fornecidas se não estiverem integradas às informações do segmento divulgável, exigidas pelo presente Pronunciamento”

12 - Finalização

Como se depende a divulgação de informações por segmento operacional é muito relevante e tem o principal objetivo de prover uma visão ao mercado de um modo geral, incluindo aqui os analistas, investidores e outros usuários das demonstrações contábeis, alinhados com a forma com que os gestores principais da entidade analisam o negócio, tomam decisões, verificam e comparam os resultados obtidos com aqueles definidos pela estratégia da companhia, bem como com principais competidores de mercado para seus segmentos operacionais de negócio.

Desta forma provê informações de como estão esses segmentos estabelecidos em suas estruturas, como são monitorados em distintas formas por vezes matriciais, por vezes mais simples e diretas, mas que guardam razão, como sempre deve ser, com a estratégia definida pelos seus donos, acionistas, executivos, enfim os membros da alta administração envolvida com a gestão dos negócios.

A divulgação por segmento permite, inclusive, desenvolvimento com melhor precisão das previsões sobre o comportamento corrente e projetado dos negócios, suas perspectivas de geração de caixa e desempenho geral.

Sua elaboração deve ser consistente com suas divulgações em suas demonstrações contábeis, transparentes em sua essência de informar, permitir a comparabilidade e a elaboração de cenários futuros por todos os seus usuários interessados, seus *stakeholders*.

Apêndices

Apêndice A - Guia de Implementação

Este guia orientativo de implementação acompanha, porém não faz parte do Pronunciamento

Introdução

A1. Este guia de implementação fornece exemplos que ilustram as divulgações exigidas pelo Pronunciamento Técnico CPC 22 - Informações por Segmento e um diagrama para auxiliar na identificação de segmentos

suscetíveis de serem reportados (segmentos reportáveis). Os formatos nas ilustrações não são requisitos obrigatórios. Este CPC incentiva um formato que forneça as informações na forma mais compreensível nas circunstâncias específicas. As seguintes ilustrações destinam-se a uma única entidade hipotética referida como Companhia Diversificada.

Informações descritivas sobre segmentos reportáveis de uma entidade
A2. Os itens a seguir ilustram a divulgação de informações descritivas sobre os segmentos informados de uma entidade (as referências de item são em relação aos requisitos pertinentes no Pronunciamento).

Descrição dos tipos de produtos e serviços dos quais cada segmento reportável deriva suas receitas - item 22(b)

A Companhia Diversificada possui cinco segmentos reportáveis: peças automotivas, barcos motorizados, *software*, eletrônica e finanças. O segmento de peças automotivas produz peças de reposição para venda a varejistas de peças automotivas. O segmento de barcos motorizados produz pequenos barcos motorizados para servir a indústria de petróleo costeira e negócios similares. O segmento de *software* produz *software* de aplicação para venda a fabricantes e varejistas de computadores. O segmento de eletrônica produz circuitos integrados e produtos relacionados para a venda a fabricantes de computador. O segmento de finanças é responsável por parte das operações financeiras da empresa, incluindo o financiamento de compras ao cliente de produtos de outros segmentos e operações de empréstimo de imóveis.

Mensuração de lucro ou prejuízo, ativos e passivos por segmento operacional (item 27)

As políticas contábeis dos segmentos operacionais são as mesmas que aquelas descritas nas políticas contábeis significativas, exceto que a despesa de complementação de aposentadoria de cada segmento operacional é reconhecida e mensurada com base nos pagamentos em dinheiro aos planos de pensão. A Companhia Diversificada avalia o desempenho por segmento com base no resultado das operações antes dos tributos sobre o lucro, não incluindo ganhos e perdas não recorrentes e ganhos e perdas de câmbio. (Parágrafo alterado pela Revisão CPC 08).’

A Companhia Diversificada contabiliza vendas e transferências inter-segmentos como se as vendas ou as transferências fossem a terceiros, ou seja, pelos preços correntes de mercado.

Fatores que a administração utilizou para identificar os segmentos reportáveis da entidade item 22(a)

Os segmentos reportáveis da Companhia Diversificada são unidades estratégicas de negócio que oferecem diferentes produtos e serviços. Eles são gerenciados separadamente, pois cada negócio exige diferentes tecnologias e estratégias de marketing. A maioria dos negócios foi adquirida como unidades individuais e a administração existente na ocasião da aquisição foi mantida.

Informações sobre lucro ou prejuízo, ativos e passivos, por segmento reportável

A3. A seguinte tabela ilustra um formato sugerido para a divulgação de informações sobre lucro ou prejuízo, ativos e passivos, por segmento reportável (itens 23 e 24). O mesmo tipo de informação é exigido para cada ano em relação ao qual é apresentada uma demonstração do resultado. A Companhia Diversificada não aloca despesa (receita) com tributos sobre o lucro ou ganhos e perdas não recorrentes a segmentos reportáveis. Além disso, nem todos os segmentos reportáveis possuem itens não-caixa significativos, exceto depreciação e amortização. Os valores nesta

ilustração são assumidos como sendo os valores nos relatórios utilizados pelo principal tomador de decisões operacionais.

	Peças automotivas	Barcos motorizados	Software	Eletrônica	Finanças	Todos os demais	Totais
	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$
Receita de clientes externos	3.000	5.000	9.500	12.000	5.000	1.000 +	35.500
Receita entre segmentos	-	-	3.000	1.500	-	-	4.500
Receita de juros	450	800	1.000	1.500	-	-	3.750
Despesa de juros	350	600	700	1.100	-	-	2.750
Receita de juros líquida ^h	-	-	-	-	1.000	-	1.000
Depreciação e amortização	200	100	50	1.500	1.100	-	2.950
Resultado do segmento reportável	200	70	900	2.300	500	100	4.070
Outros itens não-caixa significativos							
Redução no valor recuperável	-	200	-	-	-	-	200
Ativos do segmento reportável	2.000	5.000	3.000	12.000	57.000	2.000	81.000
Desembolsos por ativos não circulantes por segmento reportável	300	700	500	800	600	-	2.900
Passivos por segmento reportável	1.050	3.000	1.800	8.000	30.000	-	43.850

Resultado do segmento reportável	200	70	900	2.300	500	100	4.070
Outros itens não-caixa significativos							
Redução no valor recuperável	-	200	-	-	-	-	200
Ativos do segmento reportável	2.000	5.000	3.000	12.000	57.000	2.000	81.000
Desembolsos por ativos não circulantes por segmento reportável	300	700	500	800	600	-	2.900
Passivos por segmento reportável	1.050	3.000	1.800	8.000	30.000	-	43.850

- (a) Receitas de segmentos abaixo dos parâmetros mínimos quantitativos são atribuíveis a quatro segmentos operacionais. Esses segmentos incluem uma pequena propriedade para investimento, um negócio de equipamentos para aluguel, um serviço de consultoria de software e uma operação de leasing. Nenhum desses segmentos jamais atingiu quaisquer dos parâmetros mínimos quantitativos para a determinação dos segmentos reportáveis.
- (b) O segmento financeiro tem nos juros a maioria de suas receitas. A gestão recai primariamente sobre a receita líquida de juros, não nos valores da receita bruta e da despesa quando da administração desse segmento. Portanto, como permitido pelo item 23, somente os valores líquidos estão sendo divulgados.

Conciliações de receitas, lucro ou prejuízo, ativos e passivos do segmento reportável

A4. Os itens a seguir ilustram as conciliações de receitas, lucro ou prejuízo, ativos e passivos do segmento reportável com os valores correspondentes da entidade - itens 28(a)-(d). Também é exigida a apresentação de conciliações para qualquer outra informação significativa divulgada - item 28(e). Presume-se que as demonstrações contábeis da entidade não incluam operações descontinuadas. Conforme discutido no item A2, a entidade reconhece e mede despesa de complementação de aposentadoria de seus segmentos reportáveis com base nos pagamentos em dinheiro ao fundo de pensão e não aloca determinados itens aos seus segmentos reportáveis.

Receitas	\$
Total de receitas para segmentos reportáveis	39.000
Outras receitas	1.000
Eliminação de receitas entre segmentos	(4.500)
Receitas da entidade	35.500

Lucro ou prejuízo	\$
Total de lucro ou prejuízo para segmentos reportáveis	3.970
Outro lucro ou prejuízo	100
Eliminação de lucros entre segmentos	(500)
Valores não alocados:	
Liquidação de litígios recebida	500
Outras despesas administrativas	(750)
Ajuste à despesa com fundo de pensão na consolidação	(250)
Receita antes do imposto sobre a renda	3.070

Ativos	\$
Total de ativos nos segmentos reportáveis	79.000
Outros ativos	2.000
Eliminação de contas a receber da sede corporativa	(1.000)
Outros valores não alocados	1.500
Ativos da entidade	81.500
Passivo	\$
Total de passivos nos segmentos reportáveis	43.850
Passivos não alocados de plano de benefício definido	25.000
Passivos da entidade	68.850

Outros itens significativos	Totais do segmento reportável \$	Ajustes \$	Totais da entidade \$
Receita de juros	3.750	75	3.825
Despesa de juros	2.750	(50)	2.700
Receita líquida de juros (somente segmento de finanças)	1.000	-	1.000
Gastos com ativos	2.900	1.000	3.900
Depreciação e amortização	2.950	-	2.950
Redução ao valor recuperável de ativos	200	-	200

O item de conciliação para ajustar os gastos com ativos é o valor incorrido para o prédio da sede corporativa, que não está incluído nas informações por segmento. Nenhum dos outros ajustes é significativo.

Informações geográficas

A5. Os itens a seguir ilustram as informações geográficas exigidas pelo item 33. (Visto que os segmentos reportáveis da Companhia Diversificada estão baseados em diferenças em produtos e serviços, não é exigida nenhuma divulgação adicional de informações de receita sobre produtos e serviços - item 32.)

Informações geográficas	Receitas*	Ativos não circulantes
	\$	\$
Estados Unidos	19.000	11.000
Canadá	4.200	-
China	3.400	6.500
Japão	2.900	3.500
Outros países	6.000	3.000
Total	35.500	24.000

As receitas são atribuídas aos países com base na localização do cliente.

Informações sobre principais clientes

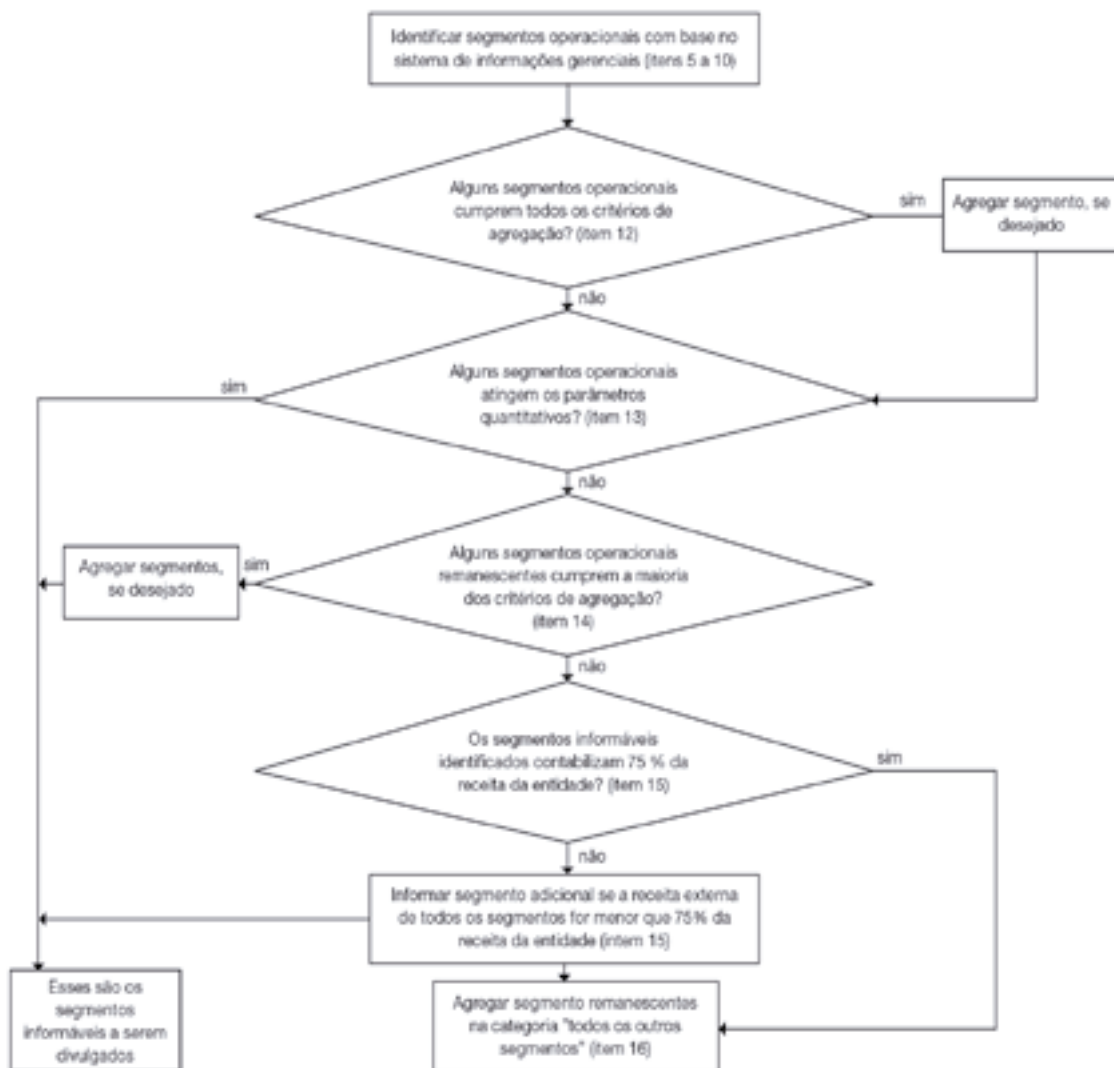
A6. Os itens a seguir ilustram as informações sobre principais clientes exigidas pelo item 34. Não é preciso a identidade do cliente nem o valor de cada segmento operacional.

As receitas de um cliente dos segmentos de software e eletrônica da Companhia Diversificada representam aproximadamente \$ 5.000 do total de receitas da empresa.

Diagrama para auxiliar na identificação de segmentos reportáveis

A7. O seguinte diagrama ilustra como aplicar as principais disposições para identificar segmentos reportáveis conforme definido no Pronunciamento CPC 22. O diagrama é um suplemento visual ao pronunciamento. Ele não deve ser interpretado como uma alteração ou adição a quaisquer requisitos do pronunciamento, nem deve ser considerado como um substituto dos requisitos.

Diagrama para identificação de segmentos reportáveis



Apêndice B - Informação sobre Produto e Serviço, Área Geográfica e Principais Clientes

Pelas especificidades contidas reproduzimos aqui as informações sobre produto e serviço, sobre área geográfica e sobre os principais clientes.

Informação sobre produto e serviço

32. A entidade deve divulgar as receitas provenientes dos clientes externos em relação a cada produto e serviço ou a cada grupo de produtos e serviços semelhantes, salvo se as informações necessárias não se encontrarem disponíveis e o custo da sua elaboração for excessivo, devendo tal fato ser divulgado. Os montantes das receitas divulgadas devem basear-se nas informações utilizadas para elaborar as demonstrações contábeis da entidade.

Informação sobre área geográfica

33. A entidade deve evidenciar as seguintes informações geográficas, salvo se as informações necessárias não se encontrarem disponíveis e o custo da sua elaboração for excessivo: (a) receitas provenientes de clientes externos: (I) atribuídos ao país-sede da entidade; e (II) atribuídos a todos os países estrangeiros de onde a entidade obtém receitas. Se as receitas provenientes de clientes externos atribuídas a determinado país estrangeiro forem materiais, devem ser divulgadas separadamente. A entidade deve divulgar a base de atribuição das receitas provenientes de clientes externos aos diferentes países; (b) ativo não circulante, exceto instrumentos financeiros e Imposto de Renda e Contribuição Social diferidos ativos, benefícios de pós-emprego e direitos provenientes de contratos de seguro: (I) localizados no país sede da entidade; e (II) localizados em todos os países estrangeiros em que a entidade mantém ativos. Se os ativos em determinado país estrangeiro forem materiais, devem ser divulgados separadamente. Os montantes divulgados devem se basear nas informações utilizadas para elaborar as demonstrações contábeis da entidade. Se as informações necessárias não se encontrarem disponíveis e o custo da sua elaboração for excessivo, tal fato deve ser divulgado. A entidade pode divulgar, além das informações exigidas pelo presente item, subtotais de informações geográficas sobre grupos de países. Se forem relevantes as informações por região geográfica dentro do Brasil, e se essas informações forem utilizadas gerencialmente, as mesmas regras de evidenciação devem ser observadas.

Informação sobre os principais clientes

34. A entidade deve fornecer informações sobre seu grau de dependência de seus principais clientes. Se as receitas provenientes das transações com um único cliente externo representarem 10% ou mais das receitas totais da entidade, esta deve divulgar tal fato, bem como o montante total das receitas provenientes de cada um desses clientes e a identidade do segmento ou dos segmentos em que as receitas são divulgadas. A entidade não está obrigada a divulgar a identidade de grande cliente nem o montante divulgado de receitas provenientes desse cliente em cada segmento. Para fins deste Pronunciamento, um conjunto de entidades, (CPC-22 11) que a entidade divulgadora sabe que está sob controle comum, deve ser considerado um único cliente, assim como o governo (nacional, estadual, provincial, territorial, local ou estrangeiro) e as entidades que a entidade divulgadora sabe que estão sob controle comum desse governo, deve ser considerado um único cliente.

REFERÊNCIAS

CPC 22 - Informação por Segmento, Comitê de Pronunciamentos Contábeis, Brasília, 31 de julho de 2009, alterado pela revisão CPC 06, revisão 08, Acesso em xx/xx/xx

<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=53>

CPC 26 (R1) - Apresentação das Demonstrações Contábeis, Comitê de Pronunciamentos Contábeis, Brasília 15/12/2011

<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=57> . Acesso em xx/xx/xx

Deloitte & Touch LLP, A Roadmap to Segment Reporting, 2018, file:///C:/Users/041653/Downloads/Accounting%20Standard%20AS-%2017%20-%20Segment%20Reporting.pdf . Acesso em xx/xx/xx

IFRS 8. Operating Segments. 2006. Disponível em:

<http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias14>. Acesso em: xx/xx/xx

PricewaterhouseCoopersCoopers LLP, November 2016

file:///C:/Users/041653/Downloads/PwC%20-%20enhancing-segment-reporting-disclosures.pdf . Acesso em xx/xx/xx

Ernest & Young LLP, Segment Reporting, Accounting Standards Codification 289, Revised April 2018 .Acesso em xx/xx/xx

[https://mail.google.com/mail/u/0/#advanced-search/from=alessandra.milauskas%40pwc.com&subset=all&within=1d&sizeoperator=s_sl&sizeunit=s_sm-b&query=from%3A\(alessandra.milauskas%40pwc.com\)/WhctKJVRHBTRvNVWFN-nMHXpSGVdNhmQQTXXJMcQVzfFkqWwxcqkBNfKBDxdsqBLDCbdPmNG?projector=1&messagePartId=0.7](https://mail.google.com/mail/u/0/#advanced-search/from=alessandra.milauskas%40pwc.com&subset=all&within=1d&sizeoperator=s_sl&sizeunit=s_sm-b&query=from%3A(alessandra.milauskas%40pwc.com)/WhctKJVRHBTRvNVWFN-nMHXpSGVdNhmQQTXXJMcQVzfFkqWwxcqkBNfKBDxdsqBLDCbdPmNG?projector=1&messagePartId=0.7)

GIL, Antonio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. São Paulo: Atlas, 2002. Freeman, Edward. The Stakeholder Theory - The State of the Art.

AGUIAR, A. F. *Dificuldades Enfrentadas pelo Conselho de Administração na Aplicação do Código de Governança Corporativa - Estudo Exploratório*, pesquisa dissertação FMU, dez, 2017, p.53 <http://arquivo.fmu.br/prodisc/mestradoadm/aaf.pdf>

Acesso em: abril, 2018.

AMARAL, Francisco. *Direito Civil Introdução*, 5ª. edição, Revista, ampliada e atualizada, de acordo com o novo Código Civil, editora Renovar, p.60 [https://minhateca.com.br/gg2014/Civil+Parte+Especial+e+Geral/Francisco+Amaral.+Direito+Civil+-+Introdu*c3*a7*c3*a3o+\(2003\),83939743.pdf](https://minhateca.com.br/gg2014/Civil+Parte+Especial+e+Geral/Francisco+Amaral.+Direito+Civil+-+Introdu*c3*a7*c3*a3o+(2003),83939743.pdf) Acesso, em março, 2018

BRASIL. *Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Brasília: DOU, 1976*



Jorge Roberto Manoel

Experiência em Conselhos, Comitês e Comissões Especiais no âmbito de Governança Corporativa e com atuação em empresas nacionais e internacionais operando no mercado de capitais e com distintos reguladores. Atuação profissional como sócio líder de auditoria no Brasil e na América do Sul no contexto do network de firmas PwC. Adicionalmente, com Mestrado em Governança Corporativa, atua como consultor externo em temas de Compliance, Risco e Finanças empresariais, bem como é palestrante, debatedor em foro Acadêmico e Institucional da profissão contábil. Na Academia ocupa a Cadeira de nº 49, que tem como Patrono José Scaciota.

Pronunciamento Técnico-Contábil - CPC 24: Evento Subsequente

Acadêmico Sérgio Roberto Monello

O Pronunciamento Técnico CPC 24 (CPC 24) está correlacionado às Normas Internacionais de Contabilidade - IAS 10. O seu conteúdo já foi objeto de várias atualizações aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, autoridade supervisora e que tem o poder para emissão das normas contábeis no País de aplicação obrigatória às entidades para elaboração de demonstrações contábeis, sob a orientação dos profissionais da Contabilidade.

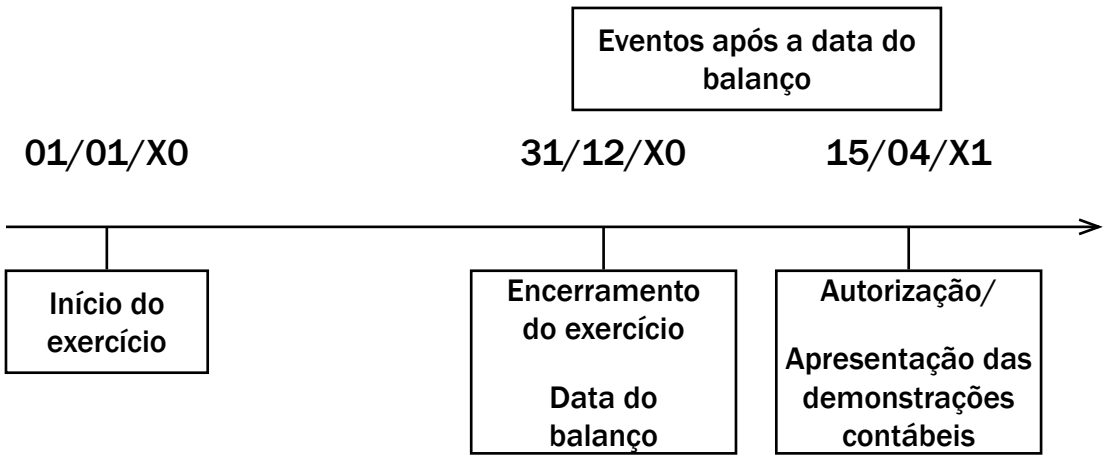
As orientações e definições contidas no CPC 24 são aplicáveis em todas as elaborações de demonstrações contábeis e têm como foco um período de alguns dias antes e depois da data do encerramento das referidas demonstrações, a ser definido caso a caso, dependendo do potencial efeito, se houver, sobre tais demonstrações.

O objetivo do CPC 24 é determinar:

- “quando a entidade deve ajustar as demonstrações contábeis com respeito aos eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações; e
- as informações que a entidade deve divulgar sobre os eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações”.

Eventos subsequentes

“Evento subsequente ao período a que se referem as demonstrações contábeis é aquele, favorável ou desfavorável, que ocorre entre a data final do período a que se referem as demonstrações e a data na qual há a autorização para emissão dessas demonstrações”.



“Há dois tipos de eventos:

- aqueles que evidenciam condições que já existiam na data final do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis e que originam ajustes; e
- aqueles que são indicadores de condições que surgiram subsequentemente ao período contábil abrangido pelas demonstrações contábeis e que não originam ajustes”.

Explicando mais “Eventos subsequentes ao período contábil a que se referem às demonstrações contábeis incluem todos os eventos ocorridos até a data em que é concedida a autorização para emissão das demonstrações contábeis.

Eventos subsequentes que originam ajustes:

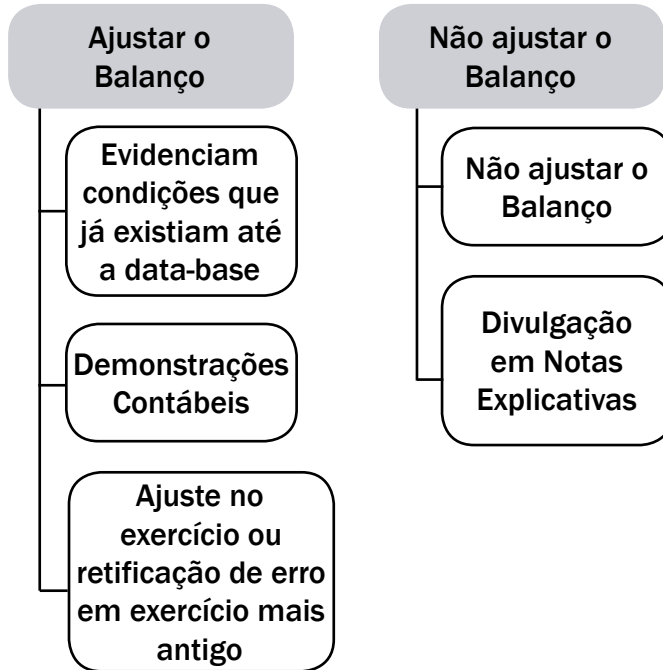
Devem ser ajustados:

- eventos subsequentes que evidenciem condições que já existiam na data final do período contábil a que se referem às demonstrações contábeis. Exemplos do CPC 24:
 - decisão ou pagamento em processo judicial após o final do período contábil (CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes);
 - obtenção de informação após o período contábil, indicando que um ativo estava desvalorizado ao final do período contábil, por montante de perda por desvalorização previamente conhecido;
 - descoberta de fraudes ou erros que demonstram que as demonstrações contábeis estavam incorretas.

Eventos subsequentes que não originam ajustes:

Não devem ser ajustados:

- “a entidade não deve ajustar os valores que são indicadores de condições que surgiram após o período contábil” abrangidos pelas demonstrações contábeis.



Exemplos do CPC 24:

- “declínio do valor justo dos investimentos ocorrido no período compreendido entre o final do período contábil e a data de autorização da emissão das demonstrações. Pois o declínio do valor justo normalmente não se relaciona com a condição dos investimentos no final do período contábil, mas reflete circunstâncias que surgiram no período seguinte. Porém, a divulgação do fato é importante.
- se a entidade declarar dividendos após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, não deve reconhecer esses dividendos como um passivo no final daquele período.

Sobre dividendos ver CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação; CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes; e CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis.”

Autorização

A autorização para emissão das demonstrações contábeis depende da estrutura da administração das entidades, das exigências legais e estatutárias e dos processos e controles na preparação e finalização das demonstrações.

Após a finalização das demonstrações contábeis a Diretoria da entidade examina e autoriza a sua emissão.

Dependendo da estrutura da entidade, a administração ou Diretoria deve submeter as demonstrações contábeis ao Conselho de Administração, ao Comitê de Auditoria e ao Conselho Fiscal. Nesse caso, “consideram-se as demonstrações contábeis autorizadas para emissão quando a Administração autoriza a sua apresentação a tais conselhos ou comitês.

Continuidade

Caso a “administração determinar, após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que pretende liquidar a entidade, ou deixar de operar, ou ainda que não tem alternativa realista senão assim proceder, essa entidade não deve elaborar as demonstrações com base no pressuposto de continuidade.”

O CPC 26 - Apresentação das demonstrações contábeis especifica as divulgações exigidas se:

- as referidas demonstrações contábeis não forem preparadas com base no pressuposto de continuidade; ou
- a administração estiver ciente das incertezas relacionadas a eventos ou condições que possam gerar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade continuar em operação.

Destaque-se que esses eventos e condições que requerem divulgação podem surgir após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis.

Divulgação

O CPC 24 requer a divulgação da data da autorização para emissão das demonstrações contábeis e a indicação de quem forneceu tal autorização.

Se eventualmente os sócios da entidade ou outros tiverem o poder de alterar as demonstrações autorizadas após a sua emissão, a entidade deve divulgar tal fato.

“É importante que todos os usuários e interessados nas demonstrações contábeis tenham essa informação, já que as demonstrações não refletem eventos posteriores a essa data”.

Atualização de divulgações existentes no final do período das demonstrações contábeis:

Se forem recebidas informações sobre condições existentes ao final do período das demonstrações contábeis, a entidade deve atualizar tais informações.

Dependendo da importância para os usuários e interessados, mesmo quando as informações não afetam os valores das demonstrações contábeis, essas informações devem ser atualizadas (exemplo, evidências em contingências passivas). CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

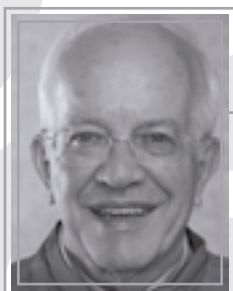
No caso de eventos subsequentes ao período contábil, que não requerem ajustes e são significativos, sua divulgação pode ser importante porque pode influenciar decisões econômicas e outras pelos usuários interessados.

O CPC 24 menciona que a entidade deve divulgar:

- a natureza do evento;
- a estimativa do seu efeito financeiro ou uma declaração que tal estimativa não pode ser feita;
- uma combinação de negócios (CPC 15 - Combinação de Negócios);
- plano de descontinuidade de uma operação;
- compras de ativos importantes;
- classificação de ativos mantidos para venda (CPC 31 - Ativo não Circulante Mantido para Venda);
- alienação de ativos;
- desapropriações de ativos importantes;
- incêndio, por exemplo de uma instalação de produção importante;
- anúncio ou início de uma reestruturação importante (CPC 25);
- transações efetivas ou potenciais relevantes com envolvimento de ações ordinárias;
- alterações extraordinárias nos preços de ativos e nas taxas cambiais;
- alterações de alíquotas de impostos ou legislação tributária com importantes efeitos nos ativos e passivos correntes e diferidos (CPC 32 - Tributos sobre o Lucro);
- novos compromissos e contingências passivas relevantes; e
- início de litígios importantes relativos a eventos após o encerramento das demonstrações contábeis.

Finalizando

As análises e decisões sobre os efeitos dos eventos subsequentes sobre as demonstrações contábeis são, de maneira geral, muito significativas para os gestores da entidade, para os seus proprietários, seus usuários, bem como para outras partes interessadas.



Sérgio Roberto Monello

O contador foi membro da Comissão do Terceiro Setor da Ordem dos Advogados do Brasil - OAB-SP; da Comissão de Cultura e da Melhor Idade do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo - CRCSP; do Comitê de Estudos da Legislação Comparada sobre Filantropia (2009) da OAB-SP; do Comitê de Defesa dos Direitos das Entidades Beneficentes no âmbito da Comissão de Direito do Terceiro Setor (2010/2011), também da OAB-SP; do Conselho Consultivo do Sindicato dos Contabilistas de São Paulo - Sindcont-SP. Na Academia ocupa a Cadeira de nº 29, que tem como Patrono Licurgo do Amaral Campos.

Pronunciamento Técnico-Contábil - CPC 25: Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

Acadêmica Angela Zechinelli Alonso

Como aprender

Nosso objetivo é simplificar a leitura do CPC 25 que trata de Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes para se ter uma melhor fixação de conceitos e aplicabilidade na rotina contábil. Após esse entendimento o CPC 25 deverá ser estudado na íntegra. Todas as informações constam no texto original do CPC.

Atualmente um mapa mental é a melhor maneira de fixar informações pois permite que você capture, desenvolva e compartilhe suas ideias visualmente. Existem vários softwares que auxiliam nessa tarefa. Esse diagrama de mapa mental é voltado para a gestão de informações, de conhecimento e de capital intelectual; para a compreensão e solução de problemas; na memorização e aprendizado; entre outras aplicações práticas. Sugerimos que o leitor elabore um mapeamento com as informações apreendidas. Para isso, após reproduzimos os resumos e exemplos contidos no próprio CPC 25, ao final elaboramos uma ideia de mapa mental para fixação de conteúdo que o leitor pode completar com os conceitos apreendidos.

Objetivo

O objetivo deste Pronunciamento Técnico é estabelecer que sejam aplicados critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões e a passivos e ativos contingentes e que seja divulgada informação suficiente nas notas explicativas para permitir que os usuários entendam a sua natureza, oportunidade e valor.

Passivos

Passivos são obrigações e devem ser reconhecidas no Balanço quando for provável uma saída de recursos. Os exemplos mais comuns são: Fornecedores, Contas a Pagar, Salários a Pagar.

Podemos dizer que um passivo é uma obrigação presente derivada de um fato passado. Chamamos de obrigações legais. Não por conta somente de lei, mas por legislação, contratos ou até mesmo por ser uma obrigação não formalizada mas que não há outra opção realista que não seja liquidar essa obrigação.

Provisão

Este pronunciamento define provisão como passivo de prazo ou valor incertos.

Os passivos derivados de apropriações por competência (accruals) são passivos a pagar por bens ou serviços fornecidos ou recebidos, mas que não tenham sido pagos, faturados ou formalmente acordados com o fornecedor, incluindo valores devidos a empregados (por exemplo, valores relacionados com pagamento de férias ou 13º salário e respectivos encargos). Embora algumas vezes seja necessário estimar o valor ou prazo desses passivos, a incerteza é geralmente muito menor do que nas provisões.

Em alguns países o termo “provisão” é também usado no contexto de itens tais como depreciação, redução ao valor recuperável de ativos e créditos de liquidação duvidosa: estes são ajustes dos valores contábeis de ativos e não são tratados neste Pronunciamento Técnico.

Uma provisão deve ser reconhecida quando:

(a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado;

(b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporem benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e

(c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.

Se essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida e denominamos como Provisão contingente.

As provisões devem ser reavaliadas em cada data de balanço e ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente. Se já não for mais provável que seja necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos futuros para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.

Provisão contingente

Não é contabilizada, sua existência será confirmada apenas pela ocorrência

ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade, ou então, não é provável que uma saída de recursos para liquidar uma obrigação ou o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade.

Se em algumas das avaliações periódicas, uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos se tornou provável, esse passivo deixa de ser contingente e passa a ser uma obrigação, e deverá ser reconhecido.

Ativo contingente

Os ativos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações contábeis, uma vez que pode tratar-se de resultado que nunca venha a ser realizado.

Ativo contingente é um ativo possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade.

Um exemplo é uma reivindicação que a entidade esteja reclamando por meio de processos legais, em que o desfecho seja incerto.

Se for praticamente certo que ocorrerá uma entrada de benefícios econômicos, o ativo e o correspondente ganho são reconhecidos nas demonstrações contábeis do período em que ocorrer a mudança de estimativa. Se a entrada de benefícios econômicos se tornar provável, a entidade divulga o ativo contingente em notas explicativas.

Obrigação presente

Uma obrigação envolve sempre outra parte a quem se deve a obrigação. Não é necessário, porém, saber a identidade da parte a quem se deve a obrigação - na verdade, a obrigação pode ser ao público em geral.

Há necessidade de se obter evidências e exercer julgamento, inclusive com a ajuda de especialistas, para conhecer se há ou não uma obrigação presente a ser reconhecida na data do balanço. Normalmente está muito clara a existência da obrigação presente. Em casos raros - como em um processo judicial, por exemplo -, pode-se discutir tanto se certos eventos ocorreram quanto se esses eventos resultaram em uma obrigação presente. Nesse caso, a entidade deve determinar se a obrigação presente existe na data do balanço ao considerar toda a evidência disponível incluindo, por exemplo, a opinião de peritos. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por eventos após a data do balanço.

Se a obrigação surgir em função de uma exigência legal, chamamos de obrigação legal.

Evento passado

Só se exige o reconhecimento do que já ocorreu até a data do balanço.

Por isso, nenhuma provisão é reconhecida para despesas que necessitam ser incorridas para operar no futuro. Os únicos passivos reconhecidos no balanço da entidade são os que já existem na data do balanço.

São exemplos de tais obrigações:

- As penalidades ou os custos de limpeza de danos ambientais ilegais, que em ambos os casos dariam origem na liquidação a uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos independentemente das ações futuras da entidade.

- De forma similar, a entidade reconhece uma provisão para os custos de descontinuidade de poço de petróleo ou de central elétrica nuclear na medida em que a entidade é obrigada a retificar danos já causados.

- Por outro lado, devido a pressões comerciais ou exigências legais, a entidade pode pretender ou precisar efetuar gastos para operar de forma particular no futuro (por exemplo, montando filtros de fumaça em certo tipo de fábrica). Dado que a entidade pode evitar os gastos futuros pelas suas próprias ações, por exemplo, alterando o seu modo de operar, ela não tem nenhuma obrigação presente relativamente a esse gasto futuro e nenhuma provisão é reconhecida.

Estimativa confiável da obrigação

O uso de estimativas é uma parte essencial da elaboração de demonstrações contábeis e não prejudica a sua confiabilidade. Isso é especialmente verdadeiro no caso de provisões, que pela sua natureza são mais incertas do que a maior parte de outros elementos do balanço. Exceto em casos extremamente raros, a entidade é capaz de determinar um conjunto de desfechos possíveis e, dessa forma, fazer uma estimativa da obrigação que seja suficientemente confiável para ser usada no reconhecimento da provisão.

Mensuração - melhor estimativa

O valor reconhecido como provisão deve ser a melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente na data do balanço.

A melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente é o valor que a entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação na data do balanço ou para transferi-la para terceiros nesse momento.

As estimativas do desfecho e do efeito financeiro são determinadas pelo julgamento da administração da entidade, complementados pela experiência de transações semelhantes e, em alguns casos, por relatórios de peritos independentes. As evidências consideradas devem incluir qualquer evidência adicional fornecida por eventos subsequentes à data do balanço.

Quando a incerteza envolve uma grande população de itens, deve ser

usada a estatística, ponderando-se todos os possíveis desfechos pelas suas probabilidades associadas. A isso damos o nome de “valor esperado”.

Exemplo:

A entidade vende bens com uma garantia segundo a qual os clientes estão cobertos pelo custo da reparação de qualquer defeito de fabricação que se tornar evidente dentro dos primeiros seis meses após a compra. Se forem detectados defeitos menores em todos os produtos vendidos, a entidade irá incorrer em custos de reparação de 1 milhão. Se forem detectados defeitos maiores em todos os produtos vendidos, a entidade irá incorrer em custos de reparação de 4 milhões. A experiência passada da entidade e as expectativas futuras indicam que, para o próximo ano, 75 por cento dos bens vendidos não terão defeito, 20 por cento dos bens vendidos terão defeitos menores e 5 por cento dos bens vendidos terão defeitos maiores. De acordo com o item 24, a entidade avalia a probabilidade de uma saída para as obrigações de garantias como um todo. O valor esperado do custo das reparações é: $(75\% \times 0) + (20\% \times \$ 1 \text{ milhão}) + (5\% \text{ de } \$ 4 \text{ milhões}) = \$ 400.000$.

Exemplo quando for somente um item:

Se a entidade tiver de reparar um defeito grave em uma fábrica importante que tenha construído para um cliente, o resultado individual mais provável pode ser a reparação ter sucesso na primeira tentativa por um custo de \$ 1.000, mas a provisão é feita por um valor maior se houver uma chance significativa de que outras tentativas serão necessárias.

Consequências fiscais da provisão

As consequências fiscais da provisão, e alterações nela, são tratadas pelo Pronunciamento Técnico CPC 32 - Tributos sobre o Lucro.

Valor presente

Quando o efeito do valor do dinheiro no tempo é material, o valor da provisão deve ser o valor presente dos desembolsos que se espera que sejam exigidos para liquidar a obrigação.

A taxa de desconto deve ser a taxa antes dos impostos que reflita as atuais avaliações de mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo e os riscos específicos para o passivo. A taxa de desconto não deve refletir os riscos relativamente aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros tenham sido ajustadas. (Veja-se o Pronunciamento Técnico CPC 12 - Ajuste a Valor Presente).

Quando for utilizado o desconto a valor presente, o valor contábil da provisão aumenta a cada período para refletir a passagem do tempo. Esse aumento deve ser reconhecido como despesa financeira.

Eventos futuros

Os eventos futuros esperados podem ser particularmente importantes ao mensurar as provisões.

Os eventos futuros que possam afetar o valor necessário para liquidar a obrigação devem ser refletidos no valor da provisão quando houver evidência objetiva suficiente de que eles ocorrerão. Por exemplo, quando a promulgação de uma lei é praticamente certa.

Exemplo:

A entidade pode acreditar que o custo de limpar um local no fim da sua vida útil será reduzido em função de mudanças tecnológicas futuras. O valor reconhecido reflete uma expectativa razoável de observadores tecnicamente qualificados e objetivos, tendo em vista toda a evidência disponível quanto à tecnologia que estará disponível no momento da limpeza. Portanto, é apropriado incluir, por exemplo, reduções de custo esperadas associadas com experiência desenvolvida na aplicação de tecnologia existente ou o custo esperado de aplicação da tecnologia existente a uma operação de limpeza maior ou mais complexa da que previamente tenha sido levada em consideração. Porém, a entidade não deve antecipar o desenvolvimento da tecnologia completamente nova de limpeza a menos que isso seja apoiado por evidência objetiva suficiente.

Reembolsos

A obrigação pela qual a entidade esteja conjunta e solidariamente responsável é um passivo contingente, uma vez que se espera que a obrigação seja liquidada pelas outras partes.

Quando se espera que algum ou todos os desembolsos necessários para liquidar uma provisão sejam reembolsados por outra parte, o reembolso deve ser reconhecido quando, e somente quando, for praticamente certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar a obrigação. O reembolso deve ser tratado como ativo separado. O valor reconhecido para o reembolso não deve ultrapassar o valor da provisão.

Na demonstração do resultado, a despesa relativa a uma provisão pode ser apresentada líquida do valor reconhecido de reembolso.

Exemplos:

Reembolsos por intermédio de contratos de seguro, cláusulas de indenização ou garantias de fornecedores).

A outra parte pode reembolsar valores pagos pela entidade ou pagar diretamente os valores.

Aplicações de regra de reconhecimento e de mensuração

a. Perda operacional futura

Provisões para perdas operacionais futuras não devem ser reconhecidas.

b. Contrato oneroso

Se a entidade tiver um contrato oneroso (contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações do contrato excedem os benefícios econômicos que se espera sejam recebidos ao longo do mesmo contrato), a obrigação presente de acordo com o contrato deve ser reconhecida e mensurada como provisão.

Os custos inevitáveis do contrato refletem o menor custo líquido de sair do contrato, e este é determinado com base a) no custo de cumprir o contrato ou b) no custo de qualquer compensação ou de penalidades provenientes do não cumprimento do contrato, dos dois o menor.

Muitos contratos (por exemplo, algumas ordens de compra de rotina) podem ser cancelados sem pagar compensação à outra parte e, portanto, não há obrigação. Outros contratos estabelecem direitos e obrigações para cada uma das partes do contrato. Quando os eventos tornam esse contrato oneroso, o contrato deve ser tratado dentro do alcance deste Pronunciamento Técnico, e existirá um passivo que deve ser reconhecido.

c. Reestruturação

Uma provisão para custos de reestruturação deve ser reconhecida somente quando são cumpridos os critérios gerais de reconhecimento de provisões.

Uma decisão de reestruturação da administração ou da diretoria tomada antes da data do balanço não dá origem a uma obrigação não formalizada na data do balanço, a menos que a entidade tenha, antes da data do balanço:

- (a) começado a implementação do plano de reestruturação; ou
- (b) anunciado as principais características do plano de reestruturação àqueles afetados por ele, de forma suficientemente específica, criando neles expectativa válida de que a entidade fará a reestruturação.

Exemplos:

- (a) venda ou extinção de linha de negócios;
- (b) fechamento de locais de negócios de um país ou região ou a realocação das atividades de negócios de um país ou região para outro;
- (c) mudanças na estrutura da administração, por exemplo, eliminação de

um nível de gerência; e

(d) reorganizações fundamentais que tenham efeito material na natureza e no foco das operações da entidade.

Exige-se divulgação conforme o Pronunciamento Técnico CPC 24 - Evento Subsequente, se a reestruturação for material e se a não divulgação puder influenciar as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis.

Divulgação

Para cada classe de provisão, a entidade deve divulgar:

(a) o valor contábil no início e no fim do período;

(b) provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;

(c) valores utilizados (ou seja, incorridos e baixados contra a provisão) durante o período;

(d) valores não utilizados revertidos durante o período;

(e) o aumento durante o período no valor descontado a valor presente proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer mudança na taxa de desconto;

(f) uma breve descrição da natureza da obrigação e o cronograma esperado de quaisquer saídas de benefícios econômicos resultantes;

(g) uma indicação das incertezas sobre o valor ou o cronograma dessas saídas. Sempre que necessário para fornecer informações adequadas, a entidade deve divulgar as principais premissas adotadas em relação a eventos futuros; e

(h) o valor de qualquer reembolso esperado, declarando o valor de qualquer ativo que tenha sido reconhecido por conta desse reembolso esperado.

Não é exigida informação comparativa.

A menos que seja remota a possibilidade de ocorrer qualquer desembolso na liquidação, a entidade deve divulgar, para cada classe de passivo contingente na data do balanço, uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando praticável:

(a) a estimativa do seu efeito financeiro, mensurada conforme os itens 36 a 52;

(b) a indicação das incertezas relacionadas ao valor ou momento de ocorrência de qualquer saída; e

(c) a possibilidade de qualquer reembolso.

É importante que as divulgações de ativos contingentes evitem dar indicações indevidas da probabilidade de surgirem ganhos.

Quando algumas das informações exigidas não forem divulgadas por não ser praticável fazê-lo, a entidade deve divulgar esse fato.

Resumo

Provisão e passivo contingente

São caracterizados em situações nas quais, como resultado de eventos passados, pode haver uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos futuros na liquidação de: (a) obrigação presente; ou (b) obrigação possível cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade.			
Há obrigação presente que provavelmente requer uma saída de recursos.	Há obrigação possível ou obrigação presente que pode requerer, mas provavelmente não irá requerer, uma saída de recursos.	Há obrigação possível ou obrigação presente cuja probabilidade de uma saída de recursos é remota.	Situação extremamente rara. Uma contingência passiva é originada, porém não pode ser mensurada confiavelmente.
A provisão é reconhecida.	Nenhuma provisão é reconhecida.	Nenhuma provisão é reconhecida.	Nenhuma provisão é reconhecida.
É exigida divulgação para a provisão.	É exigida divulgação para o passivo contingente.	Nenhuma divulgação é exigida.	É exigida divulgação para o passivo contingente.

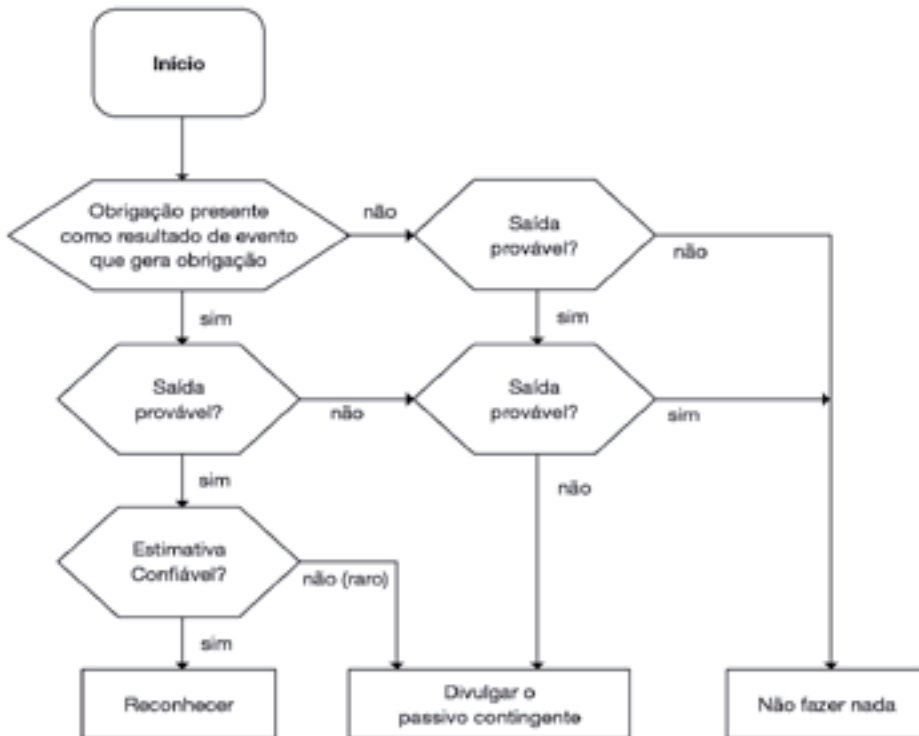
Ativo contingente

São caracterizados em situações nas quais, como resultado de eventos passados, há um ativo possível cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade.		
A entrada de benefícios econômicos é praticamente certa.	A entrada de benefícios econômicos é provável, mas não praticamente certa.	A entrada não é provável.
O ativo não é contingente.	Nenhum ativo é reconhecido.	Nenhum ativo é reconhecido.
	É exigida divulgação.	Nenhuma divulgação é exigida.

Reembolso

São caracterizados em situações nas quais se espera que parte ou todo o desembolso necessário para liquidar a provisão seja reembolsado por outra parte.		
A entidade não tem obrigação em relação à parcela do desembolso a ser reembolsado pela outra parte.	O passivo relativo ao valor que se espera ser reembolsado permanece com a entidade e é praticamente certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar a provisão.	O passivo relativo ao valor que se espera ser reembolsado permanece com a entidade e não é praticamente certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar a provisão.
A entidade não tem passivo em relação ao valor a ser reembolsado.	O reembolso é reconhecido como ativo separado no balanço patrimonial e pode ser compensado contra a despesa na demonstração de resultados. O valor reconhecido para o reembolso esperado não ultrapassa o passivo.	O reembolso esperado não é reconhecido como ativo.
Nenhuma divulgação é exigida.	O reembolso é divulgado juntamente com o valor reconhecido para o desembolso.	O reembolso esperado é divulgado.

Árvore de decisão



Nota: em casos raros, não é claro se há uma obrigação presente. Nesses casos, presume-se que um evento passado dá origem a uma obrigação presente se, levando em consideração toda a evidência disponível, é mais provável que sim do que não que existe obrigação presente na data do balanço.

Exemplos:

Reconhecimento

Todas as entidades dos exemplos encerram suas demonstrações contábeis em 31 de dezembro. Em todos os casos, assume-se que uma estimativa confiável pode ser feita para quaisquer saídas esperadas. Em alguns exemplos, as circunstâncias descritas podem ter resultado em reduções ao valor recuperável de ativos - esse aspecto não é tratado nos exemplos.

As referências cruzadas fornecidas nos exemplos indicam itens do Pronunciamento Técnico que são particularmente relevantes.

As referências sobre a “melhor estimativa” se referem ao montante do valor presente, em que o efeito do valor do dinheiro no tempo é material.

Exemplo 1 - Garantia

Um fabricante dá garantias no momento da venda para os compradores do seu produto. De acordo com os termos do contrato de venda, o fabricante compromete a consertar, por reparo ou substituição, defeitos de produtos que se tornarem aparentes dentro de três anos desde a data da venda. De acordo com a experiência passada, é provável (ou seja, mais provável que sim do que não) que haverá algumas reclamações dentro das garantias.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação - O evento que gera a obrigação é a venda do produto com a garantia, o que dá origem a uma obrigação legal.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação - Provável para as garantias como um todo (ver item 24 do Pronunciamento).

Conclusão - A provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos custos para consertos de produtos com garantia vendidos antes da data do balanço (ver itens 14 e 24 do Pronunciamento).

Exemplo 2A - Terreno contaminado - é praticamente certo que a legislação será aprovada

Uma entidade do setor de petróleo causa contaminação, mas efetua a limpeza apenas quando é requerida a fazê-la nos termos da legislação de um país em particular no qual ela opera. O país no qual ela opera não possui legislação

requerendo a limpeza, e a entidade vem contaminando o terreno nesse país há diversos anos. Em 31 de dezembro de 20X0 é praticamente certo que um projeto de lei requerendo a limpeza do terreno já contaminado será aprovado rapidamente após o final do ano.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação - O evento que gera a obrigação é a contaminação do terreno, pois é praticamente certo que a legislação requeira a limpeza.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação - Provável.

Conclusão - Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos custos de limpeza (ver itens 14 e 22 do Pronunciamento).

Exemplo 2B - Terreno contaminado e obrigação não formalizada

Uma entidade do setor de petróleo causa contaminação e opera em um país onde não há legislação ambiental. Entretanto, a entidade possui uma política ambiental amplamente divulgada, na qual ela assume a limpeza de toda a contaminação que causa. A entidade tem um histórico de honrar essa política publicada.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação - O evento que gera a obrigação é a contaminação do terreno, que dá origem a uma obrigação não formalizada, pois a conduta da entidade criou uma expectativa válida na parte afetada pela contaminação de que a entidade irá limpar a contaminação.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação - Provável.

Conclusão - Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos custos de limpeza (ver itens 10 - a definição de obrigação não formalizada -, 14 e 17 do Pronunciamento).

Exemplo 3 - Atividade de extração de petróleo

Uma entidade opera em uma atividade de extração de petróleo na qual seu contrato de licença prevê a remoção da perfuratriz petrolífera ao final da produção e a restauração do solo oceânico. Noventa por cento dos custos eventuais são relativos à remoção da perfuratriz petrolífera e a restauração dos danos causados pela sua construção, e dez por cento advêm da extração do petróleo. Na data do balanço, a perfuratriz foi construída, mas o petróleo não está sendo extraído.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação - A construção da perfuratriz petrolífera cria uma obrigação legal nos termos

da licença para remoção da perfuratriz e restauração do solo oceânico e, portanto, esse é o evento que gera a obrigação. Na data do balanço, entretanto, não há obrigação de corrigir o dano que será causado pela extração do petróleo.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação - Provável.

Conclusão: Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa de noventa por cento dos custos eventuais que se relacionam com a perfuratriz petrolífera e a restauração dos danos causados pela sua construção (ver item 14 do Pronunciamento). Esses custos são incluídos como parte dos custos da perfuratriz petrolífera. Os dez por cento de custos que são originados a partir da extração do petróleo são reconhecidos como passivo quando o petróleo é extraído.

Exemplo 4 - Política de reembolso

Uma loja de varejo tem a política de reembolsar compras de clientes insatisfeitos, mesmo que não haja obrigação legal para isso. Sua política de efetuar reembolso é amplamente conhecida.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação - O evento que gera a obrigação é a venda do produto, que dá origem à obrigação não formalizada porque a conduta da loja criou uma expectativa válida nos seus clientes de que a loja irá reembolsar as compras.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação - Provável, haja vista que bens, em certa proporção, são devolvidos para reembolso (ver item 24 do Pronunciamento).

Conclusão - Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos custos de reembolso (ver itens 10 - a definição de obrigação não formalizada -, 14, 17 e 24 do Pronunciamento).

Exemplo 5A - Fechamento de divisão - nenhuma implementação antes do fechamento do balanço

Em 12 de dezembro de 20X0, o conselho da entidade decidiu encerrar as atividades de uma divisão.

Antes do fechamento do balanço (31 de dezembro de 20X0), a decisão não havia sido comunicada a qualquer um dos afetados por ela, e nenhuma outra providência havia sido tomada para implementar a decisão.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação - Não há evento que gera obrigação e, portanto, não há obrigação.

Conclusão - Nenhuma provisão é reconhecida (ver itens 14 e 72).

Exemplo 5B - Fechamento de divisão - comunicação/ implementação antes do fechamento do balanço

Em 12 de dezembro de 20X0, o conselho da entidade decidiu encerrar as atividades de uma divisão que produz um produto específico. Em 20 de dezembro de 20X0, um plano detalhado para o fechamento da divisão foi aprovado pelo conselho; cartas foram enviadas aos clientes alertando-os para procurar uma fonte alternativa de fornecimento, e comunicações diversas sobre demissões foram enviadas para o pessoal da divisão.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação - O evento que gera a obrigação é a comunicação da decisão aos clientes e empregados, o que dá origem a uma obrigação não formalizada a partir dessa data, porque cria uma expectativa válida de que a divisão será fechada.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação - Provável.

Conclusão - Uma provisão é reconhecida em 31 de dezembro de 20X0 pela melhor estimativa dos custos de fechamento da divisão (ver itens 14 e 72 do Pronunciamento).

Exemplo 6 - Requerimento legal para a instalação de filtro de fumaça

De acordo com a nova legislação, a entidade é requerida a instalar filtros de fumaça nas suas fábricas até 30 de junho de 20X1. A entidade não fez a instalação dos filtros de fumaça.

(a) Em 31 de dezembro de 20X0, na data do balanço.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação - Não há obrigação porque não há o evento que gera a obrigação mesmo para os custos de instalação dos filtros de fumaça ou para as multas de acordo com a nova legislação.

Conclusão - Nenhuma provisão é reconhecida para os custos de instalação dos filtros de fumaça (ver itens 14 e 17 a 19 do Pronunciamento).

(b) Em 31 de dezembro de 20X1, na data do balanço.

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação - Novamente não há obrigação para os custos de instalação dos filtros de fumaça porque nenhum evento que gera a obrigação ocorreu (a instalação dos filtros). Entretanto, uma obrigação pode surgir do pagamento de multas ou penalidades de acordo com a nova legislação, pois o evento que gera a obrigação ocorreu (a operação da fábrica em não-conformidade com a legislação).

Uma saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação - A avaliação da probabilidade de incorrência de multas e penalidades pela não-

conformidade da operação depende dos detalhes da legislação e da severidade do regime de execução da lei.

Conclusão - Nenhuma provisão é reconhecida para os custos de instalação dos filtros de fumaça.

Entretanto, uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa de quaisquer multas ou penalidades que sejam mais prováveis de serem impostas (ver itens 14 e 17 a 19 do Pronunciamento).

Exemplo 7 - Treinamento para atualização de pessoal como resultado de mudança na tributação do imposto de renda

O governo introduz certo número de mudanças na tributação do imposto de renda. Como resultado dessas mudanças, a entidade do setor financeiro irá necessitar de treinamento para atualização de grande número de seus empregados da área administrativa e de vendas para garantir a conformidade contínua com a regulação bancária. Na data do balanço, nenhum treinamento do pessoal havia sido feito.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação - Não há obrigação porque o evento que gera a obrigação (treinamento para atualização) não foi realizado.

Conclusão - Nenhuma provisão é reconhecida (ver itens 14 e 17 a 19 do Pronunciamento).

Exemplo 8 - Contrato oneroso

Uma entidade opera de maneira lucrativa em uma fábrica arrendada conforme arrendamento operacional. Durante dezembro de 20X0, a entidade transfere suas operações para nova fábrica. O arrendamento da antiga fábrica ainda terá que ser pago por mais quatro anos, não pode ser cancelado e a fábrica não pode ser subarrendada para outro usuário.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação - O evento que gera a obrigação é a assinatura do contrato de arrendamento mercantil, que dá origem a uma obrigação legal.

Uma saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação - quando o arrendamento se torna oneroso, uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos é provável (até que o arrendamento mercantil se torne oneroso, a entidade contabiliza o arrendamento mercantil de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 06 - Operações de Arrendamento Mercantil).

Conclusão - Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos pagamentos inevitáveis do arrendamento mercantil (ver itens 5(c), 14 e 66 do Pronunciamento).

Exemplo 9 - Garantia individual

Em 31 de dezembro de 20X0, a Entidade A dá garantia a certos empréstimos da Entidade B, cuja condição financeira naquele momento é sólida. Durante 20X1, a condição financeira da Entidade B se deteriora, e em 30 de junho de 20X1 a Entidade B entra em processo de recuperação judicial.

Esse contrato atende à definição de contrato de seguro de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 11 - Contratos de Seguro, mas está dentro do alcance do Pronunciamento Técnico CPC 38 -Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, porque também atende à definição de contrato de garantia financeira do Pronunciamento Técnico CPC 38. Se o emissor previamente declarou explicitamente que trata tais contratos como contratos de seguro e tem utilizado a contabilidade aplicável a contratos de seguro, o emissor pode eleger aplicar tanto o CPC 38 quanto o CPC 11 em tais contratos de garantia. O Pronunciamento Técnico CPC 11 permite ao emissor continuar com as suas políticas contábeis existentes para contratos de seguro se determinados requisitos mínimos são atendidos. O Pronunciamento Técnico CPC 11 também permite mudanças em políticas contábeis que atendam a critérios específicos. O exemplo a seguir ilustra uma política contábil que o Pronunciamento Técnico CPC 11 permite e também está em conformidade com os requisitos do Pronunciamento Técnico CPC 38 com relação aos contratos de garantia financeira dentro do alcance do CPC 38.

(a) Em 31 de dezembro de 20X0

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação - O evento que gera a obrigação é a concessão da garantia, que dá origem a uma obrigação legal.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação - Nenhuma saída de benefícios é provável em 31 de dezembro de 20X0.

Conclusão - A garantia é reconhecida pelo valor justo.

(b) Em 31 de dezembro de 20X1

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação - O evento que gera a obrigação é a concessão da garantia, que dá origem a uma obrigação legal.

Uma saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação - Em 31 de dezembro de 20X1, é provável que uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos futuros será requerida para liquidar a obrigação.

Conclusão - A garantia é posteriormente mensurada pelo maior dos seguintes valores: (a) a melhor estimativa da obrigação (ver itens 14 e 23), e (b) o valor inicialmente reconhecido menos, quando apropriado, a amortização acumulada de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 30 - Receitas.

Exemplo 10A - Caso judicial

Após um casamento em 20X0, dez pessoas morreram, possivelmente por resultado de alimentos envenenados oriundos de produtos vendidos pela entidade. Procedimentos legais são instaurados para solicitar indenização da entidade, mas esta disputa o caso judicialmente. Até a data da autorização para a publicação das demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 20X0, os advogados da entidade aconselham que é provável que a entidade não será responsabilizada. Entretanto, quando a entidade elabora as suas demonstrações contábeis para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1, os seus advogados aconselham que, dado o desenvolvimento do caso, é provável que a entidade será responsabilizada.

(a) Em 31 de dezembro de 20X0

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação - Baseado nas evidências disponíveis até o momento em que as demonstrações contábeis foram aprovadas, não há obrigação como resultado de eventos passados.

Conclusão - Nenhuma provisão é reconhecida (ver itens 15 e 16 do Pronunciamento). A questão é divulgada como passivo contingente, a menos que a probabilidade de qualquer saída seja considerada remota (item 86 do Pronunciamento).

(b) Em 31 de dezembro de 20X1

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação - Baseado na evidência disponível, há uma obrigação presente.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação - Provável.

Conclusão - Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa do valor necessário para liquidar a obrigação (itens 14 a 16 do Pronunciamento).

Exemplo 11 - Reparo e manutenção

Alguns ativos necessitam, além de manutenção de rotina, de gastos substanciais a cada período de alguns anos, para reparos ou reformas principais e a substituição de componentes principais. O Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado fornece orientação para a alocação de desembolsos com um ativo aos seus componentes quando esses componentes possuem vidas úteis diferentes ou fornecem benefícios em um padrão diferente.

Exemplo 11A - Custo de reforma - não há requisito legal

Um forno possui um revestimento que precisa ser substituído a cada cinco anos por razões técnicas.

Na data do balanço, o revestimento foi utilizado por três anos.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação
- Não há obrigação presente.

Conclusão - Nenhuma provisão é reconhecida (ver itens 14 e 17 a 19 do Pronunciamento).

O custo de substituição do revestimento não é reconhecido porque, na data do balanço, não há obrigação de substituir o revestimento existente independentemente das ações futuras da companhia - mesmo que a intenção de incorrer no desembolso dependa da decisão da companhia de continuar operando o forno ou de substituir o revestimento. Ao invés de uma provisão ser reconhecida, a depreciação do revestimento leva em consideração o seu consumo, ou seja, é depreciado em cinco anos. Os custos do novo revestimento, quando incorridos, são capitalizados e o consumo de cada novo revestimento é capturado pela depreciação ao longo dos cinco anos subsequentes.

Exemplo 11B - Custo de reforma - há requisito legal

Uma companhia aérea é requerida por lei a vistoriar as suas aeronaves a cada três anos.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação
- Não há obrigação presente.

Conclusão - Nenhuma provisão é reconhecida (ver itens 14 e 17 a 19).

Os custos de vistoria da aeronave não são reconhecidos como provisão pelas mesmas razões de não reconhecimento de provisão para os custos de substituição do revestimento do exemplo 11A.

Mesmo o requisito legal para realizar a vistoria não torna os custos de vistoria um passivo, porque nenhuma obrigação existe para vistoriar a aeronave, independentemente das ações futuras da entidade - a entidade poderia evitar os desembolsos futuros pelas suas ações futuras, por exemplo, mediante a venda da aeronave. Ao invés da provisão ser reconhecida, a depreciação da aeronave leva em consideração a incidência futura de custos de manutenção, ou seja, um valor equivalente aos custos de manutenção esperados é depreciado em três anos.

Divulgação

Três exemplos de divulgações requeridas pelo item 85 do Pronunciamento são fornecidos abaixo.

Exemplo 1 - Garantia

Um fabricante dá garantia no momento da venda aos clientes de suas três linhas de produtos. De acordo com os termos da garantia, o fabricante se responsabiliza pelo reparo ou substituição de itens que não funcionem adequadamente por dois anos a partir da data da venda. Na data do balanço, uma provisão de \$ 60.000 foi reconhecida. A provisão não foi descontada, pois o efeito do desconto não é material. A seguinte informação é divulgada:

Uma provisão de \$ 60.000 foi reconhecida para as reclamações esperadas relativas às garantias de produtos vendidos durante os últimos três anos. Espera-se que a maioria desse desembolso seja incorrida no próximo ano, e a totalidade será incorrida dentro de dois anos após a data do balanço.

Exemplo 2 - Custo de desmontagem

Em 2000, uma entidade envolvida em atividades nucleares reconhece uma provisão para custos de desmontagem de \$ 300 milhões. A provisão é estimada usando a premissa de que a desmontagem irá ocorrer daqui a um período de 60 a 70 anos. Entretanto, há a possibilidade de que a desmontagem não irá ocorrer daqui até o período de 100 a 110 anos, e nesse caso o valor presente dos custos será significativamente reduzido. A informação seguinte é divulgada:

Uma provisão de \$ 300 milhões foi reconhecida para custos de desmontagem. Espera-se incorrer nesses custos entre 2060 e 2070; entretanto, há a possibilidade de que a desmontagem não ocorrerá antes de 2100-2110. Se os custos fossem mensurados baseados na expectativa de que eles não incorreriam até antes de 2100-2110, a provisão seria reduzida para \$ 136 milhões. A provisão foi estimada utilizando a tecnologia hoje existente, a preços correntes, e descontada utilizando a taxa de desconto real de 2% a.a.

Um exemplo é dado a seguir para as divulgações requeridas pelo item 92 em que algumas das informações requeridas não são dadas, pois pode prejudicar seriamente a posição da entidade.

Exemplo 3 - Dispensa de divulgação

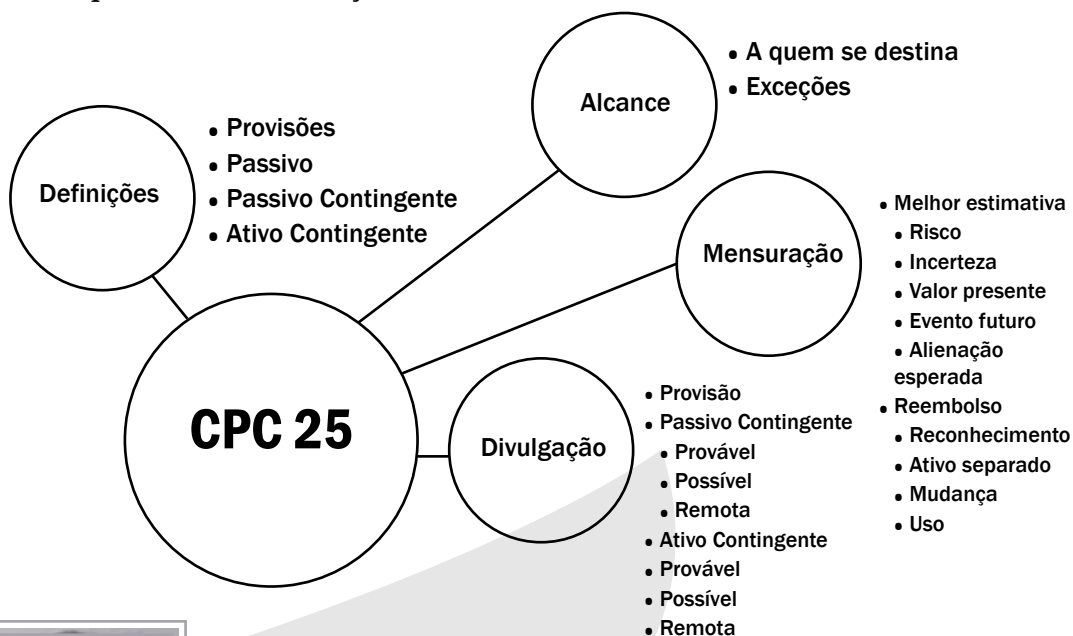
Uma entidade está envolvida em disputa com um concorrente, que está alegando que a entidade infringiu patentes e está reclamando indenização de \$

100 milhões. A entidade reconhece uma provisão pela sua melhor estimativa da obrigação, mas não divulga nenhuma informação requerida pelos itens 84 e 85 do Pronunciamento Técnico. A seguinte informação é divulgada:

Uma ação está em processo contra a companhia relativa a uma disputa com um concorrente que alega que a companhia infringiu patentes e está reclamando indenização de \$ 100 milhões. A informação usualmente requerida pelo Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes não é divulgada porque isso pode prejudicar seriamente o resultado da ação. Os administradores são da opinião de que o processo pode ser concluído de forma favorável à companhia.

Mapa mental do CPC 25

Complete com as definições



Angela Zechinelli Alonso

Contadora, pós-graduada em Auditoria e Controladoria e jornalista. Empresária do setor de Auditoria e Conselheira do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo - CRCSP. Foi presidente do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - Ibracon, na gestão 2002-2004; Conselheira Fiscal do Museu de Artes de São Paulo de 1996 a 2014. Em 2005 foi agraciada com a Medalha Joaquim Monteiro de Carvalho pelo CRCSP. Vencedora do Prêmio Nacional do Conselho Federal de Contabilidade - CFC “História da Contabilidade no Estado de São Paulo”, em 2016. Na Academia ocupa a Cadeira de nº 36, que tem como Patrono Iris Miguel Rotundo.

Pronunciamento Técnico-Contábil - CPC 27: Ativo Imobilizado

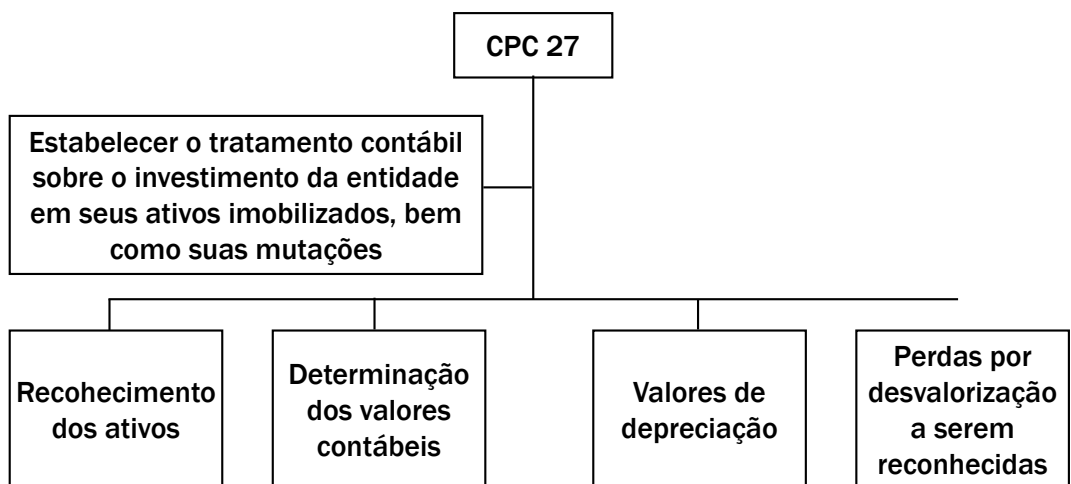
Acadêmico José Donizete Valentina

Introdução

Nesse capítulo abordaremos alguns aspectos quanto ao CPC 27 que trata do Ativo Imobilizado, podendo este ser considerado um dos grupos de maior relevância na análise patrimonial de uma entidade, que independentemente de ser privada ou pública, com fins lucrativos ou sem fins lucrativos, os critérios estabelecidos no CPC 27 deverão ser seguidos quase em sua totalidade e de acordo com suas especificidades, uma vez que os valores desses ativos imobilizados quase sempre são significativos e, conseqüentemente, qualquer variação nas suas mensurações, tanto no que se refere ao valor justo, vida útil, valor residual, valor depreciável, entre outras variáveis, podem ocasionar distorções relevantes no patrimônio da entidade.

Também é importante ressaltar que trataremos de critérios de mensuração para os ativos imobilizados, mas para que qualquer bem possa ser mensurado, parte-se do pressuposto de que a entidade possui controles internos e critérios seguros, quanto ao controle físico desses bens, que deverão estar devidamente identificados, alocados nos seus respectivos centros de custos, ou departamentos da entidade, possuindo procedimentos para o controle das entradas, transferências ou baixas desses bens.

(ver quadro abaixo)



1. Reconhecimento dos ativos

Primeiramente é importante entender o que pode ser considerado como um Ativo Imobilizado e para isso é necessário verificar se este atende aos seguintes requisitos:

- Ser um bem tangível, que possui existência corpórea, tais como imóveis, edificações, máquinas, equipamentos etc., diferente de um direito autoral, que é de caráter intelectual e conseqüentemente intangível, o que não se enquadraria como um ativo imobilizado.
- Ser um bem de uso, necessário para o exercício do objeto social da entidade e que gere benefícios para a mesma, podendo também ser alugado para terceiros; com isso esse bem poderá ser necessário para ela produzir, comercializar ou prestar serviços, diretamente ou indiretamente ligado a esses departamentos.
- Que a entidade possua a propriedade ou inclusive os direitos decorrentes de operações que transfiram para ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.
- Que possua valor significativo, ficando a critério da entidade determinar qual será esse valor significativo.
- Que se espere ser utilizado por mais de um período, entendido como exercício social ou período superior a 12 meses.

É importante ressaltar que o CPC 27 também menciona que pode ser adequado registrar determinados itens não materiais no imobilizado e aplicar sobre os mesmos os critérios do imobilizado pelo valor global.

O custo de um item de ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se:

- For provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade (exceção para os itens de natureza ambiental);
- O custo do item puder ser mensurado confiavelmente.

A entidade avalia segundo esse princípio de reconhecimento todos os seus custos de ativos imobilizados no momento em que eles são incorridos. Esses custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do ativo imobilizado e os custos incorridos posteriormente para renová-lo, substituir suas partes, ou dar manutenção ao mesmo.

Este Pronunciamento ressalta que a determinação dos itens que deverão ser considerados como Ativo Imobilizado depende do julgamento de quem irá fazer essa classificação, sendo carregado de uma boa dose de subjetividade, fazendo com que a experiência e o conhecimento do profissional faça muita diferença; algumas vezes itens de pequeno valor, mas com durabilidade superior a um período, são necessários de serem imobilizados, uma vez que os mesmos sejam partes importantes para o funcionamento de uma máquina ou equipamento, sendo relevante para isso entender o conceito de “Conjunto”, que se aplica a bens compostos por diversas partes, que sem estas o bem não teria funcionalidade, pois embora sejam itens adquiridos individualmente, eles integram o conjunto de outros itens. Como exemplo, podemos citar as poltronas de um cinema e as partes de uma central de ar condicionado.

2. Determinação dos valores contábeis

Vejamos alguns elementos da mensuração dos custos que devem ser observados:

- a. Custo Inicial - Uma vez que o item analisado atenda requisitos previstos e seja mensurado pelo seu valor de custo, considerando também o preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos incidentes sobre a compra não reembolsáveis, após a dedução dos descontos comerciais e abatimentos obtidos, também os demais custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e nas condições necessárias para funcionamento. A estimativa inicial dos custos de desativar e remover o item e de restauração do local no qual está localizado, cuja obrigação uma entidade incorre, seja quando o item é adquirido, ou por ter usado o mesmo durante determinado período para finalidades diferentes da produção.
- b. Custo Subsequente - Os custos subsequentes muitas vezes ocorrem quanto há a necessidade de inspeções, reparos ou manutenção de um determinado bem do ativo imobilizado, já que muitas vezes isso se faz necessário para que esse item possa atingir a funcionalidade pretendida.

Mas é importante saber distinguir quais custos devem ser incorporados e

quais não devem ser incorporados ao ativo imobilizado. Vejamos, a seguir, algumas informações importantes:

O que deve ser incorporado

- Custos de benefícios aos empregados
- Custos de preparação do local
- Custos iniciais de frete e de manuseamento
- Custos de instalação e montagem
- Custos com testes para verificar se o ativo está funcionando corretamente

O que não deve ser incorporado

- Custos de abertura de nova instalação
- Custos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais)
- Custos da transferência das atividades para novo local ou para nova categoria de clientes (incluindo custos de treinamento)
- Custos administrativos e outros custos indiretos.

Quanto ao custo de ativo construído pela própria empresa, este é determinado utilizando-se os mesmos princípios de ativo adquirido. Se a entidade produz ativos idênticos para venda no curso normal de suas operações.

Importante ressaltar que o reconhecimento do custo de um item termina quando todas as condições de funcionamento pretendidas para esse item já foram atendidas.

Quanto à Mensuração do Custo

Considerando-se que a mensuração do custo é a determinação do valor gasto em bens ou serviços, necessários para produção de outro bem ou serviço, podendo estes ser diretos ou indiretos, torna-se necessário possuir critérios alinhados às normas técnicas vigentes em nosso País, nesse sentido o CPC 27 é muito esclarecedor e determina:

- Que o custo de um item de ativo imobilizado é equivalente ao preço a vista na data do reconhecimento e se o prazo de pagamento exceder os prazos normais de crédito, a diferença entre o preço equivalente a vista e o total dos pagamentos deve ser reconhecida como despesa com juros durante o período.
- Quando um ativo imobilizado pode ser adquirido por meio de permuta por ativo não monetário, ou conjunto de ativos monetários e não monetários. Os ativos objetos de permuta podem ser de mesma natureza ou de naturezas

diferentes. O custo de tal item do ativo imobilizado é mensurado pelo valor justo a não ser que:

- a. a operação de permuta não tenha natureza comercial, ou,
- b. o valor justo do ativo recebido e do ativo cedido não possam ser mensurados com segurança. Se o ativo adquirido não for mensurável ao valor justo, seu custo é determinado pelo valor contábil do ativo cedido. O valor contábil de um item do ativo imobilizado pode ser reduzido por subvenções governamentais de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 07 - Subvenção e Assistência Governamentais.

Muitas vezes faz-se necessária a mensuração de um ativo imobilizado após seu reconhecimento inicial já ter ocorrido, mas considera-se que este não reflete mais o valor justo de um determinado bem, precisando que o valor justo desse bem seja mensurado confiavelmente em determinada data, podendo esse ser realizado, se permitido por lei, pelo seu valor reavaliado, pelo qual este será apurado considerando o valor justo à data da reavaliação menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas subseqüentes, sendo obrigatório:

- Que a mesma seja realizada com suficiente regularidade, visando a não permitir diferenças significativas entre o valor escriturado e o valor justo.
- Que a frequência das reavaliações, se permitidas por lei, depende das mudanças dos valores justos do ativo imobilizado que está sendo reavaliado.
- Se um item do ativo permanente imobilizado for reavaliado, toda a classe do ativo permanente imobilizado a qual esse ativo pertence deve, também, ser reavaliada, evitando assim que ocorram reavaliações seletivas de ativos e a divulgação de montantes nas demonstrações contábeis que sejam uma combinação de custos e valores em datas diferentes. Porém, também segundo o Pronunciamento, uma classe de ativos pode ser reavaliada de forma rotativa desde que a reavaliação da classe de ativos seja concluída em curto período e desde que as reavaliações sejam mantidas atualizadas, com isso não há como reavaliar apenas uma máquina da produção, torna-se necessário que todas as máquinas, incluídas na mesma classe, sejam também reavaliadas periodicamente. São exemplos de classes individuais segundo o Pronunciamento:

(a) terrenos;

(b) terrenos e edifícios;

(c) máquinas;

(d) navios;

(e) aviões;

(f) veículos a motor;

- (g) móveis e utensílios; e
- (h) equipamentos de escritório.

3. Valores de Depreciação

O correto reconhecimento da depreciação de um bem na elaboração das demonstrações contábeis é de grande relevância, uma vez que quaisquer distorções quanto aos critérios adotados podem trazer variações significativas no resultado econômico das entidades, fazendo-se necessário a normatização dos principais critérios para realização da depreciação, vejamos o que diz o CPC 27 quanto a isso:

- A depreciação de cada parte que possua custo significativo de um item do ativo permanente imobilizado deve ser depreciada separadamente, sendo o custo de depreciação em cada período reconhecido no resultado do período.
- O valor depreciável de um ativo deve ser distribuído em uma base sistemática em toda sua vida útil. Conforme a entidade deprecia separadamente alguns componentes de um item do ativo imobilizado, também deprecia separadamente o remanescente do item. Esse remanescente consiste em componentes de um item que não são individualmente significativos. Se a entidade possui expectativas diferentes para essas partes, técnicas de aproximação podem ser necessárias para depreciar o remanescente de forma que represente fidedignamente o padrão de consumo e/ou a vida útil desses componentes.
- A entidade pode escolher depreciar separadamente os componentes de um item que não tenham custo significativo em relação ao custo total do item.
- A despesa de depreciação de cada período deve ser reconhecida no resultado, a menos que seja incluída no valor contábil de outro ativo.
- A depreciação do período deve ser normalmente reconhecida no resultado. No entanto, por vezes os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, a depreciação faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil.
- O método de depreciação utilizado deve estar em conformidade com o padrão da previsão de consumo em relação aos benefícios econômicos proporcionados por esses ativos.
- Que o método de depreciação utilizado pela entidade deve estar de acordo com o modelo de previsão de consumo dos benefícios econômicos do ativo.
- O bem deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, a mudança deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil, segundo o CPC 23 - Políticas

Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

- A depreciação de um ativo deve cessar quando:
 - a. Na data em que o ativo é classificado como mantido para venda (CPC 31 - Ativo-Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada) ou,
 - b. Na data em que o ativo é baixado, o que ocorrer primeiro. Portanto, a depreciação não cessa quando o ativo se torna ocioso ou é retirado do uso normal, a não ser que o ativo esteja totalmente depreciado. No entanto, de acordo com os métodos de depreciação pelo uso, a despesa de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção.
 - Vários métodos de depreciação podem ser utilizados para apropriar de forma sistemática o valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem:
 - a. O método da linha reta, que resulta em despesa constante durante a vida útil do ativo, caso o seu valor residual não se altere;
 - b. O método dos saldos decrescentes, que resulta em despesa decrescente durante a vida útil do ativo;
 - c. O método de unidades produzidas, que resulta em despesa baseada no uso ou produção esperados.

4. Perdas por desvalorização a serem reconhecidas

Considerando que um bem pode ter parte do seu valor como irrecuperável, a entidade deverá para esse caso aplicar o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Esse Pronunciamento determina como a entidade deve revisar o valor contábil de seus ativos, como definir o seu valor recuperável e quando reconhecer ou reverter perda por redução ao valor recuperável. Nota-se que a gestão de um ativo imobilizado é bem trabalhosa e criteriosa, uma vez que necessita de um monitoramento constante de processos e critérios internos bem definidos, porque sem isso, fica impossível demonstrar corretamente qual é o ativo imobilizado de uma entidade em suas demonstrações contábeis, ressaltando que essa gestão extrapola simplesmente os limites burocráticos ou técnicos, uma vez que reflete de forma econômica na entidade e também pode colocar em risco a sua continuidade, nesse sentido se recomenda sempre, uma especial atenção para esse Pronunciamento. A redução a valor recuperável de um ativo evita que este seja demonstrado nos balanços patrimoniais das entidades em valor acima daquele que de fato é o seu valor recuperável, o que podemos considerar não apenas como um ajuste técnico, mais com um ajuste gerencial, uma vez que as demonstrações contábeis devem de fato refletir a situação patrimonial de uma entidade e nunca ser apenas uma ficção, o que também estaria distorcendo sua legalidade.

Quanto à baixa de bens do ativo imobilizado, o CPC 27 determina que:

- O ativo deve ser baixado no momento da alienação ou quando não seja esperado nenhum tipo de benefício econômico futuro decorrente do uso ou da alienação desse ativo.
- De acordo com o normativo, esses ganhos e perdas devem ser reconhecidos no resultado do período, sendo vedado o reconhecimento dos ganhos no resultado operacional da entidade. Entretanto, a entidade que, durante as suas atividades operacionais, normalmente vende itens do ativo imobilizado que eram mantidos para aluguel a terceiros deve transferir tais ativos para o estoque pelo seu valor contábil quando os ativos deixam de ser alugados e passam a ser mantidos para venda. Passam a ser considerados, daí para a frente, como estoques e se sujeitam aos requisitos do CPC 16 - Estoques.
- Se, de acordo com o princípio do reconhecimento do ativo imobilizado, a entidade reconhecer no valor contábil de um item do ativo imobilizado o custo de substituição de parte do item, deve baixar o valor contábil da parte substituída, independentemente de a parte substituída estar sendo depreciada separadamente ou não.
- Se a apuração desse valor contábil não for praticável para a entidade, esta pode utilizar o custo de substituição como indicador do custo da parcela substituída na época em que foi adquirida ou construída.
- Existem várias formas de alienação de um item do ativo imobilizado (p. ex., venda, CPC 27 Arrendamento Mercantil Financeiro ou Doação). Para determinar a data da alienação do item, a entidade deve aplicar os critérios do Pronunciamento Técnico CPC 30 - Receitas para reconhecer a receita advinda da venda de bens. O Pronunciamento Técnico CPC 06 - Operações de Arrendamento Mercantil aplica-se à alienação em operação de venda e *leasebac* (retroarrendamento).
- Os ganhos ou perdas decorrentes da baixa de um item do ativo imobilizado devem ser determinados pela diferença entre o valor líquido da alienação, se houver, e o valor contábil do item.
- A importância a receber pela alienação de um item do ativo imobilizado deve ser reconhecida inicialmente pelo seu valor justo. Se esse pagamento for a prazo, a remuneração recebida deve ser reconhecida inicialmente pelo valor equivalente a vista (ver os Pronunciamentos Técnicos CPC 12 - Ajuste a Valor Presente e CPC 08 - Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários). A diferença entre o valor nominal da remuneração e seu valor presente deve ser reconhecida como receita de juros, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 30 - Receitas, refletindo o efetivo rendimento do valor a receber.

Quanto à divulgação dos ativos imobilizados nas demonstrações contábeis o CPC 27 devem ser destacadas:

- a. Critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto;
- b. Os métodos de depreciação utilizados;
- c. As vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas;
- d. O valor contábil bruto e a depreciação acumulada (mais as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas) no início e no final do período; e
- e. A conciliação do valor contábil no início e no final do período demonstrando:
 - o adições;
 - o ativos classificados como mantidos para venda ou incluídos em um grupo classificados como mantidos para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada e outras baixas;
 - o Aquisições por meio de combinações de negócios;
 - o Aumentos ou reduções decorrentes de reavaliações nos termos dos itens 31, 39 e 40 e perdas por redução ao valor recuperável de ativos reconhecidas ou revertidas diretamente no patrimônio líquido de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos;
 - o Provisões para perdas de ativos, reconhecidas no resultado, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos;
 - o Reversão de perda por redução ao valor recuperável de ativos, apropriada no resultado, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos;
 - o Depreciações;
 - o Variações cambiais líquidas geradas pela conversão das demonstrações contábeis da moeda funcional para a moeda de apresentação, incluindo a conversão de uma operação estrangeira para a moeda de apresentação da entidade; e
 - o Outras alterações. As demonstrações contábeis também devem divulgar:
 - i. *a existência e os valores contábeis de ativos cuja titularidade é restrita, como os ativos imobilizados formalmente ou na essência oferecidos como garantia de obrigações e os adquiridos mediante operação de leasing conforme o Pronunciamento Técnico CPC 06 - Operações de Arrendamento Mercantil;*

- ii. o valor dos gastos reconhecidos no valor contábil de um item do ativo imobilizado durante a sua construção;*
- iii. o valor dos compromissos contratuais advindos da aquisição de ativos imobilizados; e*
- iv. se não for divulgada separadamente no corpo da demonstração do resultado, o valor das indenizações de terceiros por itens do ativo imobilizado que tenham sido desvalorizados, perdidos ou abandonados, incluído no resultado.*

Com o advento da Lei nº11.638/2009 passou a existir maior subjetividade no julgamento para determinação dos métodos de depreciação e das estimativas de vida útil dos ativos, necessitando para isso que prevaleça sempre a Subjetividade Responsável, uma vez que a mesma deverá ser revestida da técnica de das bases legais vigentes e nesse sentido é que a divulgação ao usuário das bases utilizadas e das informações relevantes para melhor entendimento desses usuários ,além de proporcionar maior credibilidade e transparência para as demonstrações contábeis.



José Donizete Valentina

Empresário da Contabilidade, diretor do Grupo Provec-tor Soluções Integradas, foi diretor do Sindicato dos Contabilistas de Campinas - Sindcon Campinas e coordenador de pós-graduação de Controladoria e Finanças do Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial de Campinas - Senac Campinas. Atualmente é vice-presidente de Administração e Finanças do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo - CRCSP, gestão 2018-2019. Na Academia ocupa a Cadeira de nº 10, que tem como Patrono Hironel Simões Luders.

Pronunciamento Técnico-Contábil - CPC 32: Tributos sobre Lucro

Acadêmico Mauro Fernando Gallo

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, ao publicar o Pronunciamento Técnico CPC 32, teve por objetivo explanar como devem ser tratados contabilmente os tributos incidentes sobre o lucro tributável, sejam eles impostos - mesmo os retidos na fonte -, ou contribuições, quer sejam nacionais ou estrangeiras. Tais tributos compreendem tanto os devidos pela própria entidade quanto os devidos por suas controladas e coligadas, ou até mesmo por um empreendimento do qual a empresa participe em conjunto com outra(s) empresa(s), como, por exemplo, uma *joint-venture*.

O mais importante no caso é estabelecer como se efetuará a contabilização de todos os tributos incidentes sobre o lucro, bem como a escrituração dos seus efeitos fiscais atuais e futuros, considerando a liquidação ou recuperação futura do valor contábil, tanto dos ativos e dos passivos constantes do balanço patrimonial de uma entidade, quanto das operações e/ou outros eventos do período atual registrados nas demonstrações contábeis da entidade. Devem-se levar em consideração as definições estabelecidas no Pronunciamento, com seus significados especificados, tais como:

“Resultado contábil é o lucro ou prejuízo para um período antes da dedução dos tributos sobre o lucro.

Lucro tributável (prejuízo fiscal) é o lucro (prejuízo) para um período, determinado de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades tributárias, sobre o qual os tributos sobre o lucro são devidos (recuperáveis).

Despesa tributária (receita tributária) é o valor total incluído na determinação do lucro ou prejuízo para o período relacionado, com o tributo sobre o lucro corrente ou diferido.

Tributo corrente é o valor do tributo devido (recuperável) sobre o lucro tributável (prejuízo fiscal) do período.

Passivo fiscal diferido é o valor do tributo sobre o lucro devido em período futuro, relacionado às diferenças temporárias tributáveis.

Ativo fiscal diferido é o valor do tributo sobre o lucro recuperável em período futuro, relacionado a:

(a) diferenças temporárias dedutíveis;

(b) compensação futura de prejuízos fiscais não utilizados, e

(c) compensação futura de créditos fiscais não utilizados.

Diferença temporária é a diferença entre o valor contábil de ativo ou passivo no balanço e sua base fiscal. As diferenças temporárias podem ser tanto:

(a) diferença temporária tributável, a qual é a diferença temporária que resulta em valores tributáveis para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) de períodos futuros quando o valor contábil de ativo ou passivo é recuperado ou liquidado; ou

(b) diferença temporária dedutível, a qual é a diferença temporária que resulta em valores que são dedutíveis para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) de futuros períodos quando o valor contábil do ativo ou passivo é recuperado ou liquidado.

Base fiscal de ativo ou passivo é o valor atribuído àquele ativo ou passivo para fins fiscais.”

O reconhecimento inicial de um ativo ou passivo poderá gerar uma diferença temporária, bastando para tanto que a totalidade ou parte do custo desse respectivo ativo não seja dedutível do ponto de vista fiscal. Assim, a metodologia da contabilização a ser utilizada para tal diferença temporária dependerá da natureza da operação que determinou o reconhecimento inicial do correspondente ativo ou passivo.

A entidade deve reconhecer um ativo ou passivo fiscal diferido, sempre que seja provável que a liquidação ou recuperação de valores implique no pagamento de montantes maiores ou menores de tributos sobre o lucro no futuro, e que não ocorreria se a liquidação ou recuperação acima não implicasse em efeitos fiscais.

Deve ser considerada como base fiscal de um ativo a importância dedutível para fins fiscais dos benefícios econômicos tributáveis, obtidos pela entidade ao

recuperar o valor contábil do respectivo ativo. Caso os benefícios econômicos não sofram tributação, a base fiscal do correspondente ativo será seu valor contábil.

Da mesma forma, deve ser considerada como base fiscal de um passivo o seu valor contábil deduzido de qualquer importância dedutível para fins fiscais, relativo a tal passivo em períodos futuros. Em se tratando de receita recebida antecipadamente, o seu valor contábil será a base fiscal do passivo resultante deduzido das importâncias da receita que não serão tributáveis em períodos futuros.

Há itens que apesar de não serem reconhecidos como ativos ou passivos no balanço patrimonial da entidade possuem base fiscal, como é o caso dos gastos com pesquisa, os quais são reconhecidos como despesa, afetando a apuração do lucro contábil do período, porém tais gastos poderão não ser dedutíveis na apuração do lucro tributável ou prejuízo fiscal no próprio período em que ocorreram, podendo ser deduzidos em períodos posteriores.

Desta forma, a diferença existente entre a base fiscal dos gastos com pesquisas - ou seja, o montante dos gastos que o fisco permite deduzir em períodos futuros - e o valor contábil zero representará uma diferença temporária dedutível, a qual representa um ativo fiscal diferido.

Convém observar também que serão geradas diferenças temporárias quando a despesa ou receita incluída no lucro contábil de um determinado período na realidade for considerada somente no lucro tributável de um período diferente, abrangendo tanto os tributos correntes quanto os diferidos.

Assim, deve-se entender como tributos correntes aqueles correspondentes aos períodos correntes e anteriores, sendo que o montante ainda não pago deverá ser reconhecido como uma obrigação a pagar no passivo. Caso a importância paga correspondente aos períodos corrente e anteriores seja superior ao montante efetivamente devido em tais períodos, a diferença paga a maior deverá ser registrada como um direito no ativo.

Também deve ser reconhecido como um direito no ativo o valor dos tributos correspondentes a um prejuízo fiscal que possa ser compensado como benefício nos tributos do período corrente, mas relativo a períodos anteriores, conforme ocorre nas apurações pelo lucro real. No caso de utilização do prejuízo fiscal na recuperação de tributo corrente de período anterior, a entidade deve reconhecer o respectivo benefício como um ativo no período de ocorrência do prejuízo fiscal, tendo em conta que a entidade receberá o benefício e que o mesmo pode ser corretamente mensurado.

Os prejuízos fiscais e os créditos fiscais não utilizados devem ser reconhecidos como um ativo fiscal diferido, desde que haja a probabilidade de tais valores serem deduzidos dos lucros tributáveis futuros.

As entidades poderão, ao final de cada período de apresentação das demonstrações contábeis, reavaliar os ativos fiscais não reconhecidos. Desta forma, supondo que a entidade não tenha reconhecido um determinado ativo fiscal diferido, caso passe a apresentar a probabilidade de lucros tributáveis futuros poderá reconhecer o respectivo ativo fiscal diferido que não havia sido reconhecido anteriormente.

É importante salientar que os valores dos tributos correntes sobre o lucro, quer sejam registrados no passivo ou no ativo e correspondentes aos períodos corrente e anteriores, devem ser apurados mediante a utilização das alíquotas de cada tributo, de acordo com a legislação fiscal vigente no final do período em que os tributos estejam sendo reportados.

Não se pode esquecer que há também diferenças temporárias entre o valor contábil de um ativo ou passivo e sua base fiscal, podendo tais diferenças serem tributáveis ou dedutíveis.

Desta forma, enquadram-se como diferenças temporárias tributáveis aquelas que implicarão em importâncias a serem tributáveis futuramente, ao ocorrer a recuperação ou liquidação do respectivo valor contábil de um ativo ou passivo.

Por outro lado, consideram-se diferenças temporárias dedutíveis aquelas que implicarão em importâncias dedutíveis na determinação do lucro tributável ou prejuízo fiscal de períodos futuros, ao ocorrer a recuperação ou liquidação do correspondente valor contábil de um ativo ou passivo.

Há situações que permitem ou exigem que alguns ativos sejam contabilizados ao valor justo, ou, ainda, a legislação fiscal pode permitir que sejam reavaliados. Há países em que a reavaliação ou uma nova mensuração de um ativo ao valor justo impacta o lucro tributável ou o prejuízo fiscal do período corrente; assim, a base fiscal do ativo fica ajustada e não gera diferença temporária.

Porém, há países em que a reavaliação ou uma nova avaliação de um ativo não causa impacto no lucro tributável no período corrente; desse modo, a base fiscal do correspondente ativo não é ajustada. Nos períodos futuros, a recuperação do valor contábil implicará em um fluxo de benefícios econômicos tributáveis para a entidade, de maneira que o montante dedutível em termos fiscais será diferente do valor dos benefícios econômicos.

Desta forma, a importância apurada como diferença entre o valor contábil do ativo reavaliado e sua base fiscal se constitui em diferença temporária, originando um ativo ou passivo fiscal diferido, mesmo que a entidade não pretenda alienar o respectivo ativo.

Os passivos fiscais diferidos serão reconhecidos para todas as diferenças temporárias tributáveis, desde que não sejam oriundos do reconhecimento ini-

cial de ágio na expectativa de rentabilidade futura, resultando o denominado *goodwill*, ou, ainda, pelo reconhecimento inicial de ativo ou passivo por transação que não seja uma combinação de negócios, e que, no momento da transação, não altera nem o lucro contábil, nem o lucro tributável ou o prejuízo fiscal.

No entanto, são reconhecidos os passivos fiscais diferidos oriundos de diferenças temporárias tributáveis, correspondentes ao ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura, ou seja, o *goodwill*, desde que não sejam obtidos pelo reconhecimento inicial da expectativa de rentabilidade futura; assim sendo, o *goodwill* deve ser mensurado de forma residual.

Porém, devem ser reconhecidas como um passivo fiscal diferido as diferenças temporárias tributáveis correspondentes a investimentos em controladas, coligadas e filiais, bem como a interesses em empreendimentos controlados conjuntamente. Ocorre uma diferença temporária quando o valor contábil desses investimentos corresponde à participação do investidor ou da controladora nos ativos líquidos da controlada, coligada, filial, ou empresa investida, considerando que o valor do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura torna-se diferente da base fiscal, isto é, o custo de aquisição do investimento ou interesse.

Deve-se salientar que as demonstrações contábeis consolidadas podem apresentar a diferença temporária com valor diverso da associada àquele investimento constante das demonstrações contábeis separadas da empresa controladora, caso esta registre o investimento nas suas demonstrações contábeis separadamente pelo preço de custo ou valor reavaliado.

O passivo fiscal diferido deve ser reconhecido pela entidade no caso de todas as diferenças temporárias tributáveis associadas com investimentos em controladas, coligadas, filiais e participações em empreendimentos sob controle conjunto, exceto se ambas as seguintes condições ocorrerem conjuntamente: (i) se o investidor, o empreendedor, ou a empresa controladora tiver capacidade de controlar a periodicidade da reversão da diferença temporária, e (ii) se, provavelmente, a diferença temporária não se reverter em futuro previsível.

O ativo fiscal diferido deve ser reconhecido pela entidade no caso de todas as diferenças temporárias dedutíveis geradas pelos investimentos em controladas, coligadas, filiais e participações em empreendimentos sob controle conjunto - joint venture -, somente se a citada diferença temporária for revertida em futuro previsível e houver lucro tributável disponível para que a tal diferença temporária seja utilizada.

Em sua maioria, os ativos e passivos fiscais diferidos têm origem nos casos em que a receita ou as despesas fazem parte da apuração do lucro contábil do período, porém, no que se refere ao lucro tributável ou prejuízo fiscal, partici-

pam da apuração em período diferente, devendo-se reconhecer o tributo diferido correspondente no resultado.

Poderá haver alteração no valor contábil de ativos e passivos diferidos, mesmo sem a ocorrência de variações no valor das diferenças temporárias correspondentes, em razão de: variação na alíquota do tributo ou da legislação fiscal, reavaliação da possibilidade de recuperação dos ativos fiscais diferidos, ou, até mesmo, alteração da forma esperada de recuperação do respectivo ativo.

Visando esclarecer bem o funcionamento e apuração de um passivo fiscal diferido, demonstramos a seguir o exemplo constante do Pronunciamento CPC 32, a saber:

“Um ativo que tenha custado \$150 está com o valor contábil de \$ 100 por ter sido depreciado contabilmente em \$ 50. Mas a depreciação acumulada para fins fiscais é \$ 90 e a alíquota do tributo sobre o lucro é de 25%.

A base fiscal do ativo é \$ 60 (custo de \$150, menos a depreciação fiscal acumulada de \$ 90). Para recuperar o valor contábil de \$100, a entidade deve obter renda tributável de \$ 100, mas somente poderá deduzir a depreciação para fins fiscais de \$ 60. Consequentemente, a entidade pagará tributos sobre o lucro no valor de \$ 10 (\$40 a 25%) quando ela recuperar o valor contábil do ativo. A diferença entre o valor contábil de \$ 100 e a base fiscal de \$ 60 é a diferença temporária tributável de \$ 40. Portanto, a entidade deve reconhecer um passivo fiscal diferido de \$ 10 (\$ 40 a 25%), representando o tributo sobre o lucro que ela pagará quando recuperar o valor contábil do ativo.”

No caso dos ativos fiscais diferidos, estes serão reconhecidos para todas as diferenças temporárias dedutíveis, desde que haja probabilidade de existência de lucro tributável que possibilite a utilização da diferença temporária dedutível, desde que tal ativo fiscal diferido não seja oriundo do reconhecimento inicial de ativo ou passivo de uma transação correspondente à combinação de negócios ou que, no momento da transação, não afete nem o lucro contábil, nem o lucro tributável ou o prejuízo fiscal.

As diferenças temporárias dedutíveis oriundas de investimentos em subsidiárias, filiais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos de uma entidade serão reconhecidas como ativo fiscal diferido, desde que seja provável que tal diferença temporária possa ser revertida em um futuro previsível, e que haverá lucro tributável disponível para utilização da diferença temporária.

O potencial benefício para uma entidade, na compensação de seus prejuízos fiscais contra o lucro de outra atividade adquirida ou outros ativos fiscais diferidos, muitas vezes não atende aos critérios necessários para o reconhecimento em separado na combinação de negócios contabilizada inicialmente, porém poderá ser efetuada subseqüentemente. Assim sendo, a entidade terá que reconhecer os benefícios correspondentes ao tributo diferido adquirido realizado após a combinação de negócios.

Caso o valor contábil do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura - o *goodwill* -, for oriundo de uma combinação de negócios menor que sua base fiscal, a diferença gerará um ativo fiscal diferido. Tal ativo fiscal diferido oriundo do reconhecimento inicial do ágio deverá ser reconhecido na contabilização de uma combinação de negócios, desde que seja provável que haja disponibilidade de lucro tributável para utilização da diferença temporária dedutível.

Há países onde as autoridades tributárias não permitem a diminuição no valor contábil do ágio gerado pela expectativa de rentabilidade futura - o *goodwill* -, a título de despesa dedutível na mensuração do lucro tributável ou prejuízo fiscal. Igualmente, há países em que, no caso de a controlada vender sua atividade empresarial subjacente, o valor do *goodwill* não tem permissão de dedutibilidade, fazendo com que sua base fiscal resulte em zero. Desta forma, a diferença entre o valor contábil do *goodwill* e sua base fiscal zero constitui-se em uma diferença temporária tributável.

Convém salientar que este Pronunciamento não autoriza o reconhecimento de passivo fiscal diferido, devido ao fato de que o *goodwill* é mensurado residualmente e tal procedimento implicaria em aumento do valor contábil do ágio oriundo da expectativa de rentabilidade futura, ou seja, o *goodwill*.

Os passivos fiscais diferidos que não sejam oriundos do reconhecimento inicial do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura devem ser reconhecidos; assim ocorre com as diferenças temporárias tributáveis, conforme exemplo constante neste Pronunciamento, a saber:

“Por exemplo, se na combinação de negócios a entidade reconhece o ágio de \$ 100 que é dedutível para fins fiscais à taxa de 20 por cento ao ano começando no ano da aquisição, a base fiscal do ágio é de \$ 100 no reconhecimento inicial e \$ 80 no final do ano de aquisição. Se o valor contábil do ágio ao final do ano de aquisição permanece inalterado em \$ 100, uma diferença temporária tributável de \$ 20 surgiria no final daquele ano. Considerando que essa diferença temporária tributável não está relacionada com o reconhecimento inicial do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura, o passivo fiscal diferido resultante deve ser reconhecido.”

Os ativos fiscais diferidos serão reconhecidos para registro de prejuízos fiscais e créditos fiscais não utilizados, desde que estejam disponíveis lucros tributáveis futuros que possibilitem a utilização desses prejuízos fiscais e créditos fiscais não usados.

Ao final de cada período a ser reportado, o valor contábil do ativo fiscal diferido deve ser revisado e, caso não haja mais a probabilidade de lucro tributável em montante suficiente para a utilização total ou parcial do respectivo ativo, o mesmo deverá ter seu valor contábil reduzido, efetuando-se a reversão do correspondente ativo fiscal diferido.

A mensuração dos ativos e passivos fiscais diferidos deverá ser elaborada com base nas alíquotas aprovadas na legislação que sejam válidas no período em que for realizado o ativo ou liquidado o passivo, correspondentes ao final do período reportado.

No caso de a legislação tributária aplicar diferentes alíquotas de tributos, conforme os diversos níveis de lucro tributável, os ativos e passivos fiscais diferidos deverão ser calculados com base nas alíquotas médias que se espera incidam sobre o lucro tributável ou o prejuízo fiscal dos períodos em que há a expectativa de reverter tais diferenças temporárias.

Os tributos correntes e diferidos deverão ser reconhecidos como receita ou despesa e devidamente incluídos na apuração do resultado do período, exceto se tais tributos forem oriundos de uma combinação de negócios, ou de transação e evento reconhecido no mesmo período ou em período distinto, fora do resultado, em outros lucros abrangentes ou diretamente no patrimônio. Caso o tributo corrente ou diferido seja referente a outros lucros abrangentes ou diretamente ao patrimônio líquido, deverá ser reconhecido diretamente tanto em outros lucros abrangentes quanto no patrimônio líquido, respectivamente.

Quando ocorre a reversão de diferenças temporárias dedutíveis, implica em redução na apuração do lucro tributável em períodos futuros, porém os benefícios econômicos correspondentes à redução no pagamento dos tributos só serão obtidos pela entidade se ela apresentar lucros tributáveis em montante que possa abater tais deduções. Caso tal situação não exista, a entidade não deverá reconhecer os ativos fiscais diferidos.

Embora este Pronunciamento não mencione a contabilização das concessões governamentais ou créditos fiscais de investimentos, ele estabelece como deve ser o registro contábil das diferenças temporárias oriundas dos créditos fiscais relativos a tais subvenções ou investimentos.

No caso de ocorrer uma subvenção governamental não tributável correspondente a um ativo, ela é diminuída para se obter o valor contábil do ativo, desde que não seja reduzida do valor depreciável do ativo para fins fiscais,

gerando um ativo fiscal diferido, fazendo com que o valor contábil do ativo torne-se menor que sua base fiscal, gerando uma diferença temporária dedutível.

Porém, as subvenções governamentais podem ser registradas, também, como receita diferida, e assim a diferença entre essa receita e sua base fiscal zero se constituirá em uma diferença temporária dedutível; mas, seja qual for a metodologia de contabilização adotada pela entidade, ela não deve reconhecer o ativo fiscal diferido resultante, conforme estabelece o item 22 do presente Pronunciamento.

A tributação sobre o lucro pode sofrer variações com uma taxa mais alta ou mais baixa em alguns países, caso o total do lucro líquido ou dos lucros retidos sejam pagos como dividendos aos sócios da entidade; em alguns outros países, porém, o tributo sobre o lucro líquido ou lucros retidos poderá ser restituível ou devido, se a totalidade ou parte do lucro líquido ou lucros retidos forem pagos como dividendos aos sócios da entidade. Deve-se atentar que, no caso desses países, sempre os ativos ou passivos correntes ou diferidos serão calculados com base na alíquota aplicável ao tributo, sem considerar a distribuição dos lucros. Nestes casos, deve-se reconhecer os efeitos tributários dos dividendos na mesma ocasião em que for reconhecido o passivo para pagamento dos dividendos. Deste modo, as entidades devem evidenciar quais são os potenciais efeitos da tributação sobre o lucro correspondente à distribuição de lucros a seus sócios.

No caso de a entidade ser obrigada, ao pagar dividendos aos seus sócios, a também pagar uma parcela dos dividendos às autoridades tributárias em nome dos sócios, ou seja, um tributo retido na fonte, tal importância deve ser contabilizada debitando-se do patrimônio líquido como parte dos dividendos.

É importante destacar também que, de acordo com este Pronunciamento, os ativos e passivos fiscais diferidos não devem ser descontados, ou seja, ajustados a valor presente, vez que por este Pronunciamento tal situação não é nem exigida e nem permitida.

Os ativos e passivos fiscais diferidos de uma entidade somente podem ser compensados - caso ela tenha direito por lei e possua a intenção de compensá-los -, se os tributos sobre o lucro forem lançados pela mesma autoridade tributária e para a mesma entidade. Quando se tratar de entidades

distintas, essa compensação também será permitida desde que pretendam liquidar os passivos e os ativos fiscais correntes de forma líquida, ou realizar o recebimento dos ativos e a liquidação dos passivos, simultaneamente.

Nas evidenciações constantes dos relatórios, os componentes principais das receitas e despesas devem ser divulgados separadamente, ou seja, todas as receitas e despesas tributárias devem ser compostas respeitando seus grupos.

A receita e a despesa tributária devem incluir tanto a receita e a despesa tributária corrente quanto a diferida.

A entidade deverá efetuar a divulgação do valor do ativo fiscal diferido e a natureza da evidência que comprova seu reconhecimento, em duas situações - uma, quando a utilização do ativo fiscal diferido depender de lucros futuros tributáveis em valores superiores aos lucros gerados pela reversão de diferenças temporárias tributáveis existentes; a outra, quando a entidade apresentar prejuízo no período corrente ou no período precedente, na mesma jurisdição fiscal relacionada ao ativo fiscal diferido.

O ativo ou o passivo diferido no exterior pode ser afetado pelas mudanças de taxas de câmbio e conversão nas demonstrações contábeis; algumas dessas diferenças cambiais devem ser reconhecidas como despesa ou receita e, se os correspondentes ativos e passivos forem registrados na demonstração do resultado abrangente, as respectivas diferenças poderão também ser contabilizadas como receita ou despesa de tributo diferido, desde que tal demonstração seja considerada a mais útil para os usuários.

Outro ponto importante a se observar é que quaisquer ativos ou passivos contingentes relacionados a tributos devem ser divulgados pelas entidades, uma vez que tais tipos de ativos e passivos surgem de disputas não resolvidas junto às autoridades tributárias.



Mauro Fernando Gallo

Economista, formado pela Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo (1975), tem mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica pelo Centro Universitário Álvares Penteado (2002), e doutorado em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (2008). Foi auditor fiscal da Receita Federal do Brasil, agente fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, e auditor fiscal da Prefeitura Municipal de Bauru - SP. Na Academia ocupa a Cadeira de nº 02, que tem como Patrono Frederico Herrmann Júnior.

Pronunciamento Técnico-Contábil - CPC 36: Consolidação de Demonstrações Contábeis

Acadêmico Artemio Bertholini

Introdução

Como já abordado em outros capítulos da presente obra, o tratamento e avaliação das participações societárias detidas por uma entidade depende, essencialmente, do tipo de relacionamento existente entre o investidor e sua (s) investida (s).

De fato, podemos encontrar situações em que o investidor tem pouca ou nenhuma influência sobre uma investida; situações em que há influência significativa ou controle compartilhado ou situações em que o investidor detém o controle, pura e simples, o que pode se dar de forma direta ou indireta.

Quando o investidor tem pouca ou nenhuma influência sobre uma investida, os títulos patrimoniais são usualmente avaliados ao valor justo.

Nas situações em que o investidor detém títulos patrimoniais que lhe conferem influência significativa, controle compartilhado ou controle pura e simples, o procedimento usual requerido consiste na adoção do método da equivalência patrimonial para avaliação da participação.

A discussão que cobriremos neste capítulo contempla as participações acionárias que se caracterizam como “controladas”. Como mencionado, tais participações serão avaliadas, nas demonstrações contábeis individuais do investidor, ao método da equivalência patrimonial. No entanto, sob certas circunstâncias, uma nova demonstração contábil poderá ser requerida, compreendendo a demonstração consolidada, abrangendo a investidora e suas controladas. Ou seja, as empresas serão tratadas como se fossem uma única entidade, a exemplo do que ocorre com uma empresa que tem uma matriz e várias filiais, cujo conjunto é apresentado de forma indivisível.

O conceito de controlada é definido, no art. 243 da Lei nº 6.404/76 (lei das Sociedades Anônimas), como “a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores”.

A mesma Lei nº 6.404/76, em seu art. 116, define como controlador a pessoa física ou jurídica, ou grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que:

- a) É titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de forma permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembleia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e
- b) Usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.

Importante se destacar, neste contexto, que no Brasil, até 31 de outubro de 2001, era possível se criar uma empresa com capital social formado por 1/3 em ações ordinárias com direito a voto e 2/3 de ações preferenciais, sem direito a voto.

Para ilustração desta observação, imaginemos que a Companhia XYZ houvesse sido constituída, no ano de 2000, com seu capital formado 40% em ações ordinárias e 60% em ações preferenciais. Com tal configuração, um acionista individual que detenha 51% das ações ordinárias (o que equivale a 20,4% do capital total), terá o poder de controle direto da companhia.

Continuando o exemplo, digamos que este mesmo acionista que detém os 51% do capital votante da Companhia XYZ decida conferir tais ações na formação de uma empresa de investimentos em participações societárias, a Holding ABC. A estrutura societária dessa nova empresa é de 60% em capital votante (ordinárias) e 40% de capital não votante (preferenciais). Digamos que o mesmo acionista individual que constituiu a Holding ABC seja o dono integral desses 60%.

Neste exemplo, as deliberações em assembleias dos sócios da Holding ABC serão decididas pelo acionista individual que controla a totalidade do capital votante, o qual, como visto, corresponde a 60% do capital total da empresa.

De forma análoga, as deliberações em assembleias dos sócios da Companhia XYZ serão decididas pelos votos da Holding ABC, a qual detém 51% do seu capital votante (40% ordinárias e 60% preferenciais), correspondente, como já visto, a 20,4% do capital total.

Tem-se, dessa forma, que o acionista individual da Holding ABC passa a ter controle direto sobre a empresa por possuir a integralidade do capital

votante (60% do capital total). Esse mesmo acionista continua, neste contexto, a manter controle indireto sobre a Companhia XYZ, através da Holding ABC.

Em resumo, com esse quadro o acionista individual mantém o controle indireto da Companhia XYZ com apenas 12,24% de seu capital total (60% dos 20,4%).

As sociedades anônimas constituídas após outubro de 2001 não mais podem ter acima de 50% de seu capital formado por ações sem direito a voto (Lei nº 10.301/01, que modificou a Lei nº 6.404/76). Situações existentes à época, no entanto, ainda podem ser mantidas.

A necessidade da Consolidação de Demonstrações Contábeis

O objetivo essencial da consolidação das demonstrações contábeis decorre da dificuldade (em alguns casos impossibilidade) de se conhecer e compreender a posição patrimonial e financeira e os resultados auferidos por um grupo econômico formado por diversas empresas, pela simples análise das demonstrações contábeis individuais.

De fato, como poderá ser observado mais adiante, a análise individual de demonstrações contábeis de empresas que integram um grupo econômico não permite uma visão completa do desempenho do grupo ou do conjunto completo dos ativos e passivos que se encontram sob controle da entidade controladora.

Imagine-se uma companhia que opera 10 unidades sob uma única razão social (situação típica de matriz e filiais). As transações entre as unidades (transferências de ativos sob a forma de estoques, equipamentos, numerário etc.) não seriam tratadas como vendas, compras, empréstimos etc., como seriam caso envolvessem outras razões sociais com participação de terceiros.

Ou seja, o modelo matriz e filiais não envolve acionistas terceiros. Quer dizer, o dono da matriz é o mesmo das filiais, e as movimentações que ocorrem entre as unidades compreendem simples transferências de ativos ou recursos internos.

Nada impede que se queira, para fins gerenciais e de apuração de desempenho das unidades, atribuir-se preços e remunerações nessas transações. No entanto, em termos formais, os resultados e a posição patrimonial e financeira da entidade, como um todo, serão aqueles que a entidade praticou com outras entidades (terceiros).

Este é, portanto, o conceito básico do processo de consolidação: tratar as demonstrações contábeis do grupo como se estivéssemos tratando de uma única entidade sob comando de um ou mais investidores que são os donos do capital da controladora, segregando-se e isolando-se os interesses de terceiros

no patrimônio líquido das demais entidades que compõem o grupo econômico.

As Normas Internacionais de Contabilidade requerem a divulgação de demonstrações contábeis consolidadas para os grupos econômicos sob controle comum, colocando em segundo plano as demonstrações individuais.

No Brasil, no entanto, ainda ocorre o inverso. Ou seja, as empresas devem apurar seus resultados e apresentar suas demonstrações contábeis individualmente (por CNPJ) para efeito de apuração dos impostos e para fins de distribuição de lucros.

Nesse contexto, as demonstrações contábeis consolidadas requeridas para as companhias abertas e para grupos de sociedades, no Brasil, têm a conotação de demonstrações acessórias, ao contrário do que ocorre em países que seguem rigidamente as normas internacionais.

Essa divergência em relação às normas internacionais foi, ao longo do tempo, significativamente mitigada pela prática que adotamos desde a adoção da Lei nº 6.404/76, de avaliação de investimentos societários pelo método da equivalência patrimonial.

Como já comentado em outros módulos da presente obra, através do método da equivalência patrimonial o investidor reflete, em suas demonstrações individuais, sua participação nos resultados e na evolução do patrimônio líquido das investidas (coligadas e controladas). Daí decorre uma expressão utilizada no jargão contábil, de que “a adoção da equivalência patrimonial consiste na consolidação de uma linha só”.

De qualquer forma, em 2014 o Iasb acolheu o pleito de alguns países (dentre os quais o Brasil), passando a permitir, através da revisão do IAS 27 - Demonstrações Financeiras Separadas, que também se adote a metodologia de equivalência patrimonial na avaliação de investimentos societários. Dessa forma, passamos a ter plena convergência com as IFRS na avaliação de investimentos societários.

Na aplicação do método de equivalência patrimonial o lucro não realizado deve ser eliminado quando ocorrem vendas de produtos de sua controladora para a controlada, ou da controlada para a controladora, e que ainda permanecem nos estoques da adquirente. Ou seja, o lucro obtido nas vendas de produtos entre as empresas do Grupo Econômico que ainda permanecem nos estoques deve ser eliminado e os estoques permanecerem ao valor de custo de aquisição para o Grupo.

Para a aplicação do método de equivalência patrimonial é essencial adotar os requisitos contidos na Interpretação Técnica ICPC 09 (R2) contida no ITG (R1) de 22 de dezembro de 2016, do CFC, que trata de demonstrações contábeis

individuais, demonstrações separadas, demonstrações consolidadas e aplicação do método de equivalência patrimonial.

Remanesce, no entanto, a limitação do uso legal das demonstrações consolidadas para fins societários e fiscais mencionado anteriormente.

Desenvolvimento de um caso prático

O assunto que estamos discutindo consiste daquelas situações em que se requer, necessariamente, a exploração de um exemplo prático, mesmo que simplificado, para sua adequada compreensão conceitual e avaliação de hipoteses e desdobramentos inerentes.

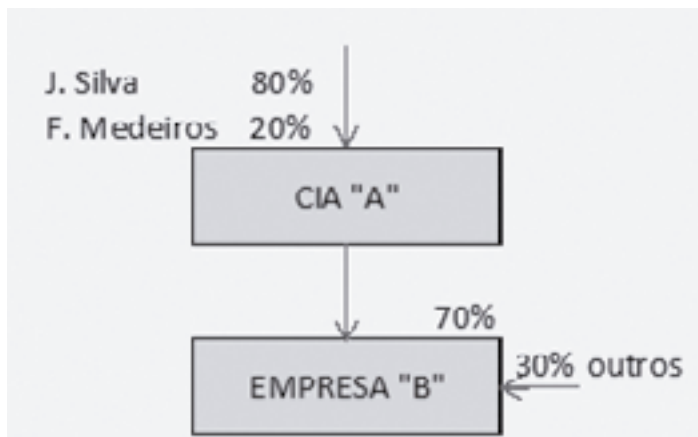
Nesse sentido, o exemplo a seguir objetiva explorar uma situação na qual se permita, a alguém menos iniciado em matéria contábil, compreender a importância e a necessidade da adoção de um processo de consolidação de demonstrações contábeis.

Como já comentado na introdução desta obra, ela não se destina a explorar situações complexas, que requerem a aplicação de conceitos de Contabilidade avançada, como são, em geral, as situações reais envolvendo grandes corporações.

Nosso exemplo ilustrará a hipotética situação da Cia. A, um fabricante de eletrodomésticos que detém patentes e licenças para fabricar seus produtos, mas que, no entanto, recorre a terceiros para o fornecimento de motores e de alguns componentes de material plástico de alta resistência.

No primeiro semestre do ano de 2019, os acionistas controladores da Cia. A decidiram verticalizar a operação, que consistiu em criar a Empresa B, especializada em produzir motores. Na constituição dessa Empresa B, a Cia. A conferiu 70% de seu capital, ficando os demais 30% subscritos e conferidos por terceiros, detentores da tecnologia de fabricação de motores.

A visualização gráfica da estrutura societária dessas empresas, em 30/06/2019, portanto, transcorridos seis meses após o fechamento das DFs de 31/12/2018, era a seguinte:



Digamos que a posição patrimonial e financeira (balanço) da Cia. A, em 31/12/2018, antes de qualquer movimento, apresentava a seguinte situação, expressa em R\$ milhões:

Transações havidas no 1º semestre de 2019

A Empresa B (fábrica de motores) foi constituída em 31/01/2019 com um capital inicial de R\$ 300, dos quais R\$ 210 (70%) pertencem a Cia. A e R\$ 90 (30%) pertencem a terceiros. A parcela de R\$ 210 pertencentes à Cia. A foi concedida R\$ 100 em dinheiro e R\$ 110 em ativo imobilizado, ao valor de livros, portanto sem lucro ou prejuízo em relação ao valor que constam dos ativos da Cia. A. Dessa forma, após sua constituição, a Empresa B apresenta a seguinte posição patrimonial e financeira:

ATIVO		PASSIVO	
Ativo Circulante		Passivo Circulante	
Caixa e Equivalente Caixa	200	Fornecedores	200
Contas a Receber de Clientes	200	Empréstimos	500
Estoques	400	Contas a Pagar	600
Total Ativo Circulante	800	Total Passivo Circulante	1.300
Ativo Não Circulante		Patrimônio Líquido	-
		Capital Social	200
Imobilizado	1.400	Lucros Acumulados	700
Total Ativo Não Circulante	1.400	Total Patrimônio Líquido	900
Total Ativo	2.200	Total Passivo + Patrimônio Líquido	2.200

No transcorrer do primeiro semestre de 2019, as duas entidades praticaram diversos negócios objeto de suas atividades. Parte dessas transações, no entanto, foram com empresas do Grupo, como segue:

Transações entre as empresas do Grupo: a empresa B realizou vendas para a Cia A no montante de R\$ 600, as quais metade ainda se encontram nos estoques da controladora. A margem de lucro nessa transação foi de 40%. O saldo a receber da Empresa B é de R\$ 200.

Antes da elaboração das Demonstrações de Resultados das duas entidades é importante ressaltar que é necessário realizar a apuração do resultado de equivalência patrimonial.

Apuração do Lucro Não Realizado

APURAÇÃO DE LUCRO NÃO REALIZADO	Total no período	Saldo na Data do Balanço
Vendas de Produtos da Empresa B para Cia A	100%	50%
VENDAS DE PRODUTOS	600	300
Custo	-360	-180
MARGEM DE LUCRO(40%) = Lucro Não Realizado	240	120
IR/CS (34%)	-82	-41
LNR - Lucro Não Realizado Líquido de IR/CS		79

Obs.: no exemplo considerou-se uma alíquota de 25% de IRPJ + 9% de CSSL.

Após a apuração do Lucro Não Realizado do período, podemos calcular o Resultado de Equivalência Patrimonial:

APURAÇÃO DE RESULTADO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL	
Lucro Líquido da Empresa B	444
% Participação da Cia A na Empresa B	70%
(=) Resultado de Equivalência Patrimonial antes do LNR	311
Lucro Não Realizado - LNR	-79
(=) Resultado de Equivalência Patrimonial	232

Após entender a apuração do resultado de equivalência patrimonial, que deve ser registrado no Balanço Patrimonial e nas Demonstrações de Resultados das duas entidades, apresentamos as seguintes posições em 30/06/2019:

jun/19	CIA "A"	EMPRESA "B"
ATIVO CIRCULANTE		
CAIXA EQUIVALENTE CAIXA	200	150
RECEBÍVEIS - TERCEIROS	240	150
RECEBÍVEIS - EMPRESA GRUPO		200
ESTOQUES	1.800	844
TOTAL ATIVO CIRCULANTE	2.240	1.344
ATIVO NÃO CIRCULANTE		
ATIVO FISCAL DIFERIDO		
INVESTIMENTOS	442	
CUSTO	521	
LUCRO NÃO REALIZADO	-79	
IMOBILIZADO	1.200	100
TOTAL ATIVO NÃO CIRCULANTE	1.642	100
TOTAL DO ATIVO	3.882	1.444
PASSIVO		
PASSIVO CIRCULANTE		
FORNECEDORES	50	500
FORNECEDORES -EMPRESA GRUPO	200	
EMPRÉSTIMOS	300	110
CONTAS A PAGAR	600	
OUTROS	650	90
TOTAL PASSIVO CIRCULANTE	1.800	700
PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
CAPITAL SOCIAL	500	300
LUCROS ACUMULADOS	1.582	444
PARTICIPAÇÃO DE NÃO CONTROLADORES		
TOTAL PATRIMÔNIO LÍQUIDO	2.082	744
TOTAL PASSIVO + P. LÍQUIDO	3.882	1.444

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS DO EXERCÍCIO	CIA "A"	EMPRESA "B"
RECEITAS	10.000	4.000
(-) CUSTOS	(6.000)	(2.700)
(=) LUCRO BRUTO	4.000	1.300
(+/-)Equivalência Patrimonial	311	
(-) Lucro não realizado	(79)	
(-) Despesas Administrativas, Vendas e Financ.	(2.000)	(606)
(=) LUCRO ANTES DO IR/CS	2.232	694
(-) IR/CS	(650)	(250)
(=) LUCRO LÍQUIDO	1.582	444

Consolidação

As normas que se referem à consolidação constam do Pronunciamento Técnico CPC 36 (R2) que trata das demonstrações consolidadas, contido na NBC TG nº 36 (R3) de 23 de outubro de 2015 do Conselho Federal de Contabilidade - CFC e a Interpretação Técnica ICPC 09 (R2) que trata de demonstrações contábeis individuais,

demonstrações separadas, demonstrações consolidadas e aplicação do método de equivalência patrimonial, contida no ITG (R1) de 22 de dezembro de 2016 do CFC.

Os procedimentos para consolidação constam do item 18 do CPC 36 (R2), conforme apresentado a seguir:

Procedimentos de consolidação:

18. Na elaboração de demonstrações contábeis consolidadas, a entidade controladora combina suas demonstrações contábeis com as de suas controladas, linha a linha, ou seja, somando os saldos de itens de mesma natureza: ativos, passivos, receitas e despesas. Para que as demonstrações contábeis consolidadas apresentem informações sobre o grupo econômico como uma única entidade econômica, os seguintes procedimentos devem ser adotados:

(a) o valor contábil do investimento da controladora em cada controlada e a parte dessa controladora no patrimônio líquido das controladas devem ser eliminados. (ver o Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios, o qual descreve o tratamento do ágio pago por expectativa de rentabilidade futura - goodwill resultante);

(b) identificar a participação dos não controladores no resultado das controladas consolidadas para o período de apresentação das demonstrações contábeis; e

(c) identificar a participação dos não controladores nos ativos líquidos das controladas consolidadas, separadamente da parte pertencente à controladora. A participação dos não controladores nos ativos líquidos deve ser composta:

(I) do montante da participação dos não controladores na data da combinação inicial, calculada em conformidade com o Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios; e

(II) da participação dos não controladores nas variações patrimoniais das controladas consolidadas desde a data da combinação.

As Demonstrações Contábeis Consolidadas são apresentadas a seguir, com os detalhes dos ajustes:

jun/19	CIA "A"	EMPRESA "B"	AJUSTES		DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS
			DÉBITO	CRÉDITO	
ATIVO CIRCULANTE					
CAIXA EQUIVALENTE CAIXA	200	150			350
RECEBÍVEIS - TERCEIROS	240	150			390
RECEBÍVEIS - EMPRESA GRUPO		200		200 (1)	0
ESTOQUES	1.800	844		120 (2)	2.524
TOTAL ATIVO CIRCULANTE	2.240	1.344			3.264
ATIVO NÃO CIRCULANTE					
ATIVO FISCAL DIFERIDO			41	(4)	41
INVESTIMENTOS	442				0
CUSTO	521			521 (5) e (7)	0
LUCRO NÃO REALIZADO	-79		79	(5) e (7)	0
IMOBILIZADO	1.200	100			1.300
					0
TOTAL ATIVO NÃO CIRCULANTE	1.642	100			1.341
TOTAL DO ATIVO	3.882	1.444			4.605
PASSIVO					
PASSIVO CIRCULANTE					
FORNECEDORES	50	500			550
FORNECEDORES -EMPRESA GRUPO	200	0	200	(3)	0
EMPRÉSTIMOS	300	110			410
CONTAS A PAGAR	600	0			600
OUTROS	650	90			740
TOTAL PASSIVO CIRCULANTE	1.800	700			2.300
PATRIMÔNIO LÍQUIDO					
CAPITAL SOCIAL	500	300	300		500
LUCROS ACUMULADOS	1.582	444	444	(6) e (7)	1.582
PARTICIPAÇÃO DE NÃO CONTROLADORES				223 (6)	223
TOTAL PATRIMÔNIO LÍQUIDO	2.082	744			2.305
TOTAL PASSIVO + P. LÍQUIDO	3.882	1.444			4.605
			1.064	1.064	

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS DO EXERCÍCIO	CIA "A"	EMPRESA "B"	AJUSTES		DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS
			DÉBITO	CRÉDITO	
RECEITAS	10.000	4.000	600	(3)	13400
(-) CUSTOS	(6.000)	(2.700)	120	600 (2) e (3)	(8220)
(=) LUCRO BRUTO	4.000	1.300			5180
(+/-) Equivalência Patrimonial	311		311	(7)	0
(-) Lucro não realizado	(79)			79 (7)	0
(-) Despesas Administrativas, Vendas e Financ.	(2.000)	(606)			(2606)
(=) LUCRO ANTES DO IR/CS	2.232	694			2574
(-) IR/CS	(650)	(250)		41 (4)	(859)
(=) LUCRO LÍQUIDO	1.582	444			1715
Lucro líquido atribuído aos controladores	1.582				1582
Lucro líquido atribuído aos não controladores					133

(1) eliminação de contas a receber da empresa "B" da "A"

(2) eliminação de Lucro Não realizado (LNR)

(3) eliminação das vendas entre as empresas do Grupo

(4) constituição de IR/CS Diferidos sobre LNR - Lucro Não Realizado (34%)

(5) eliminação de participações societárias na consolidação

(6) segregação da participação e lucro de não controladores

(7) eliminação do resultado de equivalência patrimonial e IR/CS Diferidos

Nas demonstrações consolidadas podemos observar que o lucro líquido é de R\$ 1.715, que deve ser segregado entre os controladores e os não controladores. Como a parte do lucro de não controladores na Empresa B não foi reduzida, pelo lucro não realizado, o valor corresponde a 30% do lucro líquido da Empresa B ($30\% \times R\$ 444 = 133$). A diferença é atribuída ao controlador, que é exatamente o lucro líquido da Cia A. Conforme comentado anteriormente, o resultado de equivalência patrimonial pode ser considerado como uma consolidação do lucro em apenas uma linha.

As vendas entre as empresas do Grupo Econômico são eliminadas, pois na visão de Grupo, as vendas seriam aquelas realizadas para terceiros. Assim como o lucro não realizado é eliminado, do custo e dos estoques.

O diferimento do IR/CS no consolidado é referente àquele valor pago pela empresa B, mas para efeito de Grupo Econômico, esse lucro não foi realizado. Assim quando da venda desses estoques que permaneceram na Cia A, o lucro é realizado, e o valor correspondente de IR/CS diferido será baixado no resultado.

A participação da Cia A na Empresa B é eliminada. Entretanto, a participação de não controladores na Empresa B está segregada do Patrimônio Líquido atribuível ao controlador.

Como vimos, a grande vantagem das demonstrações contábeis consolidadas é permitir uma visão mais adequada do grupo econômico, sem as influências de transações inter-companhias. Assim, contas a receber de uma empresa de suas “filhas” ou “irmãs” e vendas entre elas são eliminadas, demonstrando-se as transações efetivamente ocorridas no mercado, sem por exemplo efeitos de lucros que ainda não se materializaram efetivamente. Ressalte-se, como comentado, que no Brasil, o que vale para efeitos fiscais e societários (pagamentos de impostos e dividendos) são as demonstrações individuais das sociedades. Mas as informações consolidadas são um poderoso instrumento de análise gerencial.

Considerações complementares

A adoção de demonstrações contábeis consolidadas requer, por vezes um considerável volume de informações tanto da controladora quanto das empresas controladas. De fato, dependendo das circunstâncias pode-se deparar com a necessidade de um amplo conjunto de informações acessórias, não usual na elaboração de demonstrações contábeis individuais. Algumas dessas situações consistem do seguinte:

Diferenças de práticas contábeis

Existem situações nas quais determinadas práticas contábeis adotadas por uma entidade do grupo econômico não são exatamente as mesmas ado-

tadas pela controladora ou por outra empresa integrante do processo de consolidação.

Sob tais situações, o CPC 36 (R3) requer a necessidade de que as práticas sejam harmonizadas, com o propósito de se evitar somatórias de ativos, passivos, receitas e despesas apurados com critérios de avaliação e classificação diferentes entre si.

Portanto, ocorrendo situações do gênero é necessário que se proceda os ajustes necessários para que todas as principais práticas estejam harmonizadas, utilizando-se, para tanto, demonstrações contábeis proforma, que consistem daquelas oriundas dos registros oficiais, porém ajustadas para efeito do processo de consolidação.

Abrangência das empresas que integram o processo

O referido CPC 36 (R3) estabelece que a consolidação das investidas têm início com a aquisição do controle pelo investidor e cessa quando, por qualquer motivo, este perde o controle.

A mesma norma não faz referência a possíveis exclusões de controladas no processo de consolidação (exceção quando a controladora se enquadra em entidades de investimentos consideradas no item 41.2.5.), do que se conclui que todas as controladas devem ser abrangidas, mesmo naquelas situações em que a investida esteja registrada nos ativos da investidora como “destinada à venda ou em operação descontinuada”.

Adicionalmente, cabe lembrar que a abrangência das normas também inclui, para fins de consolidação, entidades que atuam em atividades distintas.

Datas de encerramento das demonstrações contábeis das empresas abrangidas na consolidação

Como regra geral as empresas devem ter, todas, uma mesma data de encerramento. Ocorrendo, por alguma razão justificada, a impossibilidade de que a controlada não disponha de demonstrações contábeis apuradas na mesma data da controladora, as normas permitem o uso de demonstrações contábeis com defasagem de até 60 dias antes observando-se algumas regras, tais como:

- os exercícios sociais devem ter o mesmo período, ou seja, se o período das operações da controladora é de 12 meses, este será o período a ser seguido pelas controladas;
- caso tenha ocorrido, no período de defasagem de até 60 dias antes, uma ou mais transações que impacte significativamente a posição patrimonial e financeira ou os resultados da controlada, tais transações devem ser con-

sideradas de forma extra contábil no balancete a ser adotado para o processo de consolidação.

Eliminações de ajustes por lucros não realizados envolvendo itens do ativo imobilizado

Quando ocorre a alienação de um ativo imobilizado, com lucro, envolvendo empresas abrangidas pela consolidação, tem-se uma situação em que este lucro deverá ser eliminado ao longo do tempo futuro, via depreciação, amortização ou exaustão (para os itens sujeitos a desgastes ou perda de substância econômica), ou quando ocorrer uma eventual alienação junto a terceiros, não incluídos no processo de consolidação.

No exemplo prático discutido neste módulo, verificamos que a Companhia A, ao conferir sua participação no capital social inicial da Empresa B, o fez pelo valor de livros (não gerando, conseqüentemente, lucro ou prejuízo nos resultados da Companhia A). Em outras palavras, o mesmo valor que o ativo tinha na Companhia A continuou a ser o valor registrado nos ativos da Empresa B. Dessa forma, não houve necessidade de qualquer ajuste no processo de consolidação da Companhia A com a Empresa B.

Na hipótese em que esta mesma transação houvesse sido feita com lucro, este efeito deveria ser eliminado na apuração de resultados consolidada e no valor do ativo imobilizado consolidado, de forma análoga a que foi praticada com o lucro nos estoques não realizados.

A grande diferença é que os lucros não realizados nos estoques costumam ser realizados em curto espaço de tempo, na medida em que sejam efetivamente vendidos a terceiros. Sendo um lucro apurado na alienação de ativo imobilizado entre empresas que compõem o mesmo grupo econômico, sua eliminação natural dar-se-á ao longo de alguns anos via depreciação, amortização, exaustão etc.



Artemio Bertholini

Contador, economista, mestre em Ciências Contábeis e Financeiras e PhD in Business Administration - FCU - Florida Christian University, com a tese “The Evolution of Arbitration in Brazil”. Na Academia ocupa a Cadeira de nº 40, que tem como Patrono Horácio Berlinck Cardoso.

Pronunciamento Técnico-Contábil - CPC 47: Receita de Contrato com Cliente

Acadêmico Edison Arisa Pereira

O CPC 47 - Receita de contrato com cliente, equivale ao IFRS 15, emitido pelo Iasb.

O projeto de construção de uma única norma para tratar do tema de receita foi desenvolvido originalmente de forma conjunta entre o Iasb (órgão internacional que emite as IFRS - padrão contábil internacional) e o Fasn (standard setter dos Estados Unidos), cujo objetivo foi reunir toda a regulamentação contábil então existente para o reconhecimento de receita relacionada a contratos com clientes.

No Brasil o CPC 47 foi colocado em audiência pública por 90 dias, durante 2016, e emitido em forma final pelo CPC em novembro de 2016. O documento foi aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC (NBC TG 47) e pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM (Deliberação 762/16) em dezembro no mesmo ano.

A entrada em vigor do CPC 47 - Receita de contrato com cliente, a partir de 1º de janeiro de 2018, resultou na revogação de várias normas contábeis relacionadas a reconhecimento de receitas, quais sejam:

CPC 30 - Receitas;

Interpretação A - Programa de fidelidade com o cliente, anexo ao CPC 30;

Interpretação B - Receita - Transação de permuta envolvendo serviços de publicidade, anexo ao CPC 30;

CPC 17 - Contratos de Construção;

ICPC 02 - Contrato de construção do setor imobiliário;

ICPC 11 - Recebimento em transferência de ativos dos clientes.

Definição de receita

Receita é definida no CPC 47 como aumento dos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio.

Reconhecimento da receita

O princípio básico do CPC 47 requer que uma entidade reconheça a receita para representar a transferência de bens ou serviços para clientes pelo valor que reflita a consideração que ela espera ter em troca da transferência desses bens ou serviços para o consumidor.

Em termos práticos o esquema abaixo, representado pelo “modelo dos cinco passos” pode ser um bom ponto de partida para se entender os pontos-chave do Pronunciamento Contábil. Não obstante, a leitura detalhada do Pronunciamento seja imprescindível.



A entidade deve reconhecer receitas quando, ou à medida que:

¹ O termo “obrigação de desempenho” diz respeito à obrigação da entidade vendedora desempenhar a sua obrigação de repassar o controle do bem ou serviço à entidade compradora.

- a entidade satisfizer a obrigação de desempenho¹ ao transferir o bem ou o serviço (ou seja, um ativo) prometido ao cliente.

O ativo é considerado transferido quando, ou à medida que o cliente obtiver o controle desse ativo.

A entidade deve considerar os termos do contrato e todos os fatos e circunstâncias relevantes ao aplicar o pronunciamento, de forma consistente com contratos que tenham características similares e em circunstâncias similares.

O pronunciamento especifica a contabilização de contrato individual com o cliente. Contudo, como expediente prático, a entidade pode aplicar o pronunciamento a uma carteira de contratos (ou de obrigações de desempenho) com características similares, se essa entidade, razoavelmente, esperar que os efeitos sobre as demonstrações contábeis da aplicação do pronunciamento à carteira não difiram, significativamente, da aplicação aos contratos (ou obrigações de desempenho) individuais dentro dessa carteira. Ao contabilizar a carteira, a entidade deve utilizar estimativas e premissas que reflitam o tamanho e a composição da carteira.

São exceções a aplicação do pronunciamento

Apesar da entidade ter o dever de aplicar o pronunciamento a todos os contratos com clientes, existem as seguintes exceções:

- (a) contratos de arrendamento dentro do alcance do CPC 06 - Arrendamentos;
- (b) contratos de seguro dentro do alcance do CPC 11 - Contratos de Seguro;
- (c) instrumentos financeiros e outros direitos ou obrigações contratuais dentro do alcance do CPC 48 - Instrumentos Financeiros, do CPC 36 - Demonstrações Consolidadas, do CPC 19 - Negócios em Conjunto, do CPC 35 - Demonstrações Separadas e do CPC 18 - Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto; e
- (d) permutas não monetárias entre entidades na mesma linha de negócios para facilitar vendas a clientes ou clientes potenciais. Por exemplo, o Pronunciamento CPC 47 não se aplica a contrato entre duas empresas do setor de óleo e gás que pactuem a permuta de petróleo para satisfazer à demanda de seus clientes em diferentes locais especificados, de forma tempestiva.

A entidade deve aplicar o pronunciamento ao contrato somente se a contraparte do contrato for um cliente.

Receitas decorrentes de transações ou eventos que não são oriundas de contratos com clientes não estão no alcance do CPC 47 e devem continuar a ser reconhecidos de acordo com outras normas aplicáveis. Tais transações ou eventos incluem, mas não são limitadas a: dividendos, doações e contribuições

sem contrapartidas; alterações no valor justo de ativos biológicos, propriedades para investimento, etc.

O cliente é a parte que contratou com a entidade para obter bens ou serviços que constituem um produto das atividades normais da entidade em troca de contraprestação.

A contraparte do contrato não será considerada um cliente se, por exemplo, a contraparte tiver contratado com a entidade sua participação em atividade ou em processo no qual as partes do contrato compartilham os riscos e benefícios que resultam da atividade ou do processo (como, por exemplo, o desenvolvimento de ativo em acordo de colaboração) e não para obter o produto das atividades normais da entidade.

Um contrato com cliente pode estar parcialmente dentro do alcance de outros pronunciamentos:

- (a) se outros pronunciamentos especificarem como separar e/ou mensurar inicialmente uma ou mais partes do contrato, então primeiramente deve-se aplicar os requisitos de separação e/ou mensuração desses pronunciamentos.
- (b) se outros pronunciamentos não especificarem como separar e/ou mensurar inicialmente uma ou mais partes do contrato, então a entidade deve aplicar o CPC 47 para separar e/ou mensurar inicialmente a parte (ou partes) do contrato.

O pronunciamento especifica, ainda, a contabilização dos custos incrementais para obter um contrato com cliente e dos custos incorridos para cumprir o contrato com o cliente.

1º passo - Identificação do contrato com o cliente

Os efeitos de um contrato com um cliente, dentro do alcance do pronunciamento, são contabilizados quando todos os critérios a seguir forem atendidos:

- (a) quando as partes do contrato aprovarem o contrato e estiverem comprometidas em cumprir suas respectivas obrigações;
- (b) quando a entidade puder identificar os direitos de cada parte em relação aos bens ou serviços a serem transferidos;
- (c) quando a entidade puder identificar os termos de pagamento para os bens ou serviços a serem transferidos;
- (d) quando o contrato possuir substância comercial; e
- (e) quando for provável(*) que a entidade receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos bens ou serviços que serão transferidos ao cliente.

(*) Ao avaliar se a possibilidade de recebimento do valor da contraprestação é provável, a entidade deve considerar apenas a capacidade e a intenção do cliente de pagar esse valor da contraprestação quando devido. O valor da contraprestação à qual a entidade tem direito pode ser inferior ao preço declarado no contrato se a contraprestação for variável, pois a entidade pode oferecer ao cliente uma redução de preço.

Um acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações exigíveis atende à definição de contrato. O contrato pode ser escrito, oral ou implícito pelas práticas comerciais habituais de uma entidade. Entender todo o contrato, incluindo quaisquer alterações e acordos paralelos, é fundamental. A aplicabilidade legal depende da interpretação da lei e pode variar de acordo com as jurisdições legais. A avaliação da aplicabilidade legal de direitos e obrigações pode ser particularmente desafiadora quando os contratos são firmados em várias jurisdições e os direitos das partes não são aplicados nessas jurisdições de maneira semelhante.

O termo do contrato é o período durante o qual as partes têm direitos e obrigações presentes e exequíveis. Isso afeta a determinação e a alocação do preço da transação e o reconhecimento da receita. As entidades devem considerar cláusulas de rescisão ao avaliar a duração do contrato. Se um contrato pode ser rescindido antecipadamente sem haver compensação, os direitos e obrigações aplicáveis provavelmente não existirão durante todo o prazo previsto no contrato. Por outro lado, um contrato que pode ser rescindido antecipadamente, mas o fato de existir a previsão de pagamento de uma multa por rescisão de contrato, provavelmente o prazo de contrato será igual ao prazo estabelecido. Isso ocorre porque os direitos e obrigações aplicáveis existem durante todo o período do contrato.

Quando o contrato não atende aos critérios de identificação do contrato e a entidade recebe contraprestação do cliente, deve-se reconhecer a contraprestação recebida como receita somente quando:

- (a) a entidade não possui obrigações restantes de transferir bens ou serviços ao cliente, e a totalidade, ou praticamente a totalidade, da contraprestação prometida pelo cliente foi recebida pela entidade e não é restituível; ou
- (b) o contrato foi rescindido e a contraprestação recebida do cliente não é restituível.

Por outro lado, a entidade deve reconhecer a contraprestação recebida de cliente como passivo até que uma das hipóteses do item anterior ocorra ou até que os critérios de identificação do contrato (item 9 do CPC 47) sejam subsequentemente atendidos. Dependendo dos fatos e circunstâncias relativos ao contrato, o passivo reconhecido representa a obrigação da entidade de trans-

ferir bens ou serviços no futuro ou de restituir a contraprestação recebida. Em qualquer dos casos, o passivo deve ser mensurado pelo valor da contraprestação recebida do cliente.

Combinação de contrato

Contratos celebrados na mesma data ou em data próxima com o mesmo cliente (ou partes relacionadas do cliente) devem ser combinados e a entidade deve contabilizar os contratos como um único contrato se os contratos forem negociados como um pacote com um único objetivo comercial; o valor depende do preço ou do desempenho de outro contrato; ou os bens ou serviços prometidos nos contratos constituem uma única obrigação de desempenho.

Modificações nos contratos

Uma modificação do contrato pode alterar o alcance do contrato, o preço do contrato ou ambos. Uma modificação contratual existe quando as partes do contrato aprovam a modificação por escrito, oralmente ou com base nas práticas comerciais costumeiras das partes. De forma similar, há uma modificação do contrato quando as partes aprovam a modificação que cria ou altera direitos e obrigações existentes das partes contratantes.

Será necessário julgamento para determinar se as mudanças nos direitos e obrigações existentes deveriam ter sido contabilizadas como parte do arranjo original ou contabilizadas como uma modificação do contrato. As modificações do contrato são contabilizadas como um contrato separado ou como parte do contrato existente, dependendo da natureza da modificação.

2º Passo - Identificação de obrigação de desempenho

Uma das mais relevantes modificações e/ou clarificações introduzidas pelo CPC 47/IFRS 15 está relacionada à identificação e satisfação da obrigação de desempenho como um dos fatores fundamentais no reconhecimento de receita de contrato com cliente.

A entidade deve avaliar os bens ou serviços prometidos/contratados e deve identificar como obrigação de desempenho cada promessa de transferir ao cliente um bem ou serviço (ou grupo de bens ou serviços) que seja distinto; ou série de bens ou serviços distintos que sejam substancialmente os mesmos e que tenham o mesmo padrão de transferência para o cliente.

Promessas/compromissos contidos em contratos com clientes

De modo geral um contrato com cliente prevê os bens ou os serviços que a

entidade promete transferir ao cliente. Contudo, as obrigações de desempenho identificadas no contrato com o cliente podem não estar limitadas aos bens ou serviços que estão previstos no contrato. Um contrato pode incluir também promessas que sejam sugeridas pelas práticas usuais de negócios, políticas publicadas ou declarações específicas da entidade se, no momento da celebração do contrato, essas promessas criarem uma expectativa válida do cliente de que a entidade transferirá bem ou serviço ao cliente.

As obrigações de desempenho não incluem atividades que a entidade deve realizar para cumprir o contrato. Ou seja, se por exemplo, o prestador de serviços precisar executar várias tarefas administrativas para elaborar o contrato, essas tarefas não transferem o serviço ao cliente à medida que as tarefas são executadas, portanto, não se constituem em obrigação de desempenho.

Bens ou serviços distintos

Não é incomum que contrato com clientes incluam uma gama variada de bens ou serviços.

Dependendo do contrato, bens ou serviços prometidos podem incluir, dentre outros:

- (a) venda de bens produzidos pela entidade (por exemplo, estoque de fabricante);
- (b) revenda de bens adquiridos pela entidade (por exemplo, mercadorias de varejista);
- (c) revenda de direitos sobre bens ou serviços adquiridos pela entidade;
- (d) execução de tarefa (ou tarefas) contratualmente pactuada para o cliente;
- (e) prestação de serviço que consiste em estar pronta para fornecer bens ou serviços (por exemplo, atualizações não especificadas de softwares que sejam fornecidas quando e se disponíveis) ou disponibilização de bens ou serviços ao cliente a serem usados à medida que e quando o cliente decidir;
- (f) prestação de serviço de modo a providenciar para que a outra parte transfira bens ou serviços ao cliente (por exemplo, atuando como agente de outra parte - considerações sobre principal e agente estão citadas adiante);
- (g) concessão de direitos sobre bens ou serviços a serem fornecidos no futuro que o cliente possa revender ou fornecer a seu cliente (por exemplo, a entidade que vende um produto ao varejista promete transferir o bem ou o serviço adicional à pessoa que compre o produto do varejista);
- (h) construção, fabricação ou desenvolvimento de ativo em nome do cliente;
- (i) concessão de licenças; e

(j) concessão de opções para a compra de bens ou serviços adicionais (quando essas opções fornecerem ao cliente um direito relevante, considerações sobre opções de clientes para bens ou serviços adicionais estão citadas adiante).

Bem ou serviço prometido ao cliente é distinto, se:

- (a) o cliente pode se beneficiar do bem ou serviço isoladamente ou em conjunto com outros recursos que estejam prontamente disponíveis ao cliente; e
- (b) a promessa da entidade de transferir o bem ou o serviços ao cliente é identificável separadamente de outras promessas contidas no contrato (ou seja, o compromisso para transferir o bem ou o serviços é distinto dentro do contexto do contrato).

O cliente pode beneficiar-se de bem ou serviço, se o bem ou serviço puder ser usado, consumido, vendido por valor que seja superior ao valor de sucata ou de outro modo realizado de forma que gere benefícios econômicos.

Se o bem ou o serviço prometido não for distinto, a entidade deve combinar esse bem ou serviço com outros bens ou serviços prometidos até que identifique o grupo de bens ou serviços que seja distinto. Em alguns casos, isso pode resultar em que a entidade deva contabilizar todos os bens ou serviços prometidos no contrato como uma única obrigação de desempenho.

Considerações sobre principal e agente

Quando outra parte estiver envolvida no fornecimento de bens ou serviços ao cliente, a entidade deve determinar se a natureza de sua promessa é uma obrigação de performance para fornecer os próprios bens ou serviços específicos (ou seja, a entidade é principal) ou para organizar para que esses bens ou serviços sejam fornecidos por outra parte (ou seja, a entidade é agente).

A determinação se a entidade é o principal ou o agente deve ser feita para cada bem ou serviço específico prometido ao cliente.

Se o contrato com o cliente incluir mais de um bem ou serviço especificado, a entidade pode ser o principal para alguns bens ou serviços especificados e o agente para outros.

A entidade é principal se ela controlar o bem ou o serviço especificado antes que o bem ou o serviço seja transferido ao cliente. Contudo, a entidade não necessariamente controla o bem especificado se a entidade obtiver a titularidade legal para aquele bem somente um pouco antes que a titularidade legal seja transferida ao cliente. A entidade que seja principal pode satisfazer à obrigação de performance para fornecer o bem ou o serviço, especificado por si

mesma, ou pode contratar outra parte (por exemplo, subcontratada) para satisfazer a totalidade ou parte da obrigação de performance em seu nome.

A entidade é agente se a obrigação de sua performance for providenciar o fornecimento de bens ou serviços especificados por outra parte. A entidade, que é o agente, não controla o bem ou o serviço especificado fornecido pela outra parte antes que o bem ou o serviço seja transferido ao cliente. Quando a entidade, que seja agente, satisfizer à obrigação de performance, ela deve reconhecer a receita equivalente ao valor de qualquer taxa ou comissão sobre a qual espera ter direito por providenciar que a outra parte forneça seus bens ou serviços especificados, que serão fornecidos por essa outra parte. A taxa ou a comissão da entidade pode ser o valor líquido da contraprestação que a entidade retiver após pagar à outra parte a contraprestação recebida pelos bens ou serviços a serem fornecidos por essa outra parte.

3º passo - Determinar o preço da transação (mensuração)

A entidade deve considerar os termos do contrato e suas práticas de negócios usuais para determinar o preço da transação. O preço da transação é o valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente, excluindo quantias cobradas em nome de terceiros (por exemplo, alguns impostos sobre vendas). A contraprestação prometida em contrato com o cliente pode incluir valores fixos, valores variáveis ou ambos.

A natureza, a época e o valor da contraprestação prometida por cliente afetam a estimativa do preço da transação. Ao determinar o preço da transação, deve-se considerar os efeitos de:

- (a) contraprestação variável (deve-se estimar o valor da contraprestação à qual a entidade terá direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente);
- (b) restrição de estimativas de contraprestação variável;
- (c) existência de componente de financiamento significativo no contrato (a entidade deve ajustar o valor prometido da contraprestação para refletir os efeitos do valor do dinheiro no tempo);
- (d) contraprestação não monetária (deve ser mensurada a valor justo); e
- (e) contraprestação a pagar ao cliente (inclui valores que a entidade paga ou espera pagar ao cliente).

A entidade deve presumir que os bens ou serviços serão transferidos ao cliente conforme prometido, de acordo com o contrato existente, o qual não será cancelado, renovado ou modificado.

Quando o contrato com o cliente incluir contraprestação variável, a entidade deve estimar o valor da contraprestação à qual a entidade terá direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente.

O valor da contraprestação pode variar em razão de descontos, abatimentos, restituições, créditos, concessões de preços, incentivos, bônus de desempenho, penalidades ou outros itens similares. A contraprestação prometida pode variar também se o direito da entidade à contraprestação depender da ocorrência ou não ocorrência de evento futuro. Por exemplo, o valor da contraprestação é variável se o produto for vendido com direito de retorno ou se um valor fixo for prometido como bônus de desempenho em caso de ser atingido um marco especificado.

4º Passo - Alocar o preço da transação

O objetivo, ao alocar o preço da transação, consiste em que a entidade aloque o preço da transação a cada obrigação de performance (bem ou serviço distinto) pelo valor que reflita o valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente.

A entidade deve alocar o preço da transação a cada obrigação de performance identificada no contrato com base no preço de venda individual.

O preço de venda individual é o preço pelo qual a entidade venderia o bem ou o serviço prometido separadamente ao cliente.

Se o preço de venda individual não for diretamente observável, a entidade deve estimar o preço de venda individual por valor que resulte em que a alocação do preço da transação atenda ao objetivo de alocação, ou seja, que a entidade aloque o preço da transação a cada obrigação de performance pelo valor que reflita o valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente.

Ao estimar o preço de venda individual, a entidade deve considerar todas as informações (incluindo condições de mercado, fatores específicos da entidade e informações sobre o cliente ou classe de clientes) que estejam razoavelmente disponíveis à entidade.

Descontos e contraprestação variável devem ser incluídas proporcionalmente no preço da transação de uma ou mais obrigações de performance do contrato na medida que se refiram a uma obrigação de performance específica ou a um conjunto identificável dessas obrigações.

5º Passo - Reconhecer a receita quanto (ou conforme) uma obrigação de desempenho for cumprida

A entidade deve reconhecer receitas quando (ou à medida que) satisfizer à obrigação de desempenho ao transferir o bem ou o serviço (ou seja, um ativo) prometido ao cliente. O ativo é considerado transferido quando (ou à medida que) o cliente obtiver o controle desse ativo.

Nesse contexto é relevante identificar se a obrigação de desempenho é satisfeita ao longo do tempo [do contrato] ou em momento específico do tempo.

Assim, para cada obrigação de desempenho identificada, a entidade deve determinar, no início do contrato, se satisfaz à obrigação de desempenho ao longo do tempo ou se satisfaz à obrigação de desempenho em momento específico no tempo. Dependendo da atividade e das obrigações de desempenho prometidas/contratadas essa segregação pode ser complexa. Nesses casos a leitura do conteúdo completo do pronunciamento, incluindo o apêndice B - Orientação de aplicação, é imprescindível.

Obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo

Uma entidade transfere o controle do bem ou serviço ao longo do tempo e, conseqüentemente, satisfaz à obrigação de desempenho e reconhece receitas ao longo do tempo, se um dos critérios a seguir for atendido:

- (a) o cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios gerados pelo desempenho por parte da entidade à medida que a entidade efetiva o desempenho (por exemplo, serviços rotineiros ou recorrentes, tais como serviços de limpeza, nos quais o recebimento e o consumo simultâneo pelo cliente dos benefícios do desempenho podem ser prontamente identificados);
- (b) o desempenho por parte da entidade cria ou melhora o ativo (por exemplo, produtos em elaboração) que o cliente controla à medida que o ativo é criado ou melhorado; ou
- (c) o desempenho por parte da entidade não cria um ativo com uso alternativo para a entidade e a entidade possui direito executável (enforcement) ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente.

Obrigação de desempenho satisfeita em momento específico no tempo

Se a obrigação de desempenho não for satisfeita ao longo do tempo a obrigação de desempenho é satisfeita em um momento específico no tempo. Para determinar o momento específico no tempo no qual o cliente obtém o controle do ativo prometido e, conseqüentemente, a obrigação de desempenho seja satisfeita e receita reconhecida, deve-se considerar os requisitos para controle por parte do cliente previstos no pronunciamento.

Outros itens

O pronunciamento especifica, ainda, a contabilização dos custos incrementais para obter um contrato com cliente e dos custos incorridos para cumprir o contrato com o cliente.

Custos incrementais para obter um contrato com cliente

O custo incremental para obtenção de contrato com cliente deve ser reconhecido como ativo, se a entidade espera recuperar esses custos. Custos incrementais são os custos em que a entidade incorre para obter o contrato com o cliente que ela não teria incorrido, se o contrato não tivesse sido obtido (exemplo: comissão de venda. Todavia, os custos para obter o contrato que forem incorridos independentemente da obtenção do contrato, devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos, a menos que seja expressamente cobrável do cliente, independentemente da obtenção do contrato.

O pronunciamento permite um expediente prático onde a entidade pode reconhecer os custos incrementais para a obtenção do contrato como despesa quando incorridos, se o período de amortização do ativo que a entidade teria reconhecido for de um ano ou menos.

Custos incorridos para cumprir o contrato com o cliente

Se os custos incorridos no desempenho do contrato com o cliente não estiverem dentro do alcance de outro pronunciamento (por exemplo, o CPC 16 - Estoques, o CPC 27 - Ativo Imobilizado ou o CPC 04 - Ativo Intangível), a entidade deve reconhecer o ativo a partir dos custos incorridos para cumprir o contrato, se, e somente se, esses custos atenderem a todos os critérios a seguir:

- (a) os custos referem-se diretamente ao contrato ou ao contrato previsto que a entidade pode especificamente identificar (por exemplo, custos relativos a serviços a serem prestados de acordo com a renovação de contrato existente ou custos para projetar o ativo a ser transferido, de acordo com contrato específico que ainda não foi aprovado);
- (b) os custos geram ou aumentam recursos da entidade que serão usados para satisfazer (ou para continuar a satisfazer) a obrigações de performance no futuro; e
- (c) espera-se que os custos sejam recuperados.

O ativo reconhecido, de acordo com os itens acima, deve ser amortizado em base sistemática que seja consistente com a transferência ao cliente dos bens ou serviços aos quais o ativo se refere.

Apresentação

Quando qualquer das partes do contrato tiver concluído o desempenho, a entidade deve apresentar o contrato no balanço patrimonial como ativo de contrato ou passivo de contrato, dependendo da relação entre o desempenho pela entidade e o pagamento pelo cliente. A entidade deve apresentar separadamente como recebível quaisquer direitos incondicionais à contraprestação.

Se o cliente pagar a contraprestação antes que a entidade transfira o bem ou serviço ao cliente, a entidade deve apresentar o contrato como passivo de contrato quando o pagamento for efetuado ou o pagamento for devido (o que ocorrer antes). Passivo de contrato é a obrigação da entidade de transferir bens ou serviços ao cliente, em relação aos quais a entidade recebeu a contraprestação do cliente ou o valor da contraprestação for devido pelo cliente.

Divulgação

O objetivo dos requisitos de divulgação consiste em que a entidade divulgue informações suficientes para permitir aos usuários de demonstrações contábeis compreender a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contratos com clientes.

Para atingir esse objetivo, a entidade deve divulgar informações qualitativas e quantitativas sobre todos os itens seguintes:

- (a) seus contratos com clientes;
- (b) julgamentos significativos e mudanças nos julgamentos feitos ao aplicar o pronunciamento a esses contratos; e
- (c) quaisquer ativos reconhecidos a partir dos custos para obter ou cumprir um contrato com cliente de acordo com o pronunciamento.



Edison Arisa Pereira

Formado em Ciências Contábeis pela Universidade Mackenzie. Tem mais de 35 anos de experiência em auditoria de grandes, médios e pequenos grupos financeiros. Atual presidente da Fundação CPC e coordenador técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, desde a sua fundação, em 2005.

Membro independente do Conselho de Supervisão da Apimec. Foi presidente do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - Ibracon, na gestão 2004-2006. Detentor da Medalha Pedro Pedreschi, pelo Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo-CRC-SP, em 2009. Na Academia ocupa a Cadeira de nº 46, que tem como Patrono o contador Armando Aloe.

Pronunciamento Técnico “Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas - PME”

Acadêmico Hatiro Shimomoto

As pequenas e médias empresas devem buscar transparência e confiabilidade em suas informações contábeis, para que possam fazer negócios internacionais e obter melhores taxas de financiamentos.

As normas contábeis auxiliam no processo de tomada de decisão e dão um enfoque mais gerencial às informações.

Uma empresa considerada pequena ou média que pretende crescer e até ser alvo de investimentos estrangeiros precisa utilizar a mesma estratégia contábil já existente nas grandes corporações.

Em 2009, foi aprovado o CPC-PME, dedicado exclusivamente às Normas de Contabilidade de Pequenas e Médias Empresas. Mas é fundamental lembrar que qualquer entidade de pequeno e médio porte tem o direito de adotar os Pronunciamentos Técnicos do CPC na sua integridade. Assim, elas têm duas opções: adotam os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC, ou adotam o Pronunciamento Técnico PME - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. É exigido divulgar qual norma ou conjunto de normas foi adotado. Se suas demonstrações contábeis forem descritas como estando em conformidade com esta Norma para PMEs, elas devem estar em conformidade com todas as regras desta Norma e deve ser feita uma declaração explícita e sem reservas dessa conformidade nas notas explicativas.

Antes de comentarmos a norma, devemos observar a importância que as empresas brasileiras de pequenos e médios portes têm para o País.

A estimativa brasileira é que essas empresas representam 99% das entidades nacionais, e a avaliação do International Accounting Standards Board - Iasb é que essas organizações já sejam 95% das companhias nos países desenvolvidos e em desenvolvimento.

Tendo consciência da dimensão e da importância que a norma traz para o mercado, damos a importância necessária à Contabilidade das pequenas e médias empresas e fica claro que não se trata de uma mudança meramente contábil, pois, com a qualidade das informações contábeis as PMEs terão facilitação do acesso à oportunidade de crédito e ao investimento.

CPCs para as Empresas PMEs

O conceito do CPC é de que pequenas e médias empresas são aquelas que não têm obrigação pública de prestação de contas e elaboram demonstrações contábeis para fins internos de gestão, e para usuários externos, mas para fins gerais, como é o caso de sócios que não estão envolvidos na administração do negócio, credores existentes e potenciais, e agências de avaliação de crédito.

Note-se que inúmeras sociedades por ações brasileiras estão enquadradas nessa condição, assim como as limitadas e todas as demais sociedades que não captam recursos junto ao público.

O termo “empresas de pequeno e médio porte” adotado nesse Pronunciamento não inclui:

- a. as companhias abertas, reguladas pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM;
- b. as sociedades de grande porte, como definido na Lei nº. 11.638/07; e
- c. as sociedades reguladas pelo Banco Central do Brasil, pela Superintendência de Seguros Privados e outras sociedades cuja prática contábil é ditada pelo correspondente órgão regulador com poder legal para tanto.

É importante observar que o CPC PME não trata de informações por segmento, lucro por ação e relatório da administração, por considerar esses documentos não necessários às pequenas e médias empresas, porém nossa legislação não exige a PME na forma de sociedade por ações de emitir seu relatório de administração.

A adoção desse Pronunciamento pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC facilitou a disseminação das normas internacionais entre os profissionais da Contabilidade, já que, conhecendo o CPC PME, praticamente se conhece as Normas Internacionais, exceto em casos específicos, como, por exemplo, de derivativos ou outros instrumentos financeiros complexos.

Mas o CFC foi além, e estabeleceu critérios e procedimentos simplificados, com a emissão da NBC TG 1000 (R1) - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, em 2016, com correlação ao CPC PME, e da ITG 1000 - Modelo Contábil para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, com aplicação conforme quadro abaixo resumido.

Faturamento até R\$ 300 milhões - Ativo até R\$ 240 milhões		
PME Pequenas e Médias Empresas		
CPC PME		
Até R\$ 360 mil	De R\$ 360 mil até R\$ 3.600 mil	Acima de R\$ 3.600 mil
ME - Microempresa	EPP - Empresa de pequeno porte	PME - Pequena e média empresa
Opção pelo ITG 1000 do CFC - Conselho Federal de Contabilidade		NBC TG 1000

O CPC PME simplificou as normas completas limitando as políticas contábeis, excluindo tópicos considerados irrelevantes para as PMEs, simplificando os princípios para reconhecimento e mensuração, e reduzindo significativamente o número de divulgações.

Esta Norma para PMEs está organizada por tópicos, cada tópico sendo apresentado em seção numerada em separado. Entendemos que a leitura da norma é suficiente para um pleno entendimento. Optamos por listar, a seguir, o Sumário da norma, e na sequência, identificar as diferenças entre essa norma e as normas completas.

Pronunciamento Técnico PME

Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)

Seção	Sumário
	Introdução
Seção 1	Pequenas e Médias Empresas
Seção 2	Conceitos e Princípios Gerais
Seção 3	Apresentação das Demonstrações Contábeis
Seção 4	Balanço Patrimonial
Seção 5	Demonstração do Resultado e Demonstração do Resultado Abrangente

Seção 6	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados
Seção 7	Demonstração dos Fluxos de Caixa
Seção 8	Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis
Seção 9	Demonstrações Consolidadas e Separadas
Seção 10	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro
Seção 11	Instrumentos Financeiros Básicos
Seção 12	Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros
Seção 13	Estoques
Seção 14	Investimento em Controlada e em Coligada
Seção 15	Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (Joint Venture)
Seção 16	Propriedade para Investimento
Seção 17	Ativo Imobilizado
Seção 18	Ativo Intangível Exceto Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (<i>Goodwill</i>)
Seção 19	Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade futura (<i>Goodwill</i>)
Seção 20	Operações de Arrendamento Mercantil
Seção 21	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
Apêndice	Guia sobre Reconhecimento e Mensuração de Provisão
Seção 22	Passivo e Patrimônio Líquido
Apêndice	Exemplos de Tratamento Contábil para o Emissor de Instrumento de Dívida Conversível
Seção 23	Receitas
Apêndice	Exemplos de Reconhecimento de Receita
Seção 24	Subvenção Governamental
Seção 25	Custos de Empréstimos
Seção 26	Pagamento Baseado em Ações
Seção 27	Redução ao Valor Recuperável de Ativos
Seção 28	Benefícios a Empregados
Seção 29	Tributos sobre o Lucro
Seção 30	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis
Seção 31	Hiperinflação
Seção 32	Evento Subsequente
Seção 33	Divulgação sobre partes Relacionadas
Seção 34	Atividades Especializadas
Seção 35	Adoção Inicial deste Pronunciamento

As exigências para o reconhecimento e mensuração de ativos, passivos, receitas e despesas nesta norma são baseadas em princípios gerais que derivam da Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação de Demonstrações Contábeis. A entidade deve elaborar suas demonstrações contábeis, exceto informações de fluxo de caixa, usando o regime contábil de competência. Tanto os elementos do ativo não circulante quanto os do passivo não circulante devem ser ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

Um item bastante questionado recentemente é o reconhecimento de Receitas. O CPC 47 que trata da Receita de Contrato com Cliente ainda não afetou as Pequenas e Médias empresas até o momento, pois o CPC PME, revisado no final de 2016, ainda não incorporou as mudanças contidas nesse CPC.

Listamos as principais diferenças entre as normas completas e a norma CPC PME.

Para os Tópicos não destacados no quadro abaixo, o tratamento é igual aos Pronunciamentos Técnicos do CPC para as demais sociedades.

Informação por	Tratamento diferenciado no CPC PME
Segmento	Não consta no CPC PME.
Demonstrações Contábeis Intermediárias (ITR)	Não consta no CPC PME.
Lucro por Ação	Não consta no CPC PME.
Seguros	Não consta no CPC PME.
Ativos Mantidos para Venda	Não consta no CPC PME.
Instrumentos Financeiros	Os instrumentos financeiros devem ser mensurados pelo custo ou custo amortizado. Todos os outros instrumentos financeiros devem ser mensurados pelo valor justo por meio do resultado.
Consolidação das Demonstrações Contábeis	Opção da consolidação proporcional foi excluída para os investimentos em entidades controladas conjuntamente.

Ativo Imobilizado	<p>a. Reavaliação não é permitida.</p> <p>b. O valor residual, a vida útil e o método de depreciação necessitam ser revistos apenas quando existir uma indicação de alteração relevante.</p> <p>c. A adoção de um novo valor só é permitida às PME na adoção inicial do CPC PME “deemed cost”</p> <p>d. Ativos biológicos mensurados pelo custo menos depreciação acumulada e perdas por desvalorização.</p>
Ativo Intangível	<p>a. Reavaliação não é permitida.</p> <p>b. O valor residual, a vida útil e o método de amortização necessitam ser revistos apenas quando existir uma indicação de alteração relevante.</p> <p>c. Todos os intangíveis devem ser amortizados.</p>
Propriedade para Investimento	<p>Se a empresa consegue medir o valor justo sem custo e esforço excessivo ela deve utilizar o método do valor justo por meio do resultado; todas as outras propriedades para investimento serão contabilizadas como ativo imobilizado e devem ser mensuradas pelo custo menos depreciação acumulada e perda acumulada por redução ao valor recuperável.</p>
Subvenções Governamentais	<p>Todas as subvenções governamentais devem ser reconhecidas como receita quando as condições de desempenho forem atendidas (ou antecipadamente quando não existirem condições de desempenho) e mensuradas pelo valor justo do ativo recebido ou recebível.</p>

Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura	<p>a. A norma apresenta uma lista de eventos que indicam a existência de perda por desvalorização.</p> <p>b. O ágio é amortizado em 10 anos caso não seja possível estimar a vida útil de maneira confiável.</p>
Gastos com Pesquisa e Desenvolvimento	Todos os gastos com pesquisa e desenvolvimento são despesas; gastos com desenvolvimento não são ativados.
Investimentos em Coligadas e Controladas	Podem ser avaliados os investimentos em coligadas pelo método de custo ou valor justo. No Brasil, a Lei das S.A. não permite essa opção.
Investimentos em Entidade no Exterior	As diferenças decorrentes de taxas de câmbio de itens monetários que são inicialmente reconhecidas em outros resultados abrangentes não necessitam ser reclassificadas para a demonstração do resultado na venda do investimento.
Atividade de Agricultura	O método do valor justo por meio do resultado é exigido para os ativos biológicos apenas quando tal valor for computado sem custo e/ou esforço excessivo. Caso contrário, devem ser mensurados pelo custo menos depreciação acumulada e perdas por desvalorização.
Custos dos Empréstimos	Todos os custos dos empréstimos são reconhecidos como despesas no resultado.
Arrendamento Mercantil	Não é exigido que o arrendatário reconheça os pagamentos, sob os contratos de arrendamento mercantil operacional, numa base linear.

Benefícios aos Empregados	<p>a. Os ganhos e perdas atuariais devem ser reconhecidos no resultado do exercício ou em outros resultados abrangentes.</p> <p>b. Os custos de serviços prestados são reconhecidos no resultado quando um plano de benefício definido é introduzido ou alterado, sem diferimento.</p> <p>c. Não é exigida a utilização de métodos ou medições que exijam esforço e/ou custo excessivos para a empresa.</p>
Adoção pela primeira vez das CPC PME	Não precisa apresentar informação de período anterior quando exija esforço e/ou custo excessivos para a empresa.
Pagamento baseado em Ações	Pode-se utilizar o julgamento da administração na estimativa do valor do pagamento baseado em ações.
Conversão das Demonstrações Contábeis	Critério simplificado para a contabilização de diferenças, após o reconhecimento inicial.
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	Pode ser substituída pela Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados em casos simples.
Apresentações	<p>a. A entidade não precisa apresentar seu balanço patrimonial a partir do início do período comparativo mais antigo quando tal entidade aplicar uma política contábil retrospectivamente, realizar um ajuste retrospectivo ou reclassificar determinado item no seu balanço.</p> <p>b. Todos os ativos e passivos fiscais diferidos devem ser classificados no Não Circulante.</p> <p>c. A entidade pode apresentar somente demonstração dos lucros acumulados em casos simplificados.</p>
Divulgações	Divulgação significativamente reduzida. Enquanto as normas completas exigem em torno de 3.000 divulgações, o CPC PME indica em torno de 300.
DVA	Não consta no CPC PME.
Correção Monetária	Não consta no CPC PME.

Concluindo

É obrigatório que o profissional da Contabilidade acompanhe as alterações e a evolução da profissão, em especial as exigências para a adoção da Norma para PMEs. Conhecendo, estudando e se especializando nessa norma simplificada, o profissional da Contabilidade estará preparado para entender as demais normas e apto a exercer julgamentos com segurança, elevando seu desempenho com qualidade.



Hatiro Shimomoto

Empresário contábil e advogado. Foi presidente do Tribunal de Justiça Arbitral do Brasil; do Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas no Estado de São Paulo - Sescon-SP, e exerceu dois mandatos como deputado estadual em São Paulo. Na Academia ocupa a Cadeira de nº 48, que tem como Patrono José Geraldo de Lima.

A nova Contabilidade aplicada ao setor público e a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade

Acadêmico Valmir Leôncio da Silva

Introdução

Este trabalho tem por objetivo demonstrar a origem e evolução da Contabilidade aplicada ao Setor Público e a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade - IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*), bem como apresentar os setores que ela abrange.

Origem e evolução da Contabilidade

O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

Dessa forma a Contabilidade Aplicada ao Setor Público é a ciência que estuda, orienta, controla e demonstra a programação orçamentária e a sua execução, a movimentação patrimonial e a formação do resultado que integram o conteúdo para a tomada de contas dos responsáveis por bens e valores públicos (Cruz, 1988).

Ela evidenciará, perante a Fazenda Pública, a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetivem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados (Art. 83, Lei no 4.320/64).

Ela teve sua origem, no Brasil, a partir de sua dominação pelos portugueses com o Conselho Ultramarino e com o Conselho da Fazenda. Em Minas Gerais, já em meados do século XVI (quando o ciclo do ouro vivia seu apogeu),

praticavam-se escriturações contábeis do melhor nível, inclusive adotando métodos que na Europa só posteriormente seriam objeto de publicações.

Porém, de forma ordenada, foi a partir de 28 de junho de 1808 (Século XIX) que tivemos um alvará determinante dos controles da coisa pública. Esse alvará estabeleceu as normas contábeis aplicando inclusive o método das partidas dobradas para controlar as operações realizadas. Foi D. Fernando José de Portugal que encaminhou para aprovação de D. João VI este documento histórico que, entre dizeres, incluía:

“Para que o método de escrituração e fórmulas de contabilidade da minha Real fazenda não fique arbitrário, e sujeito à maneira de pensar de cada um dos contadores gerais, que sou servido a criar para o referido Erário: Ordeno que a escrituração seja a mercantil por partidas dobradas, por ser a única seguida pelas nações mais civilizadas, assim pela sua brevidade para o manejo de grandes somas como, por ser a mais clara, e a que menos lugar dá erros e subterfúgios, onde se esconde a malícia e a fraude dos prevaricadores.”

Com a crise do café, surgiu a necessidade de reorganização da Contabilidade. Em 1905, no Estado de São Paulo, Carlos de Carvalho realizou a reforma do sistema contábil do Tesouro. Esse trabalho teve boa aceitação e foi, posteriormente, imitado por outros Estados brasileiros.

Com a necessidade de captação de recursos externos, no ano de 1914, surge o balanço de ativo e passivo da União e a organização do Tesouro. Contudo, somente em 1922, pelo Decreto-Lei no 4.536, foi que se criou a Contadoria Central da República. Naquele ano surgiu também o Regulamento Geral da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, ainda hoje vigente.

A normatização da Contabilidade e a Lei nº 4.320/64

A União, os Estados e os Municípios tiveram, através da Lei nº 4.320/64, padronização na contabilização das operações e a normatização precisa da dinâmica patrimonial pública.

Em 1967, com o Decreto-Lei nº 200/67, a União passa a intervir acentuadamente na economia brasileira e suas atividades são gradativamente diversificadas. Rapidamente, Estados e Municípios a imitam. É extinta a Contadoria Geral da República e em seu lugar surge a Inspeção Geral de Finanças.

Como se vê, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, hoje mais apropriadamente chamada de Contabilidade Governamental, teve sua origem na Contabilidade Comercial, ou seja, o ramo da Contabilidade aplicado às empresas.

Entretanto, como os objetivos da Contabilidade Governamental e da Contabilidade Empresarial são evidentemente distintos, os procedimentos e principalmente os resultados obtidos foram se distanciando.

Enquanto a Contabilidade Empresarial se esmera na apuração do resultado (lucro/prejuízo), a Contabilidade Governamental procura estudar a atividade financeira do Estado, compreendendo o estudo da receita, da despesa, do orçamento e do crédito público, e ainda executa a análise do fluxo financeiro dos recursos indispensáveis à satisfação das necessidades e ao desenvolvimento do Estado.

A diferença fundamental básica está no fato de que a Contabilidade Governamental é dotada de um sistema de acompanhamento da execução orçamentária nela integrado. Nenhuma diferença existe entre esses ramos da Contabilidade em termos de instrumental utilizado para processamento dos registros e obtenção de dados.

Entretanto, uma das funções básicas da Ciência Contábil que é gerar informações capazes de propiciar aos usuários base segura às suas decisões, não foi valorizada pela administração pública até muito recentemente.

Observa-se, contudo, ultimamente, a busca de uma proximidade maior entre os objetivos da Contabilidade Empresarial, com uma maior valorização da informação contábil por parte do setor público como auxílio ao processo decisório.

Contabilidade é um instrumento que pode proporcionar à administração as informações e controles necessários à melhor condução dos negócios públicos. Isso quer dizer que a Contabilidade Governamental deve abastecer de informações todo o processo de planejamento e orçamentação e, em especial, as etapas que compõem o ciclo orçamentário, quais sejam: elaboração, estudo e aprovação, execução, controle e avaliação dos resultados auferidos pela gestão realizada. Mas não é tudo.

A Contabilidade Governamental deve ser, ainda, um instrumento de registro, controle, análise e interpretação de todos os atos e fatos administrativos, contribuindo para uma administração eficaz nos diversos níveis de governo.¹

Ano de 1832 - são implantadas as partidas-dobradas no Brasil. Primeiro orçamento para o País.

Ano de 1840 - As partidas-dobradas são abandonadas.

Ano de 1922 - O Código de Contabilidade do Brasil retoma as partidas-dobradas. A partir dessa data, consolida-se a utilização da partida-dobrada.

¹ Texto extraído do artigo publicado no boletim do CRCSP em 1999, pelo Perito contábil, auditor independente e presidente do CRC MG, Dr. Washington Maia Fernandes.

Partidas-Dobradas	
1500 d. C. Descobrimento do Brasil	6 anos de divulgação da regra de registro
1808 d. C. Legalização	300 anos depois
1832 d. C. Implantação	24 anos depois
1840 d. C. Abandono	8 anos depois
1922 d. C. Reimplantação	Até hoje

Fonte: artigo publicado no boletim do CRCSP em 1999

Organização político-administrativa

Em termos gerais, conforme nos ensina Hely Lopes Meirelles², Administração vem a ser “o conjunto de órgãos instituídos para a consecução dos objetivos do governo”. Dessa forma a Administração Pública é, ao mesmo tempo, a titular e a executora do serviço público.

De acordo com o Art. 18 da Constituição Federal - CF, a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Estando compreendidos nesses:

- a) o Poder Executivo, o Poder Legislativo, o Poder Judiciário e o Ministério Público;
- b) autarquias, fundações públicas, empresas públicas e Sociedades de Economia Mista.

É importante ressaltar que junto ao Legislativo estão incluídos os Tribunais de Contas, compreendendo dessa forma o Tribunal de Contas da União, dos Estados e, quando houver, dos Municípios e de Município.

Como é dividida a Administração Pública e quais são os órgãos que fazem parte dessa divisão?

A LC no 101/00, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, em seu Art. 1o, relaciona os entes e órgãos públicos que estão sujeitos ao atendimento da Lei Complementar:

“Art. 1o [...]

§ 2o As disposições desta Lei Complementar obrigam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

§ 3o Nas referências:

² *Direito administrativo brasileiro. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 61.*

I - à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estão compreendidos:

a) o Poder Executivo, o Poder Legislativo, neste abrangidos os Tribunais de Contas, o Poder Judiciário e o Ministério Público;

b) as respectivas administrações diretas, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes;

II - a Estados entende-se considerado o Distrito Federal;

III - a Tribunais de Contas estão incluídos: Tribunal de Contas da União, Tribunal de Contas do Estado e, quando houver, Tribunal de Contas dos Municípios e Tribunal de Contas do Município.”

Conforme podemos observar, a Administração Pública é dividida em Administração Direta e Indireta, conforme demonstrado a seguir:

Administração direta ou centralizada: É o conjunto dos órgãos integrados na estrutura administrativa dos entes da federação, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, abrangendo os Ministérios e demais órgãos auxiliares previstos em lei.

Administração indireta ou descentralizada: É o conjunto de pessoas administrativas que, vinculadas à respectiva Administração Direta, têm o objetivo de desempenhar atividades administrativas de forma descentralizada, ou seja, fazer a transferência de serviços de uma para outra pessoa jurídica. São elas as Entidades Autárquicas, Fundações Públicas, os Fundos Públicos e as Entidades Paraestatais (Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista).

Temos, ainda, as chamadas concessionárias, permissionárias e autorizadas de serviços públicos, que não fazem parte da Administração Pública, mas trabalham ao lado do Estado de forma descentralizada.

Atenção: A lei de Responsabilidade Fiscal criou a figura da empresa estatal dependente. De acordo com a definição do Inciso III do Art. 2o, é a empresa controlada por ente da federação que recebe do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral, ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária. Em outras palavras, são as Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista, quando deficitárias.

Quadro-resumo da Administração Pública

Administração Direta (todos os Poderes)

Executivo	Legislativo	Judiciário	Funções Essenciais à Justiça
<ul style="list-style-type: none">- Presidente da República- Governadores- Prefeitos- Ministros de Estados- Secretários	<ul style="list-style-type: none">- Câmara dos Deputados- Senado Federal- Assembleias Legislativas- Câmaras Municipais- Câmaras Distritais- Tribunais e Conselhos de Contas*	<ul style="list-style-type: none">- Supremo Tribunal Federal- Superior Tribunal de Justiça- Tribunais Regionais Federais- Tribunal Superior do Trabalho- Tribunal Superior Eleitoral- Superior Tribunal Militar- Tribunais de Justiça e Tribunais de Alçadas Estaduais	<ul style="list-style-type: none">- Ministério Público- Advocacia Pública- Defensoria Pública

Administração Indireta

- Autarquias
- Fundações Públicas
- Fundos - Empresa Pública
- Sociedade de Economia Mista

Uma das preocupações dos Tribunais de Contas é com relação ao planejamento público, que estabelece as bases para controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em planos hierarquicamente interligados.

Dessa forma a Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve permitir a integração dos planos hierarquicamente interligados, comparando suas metas programadas com as realizadas, e evidenciando as diferenças relevantes por meio de notas explicativas.

Quem está obrigado a utilizar a Contabilidade do Setor Público

Segundo a Norma de Estrutura Conceitual o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público abrange praticamente todas as entidades

do setor público, ou seja, ela e as demais NBCs TSP - Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público - aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público quanto à elaboração e divulgação dos RCPGs.- Relatórios Contábeis de Propósito Geral e estão compreendidos no conceito de entidades do setor público: os governos nacionais, estaduais, distrital e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes).

De acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal considera-se empresa estatal dependente, as empresas controladas que recebem do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal, despesas de custeio em geral ou despesas de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária.

Segundo o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - MCASP, os Conselhos Profissionais e as demais entidades não compreendidas no conceito de entidades do setor público, incluídas as empresas estatais independentes, poderão aplicar as normas estabelecidas no MCASP de maneira facultativa ou por determinação dos respectivos órgãos reguladores, fiscalizadores e congêneres

Dessa forma entendemos imprescindível saber quem são as entidades que compõe a administração pública.

Orçamento público

A evidenciação deve contribuir para a tomada de decisão e facilitar a instrumentalização do controle social, de modo a permitir que se conheçam o conteúdo, a execução e a avaliação do planejamento das entidades do setor público a partir de dois níveis de análise:

- (a) A coerência entre os planos hierarquicamente interligados nos seus aspectos quantitativos e qualitativos;
- (b) a aderência entre os planos hierarquicamente interligados e a sua implementação.

O Planejamento público é composto conforme a Constituição Federal, Art. 165 dos seguintes instrumentos de planejamento, Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária.

O Orçamento Público, destacado na figura da Lei Orçamentária Anual, é um instrumento de planejamento e execução das Finanças Públicas. Na atualidade, o conceito está intimamente ligado à previsão das Receitas e fixação

das Despesas públicas. Sua natureza jurídica é considerada como sendo de lei em sentido formal, apenas. Isso guarda relação com o caráter meramente autorizativo das despesas públicas ali previstas.

Para o mestre Aliomar Baleeiro, o orçamento público “é o ato pelo qual o Poder Executivo prevê e o Poder Legislativo autoriza por certo período de tempo, a execução das despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei”.

Já o professor Alberto Deodato diz que o orçamento é, na sua mais exata expressão, o quadro orgânico da economia pública. É o espelho da vida do Estado e, pelas cifras, se conhecem os detalhes de seu processo, de sua cultura e de sua civilização.

Uma das perguntas que se faz sobre o orçamento público é se ele é uma Lei.

A resposta a essa questão é simples: ele é, sim, uma lei, mas apenas no sentido formal, pois quando o Legislativo o aprova, ele o faz, como já dissemos, de forma autorizativa, ou seja, ele autoriza que as receitas e as despesas sejam arrecadadas da forma que foram apresentadas, mas o poder público pode arrecadar diferentemente do que foi aprovado ou gastar menos do que consta da lei. Dessa forma, entende-se que ele não é não impositivo.

O Orçamento Público é considerado Rígido e Estático. Rígido, porque não pode ser alterado facilmente, dependendo de aprovação legislativa. E Estático, porque não muda, a não ser com a abertura de créditos adicionais.

Podemos também dizer que o orçamento público é um programa de trabalho do Poder Executivo, que contém:

Plano de custeio dos serviços públicos.

Plano de investimentos e inversões.

Plano de obtenção de recursos.

Planejamento público

O Plano Diretor Estratégico (PDE) deve ser instituído por uma Lei Municipal, que juntamente com o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) são os instrumentos legais que contêm a materialização do planejamento da Administração Municipal, a indicação de suas prioridades e de como o Executivo pretende atingi-las.

A Lei de Responsabilidade Fiscal veio reforçar os vínculos entre esses instrumentos e a importância do planejamento e da transparência para a gestão fiscal do Município. Dessa forma, o desempenho da Administração Pública e a qualidade dos serviços prestados ao cidadão dependem fundamentalmente da qualidade

desses instrumentos de planejamento e de sua adequação à legislação pertinente.

Dentro desse contexto, apresentamos neste item os principais resultados das fiscalizações relativas ao tema realizadas para o presente exercício, com o objetivo de verificar se tais leis efetivamente estão contribuindo com o seu papel para tornar a Administração Municipal mais eficiente e transparente.

Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO

Várias são as verificações que devem ser feitas quando da fiscalização pelos Tribunais de Contas com relação à Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO, quais sejam:

- Se cumpriu os dispositivos instituídos na Lei de Responsabilidade Fiscal e na legislação pertinente, pois se não instituídos estará prejudicada com relação a sua transparência e o seu papel de instrumento efetivo de planejamento para a prevenção dos riscos e correção dos desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.
- Se ela atende ao disposto na alínea b do inciso I do Artigo 4º da LRF³, pois se não estabelecer critérios e forma para a eventual limitação de empenho e movimentação financeira, ferindo assim o princípio da transparência fiscal, o que prejudicará mais tarde a confiabilidade dos instrumentos da Nova Contabilidade Aplicada ao setor Público;
- Se foram indicados os parâmetros ou diretrizes a serem aplicadas na avaliação do controle dos custos e na avaliação dos resultados dos programas de governo a serem incluídos no orçamento;
- Se a Administração demonstra nos anexos fiscais a intenção de ajustar o índice de endividamento do Município à trajetória estabelecida na Resolução 40/01 do Senado Federal;
- Se foi feita a remessa de Relatórios de Projetos em Andamento ao poder legislativo.

³ Art. 4º - A Lei de Diretrizes Orçamentárias atenderá ao disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

I - disporá também sobre:

b) critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses previstas na alínea b do inciso II deste artigo, no art. 9º e no inciso II do

§ 1º do art. 31;

⁴ Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

§ 6º - O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

Lei Orçamentária Anual - LOA

Com relação à Lei Orçamentária deve-se verificar em primeiro plano os seguintes dispositivos, antes de elaborar os demonstrativos contábeis:

- Se a mesma apresenta o demonstrativo do efeito, sobre as receitas e as despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, em desconformidade ao §6º do Artigo 165 da Constituição Federal - CF⁴;
- Se foram feitas de forma individualizada, os projetos e atividades, segundo a sua localização, dimensão, características principais e custo;
- Se foi apresentado, em seus anexos, o demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes dos Anexos de Metas Fiscais da LDO, não atendendo assim o disposto no inciso I do artigo 5º da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF⁵.

Cabe ressaltar ainda a autorização imprópria contida no seu artigo 11⁶, facultando ao Executivo a abertura de créditos adicionais por excesso de arrecadação à conta de receitas específicas e vinculadas a determinada finalidade, não se conforma com o estabelecido no § 3º do Artigo 43 da Lei nº 4.320/64⁷.

A convergência às Normas Internacionais

Existem diversos critérios e práticas contábeis aplicáveis de acordo com as características de cada país. E a Contabilidade, por ser uma ciência social aplicada, é muito influenciada por aspectos culturais, políticos, históricos e econômicos do ambiente no qual está inserida.

Por essa razão, a existência de diversos critérios e práticas contábeis faz com que as demonstrações elaboradas em diferentes países sejam incomparáveis entre

⁵ Art. 5º - O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a Lei de Diretrizes Orçamentárias e com as normas desta lei Complementar:

I - conterá, em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do documento de que trata o § 1º do art. 4º;

⁶ Art. 11. Fica o Poder Executivo autorizado a abrir créditos adicionais suplementares à conta de excesso de arrecadação de receitas específicas e vinculadas a determinada finalidade, assim como daquelas relativas à fonte 00 - Recursos do Tesouro Municipal, nos termos do art. 43 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

⁷ Art. 43. A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer a despesa e será precedida de exposição justificativa.

§ 3º Entende-se por excesso de arrecadação, para os fins deste artigo, o saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês entre a arrecadação prevista e a realizada, considerando-se, ainda, a tendência do exercício.

si, exigindo do leitor o entendimento das diversas práticas contábeis existentes para possibilitar comparações.

Todavia, com a expansão dos mercados e a globalização da economia, surge a necessidade, nas entidades, da elaboração de demonstrações contábeis baseadas em critérios uniformes e homogêneos, de forma que os gestores, investidores e analistas de todo o mundo possam utilizar informações transparentes, confiáveis e comparáveis, nos processos de tomadas de decisões.

O principal órgão preocupado com essa necessidade na área pública e, portanto, com a convergência das normas contábeis internacionais, é o International Federation of Accounting-IFAC. Uma organização de abrangência global com foco na profissão contábil, que edita normas ao setor público as International Public Sector Accounting Standards - IPSAS, que são voltadas à qualidade, à auditoria, à formação educacional.

No Brasil, o processo de convergência ocorre com a participação do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - Ibracon, sob a coordenação do Conselho Federal de Contabilidade - CFC, que criou o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, através da Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007, para desenvolver ações que promovam a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) às Normas Internacionais (CFC, 2010). Nesse processo, a Secretaria do Tesouro Nacional - STN, através da Portaria do Ministério da Fazenda nº 184/2008, recebeu a responsabilidade de identificar as necessidades de convergência aos normativos emitidos pelo CFC e pelo Ifac, e assim promover, por meio de Resoluções, a adoção daquelas normas no setor público. Nesse mister, o CFC em 2008 editou as NBCASP T16 - Normas de Contabilidade Aplicada ao setor Público, por meio das Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), nºs 1.128 a 1.137/08 e em dezembro de 2011 a Resolução nº 1366, com respeito às informações de custos na área pública, com o passar dos anos essas normas foram revogadas por não se enquadrarem na visão do Ifac com as Normas Internacionais e substituídas por novas normas.

Em consonância com as Normas, a Secretaria do Governo Nacional-STN, ligada ao governo federal, vem editando os Manuais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, que estão hoje na 8ª edição, contemplando os seguintes capítulos:

Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

Parte I	Procedimentos Contábeis Orçamentários
Parte II	Procedimentos Contábeis Patrimoniais
Parte III	Procedimentos Contábeis Específicos
Parte IV	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
Parte V	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

Fonte: MCASP Editado pela STN, 8ª Edição 2018.

Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

As NBC TSP foram aprovadas por diversas Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade sendo que até a edição desse texto são as seguintes:

NBC TSP - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público.
NBC TSP 01 - Receita de Transação sem Contraprestação.
NBC TSP 02 - Receita de Transação com Contraprestação.
NBC TSP 03- Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.
NBC TSP 04 - Estoques.
NBC TSP 05 - Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente.
NBC TSP 06 - Propriedade para Investimento.
NBC TSP 07 - Ativo Imobilizado.
NBC TSP 08 - Ativo Intangível.
NBC TSP 09 - Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa.
NBC TSP 10 - Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa.
NBC TSP 11 - Apresentação das Demonstrações Contábeis.

NBC TSP 12 - Demonstração dos Fluxos de Caixa.
NBC TSP 13- Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis.
NBC TSP 14 - Custos de Empréstimos.
NBC TSP 15 - Benefícios a Empregados.
NBC TSP 16 - Demonstrações Contábeis Separadas.
NBC TSP 17 - Demonstrações Contábeis Consolidadas.
NBC TSP 18 - Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto.
NBC TSP 19 - Acordos em Conjunto.
NBC TSP 20 - Divulgação de Participações em Outras Entidades.
NBC TSP 21 - Combinações No Setor Público.
NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis (a ser revogada a partir de 1º/1/21).
NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público.

Fonte: CFC - <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>

Prazo para implantação

As inovações trazidas pelos processos de padronização dos registros contábeis com vistas à consolidação nacional das contas públicas e de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (CASP) impactam, principalmente, a Parte II- Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), a Parte IV- Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e a Parte V- Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público - (DCASP) do MCASP. As diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive quanto aos prazos para sua implantação, são definidas pela Portaria STN nº 634/2014:

Art. 11 O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) deverão ser adotados por todos os entes da Federação até o término do exercício de 2014. Art. 13 Os Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), definidos no MCASP e de observância obrigatória pelos entes da Federação, terão prazos finais de implantação estabelecidos de forma gradual por meio de ato normativo da STN.

A Parte I - Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO) são permanentemente atualizados pela STN mediante ajustes realizados pela Secretaria de Orçamento Federal (SOF), ou mesmo quando demandada por entes da Federação ou órgãos de controle. A Parte III - Procedimentos Contábeis Específicos (PCE) encontra-se sob permanente atualização conforme novos procedimentos venham a ser colocados em prática na Federação Brasileira.

De acordo com as Portarias STN nºs 634/2013 e 548/2015, os prazos para convergência são as seguintes:

Parte	Manual	Situação em 2018:	Exceção
Parte I	PCO	Aplicabilidade Imediata	-x-x
Parte II	PCP	Os prazos foram definidos na Portaria 548/15.	Lei específica que antecipe o prazo.
Parte III	PCE	Aplicabilidade Imediata	-x-x
Parte IV	PCASP	Já devem estar implantados	-x-x
Parte V	DCASP	Já devem estar implantados	-x-x

Fonte: MCASP Editado Pela STN, 8ª Edição 2018.

Diante do exposto, os Tribunais de Contas estão permanentemente verificando a implementação das referidas Normas.

Bibliografia

Brasil. Constituição da República Federativa do Brasil. Site do Planalto - http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

CRUZ, Flávio da; Viccari Junior, Adauto. Lei de responsabilidade Fiscal Comentada. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

Lei Federal nº 4320/64 de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração dos orçamentos e balanços da União, estados, dos municípios do Distrito Federal.

Lei de Responsabilidade Fiscal. Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e da outras providências.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 43ª ed. São Paulo: Atlas, 2018.

Portarias Conjuntas STN/SOF nº 06, de 18 de dezembro de 2018, STN/SPREV nº 07, de 18 de dezembro de 2018 e STN nº 877, de 18 de dezembro de 2018, que aprovam Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) - 8ª Edição

ROSA, Maria Berenice. Contabilidade do setor Público. São Paulo: Atlas: 2013.

SILVA, Valmir Leôncio Da. A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Uma Abordagem Prática. 3º ed. São Paulo: Atlas 2015.



Valmir Leôncio da Silva

Contador e advogado, especialização lato sensu em Contabilidade Pública, pela Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - Fecap e mestre em Administração pela Universidade de Santo Amaro - Unisa. Agente de Fiscalização Financeira, concursado, do Tribunal de Contas do Município de São Paulo - TCMSP, onde exerceu as funções de Chefe e Diretor da área de Fiscalização e Controle. Foi Contador da Prefeitura Municipal de São Paulo. Na Academia ocupa a Cadeira de nº 14, que tem como Patrono Pedro Ítalo Rigitano.

Algumas Informações sobre Relato Integrado

Acadêmico Claudio Avelino Mac-Knight Filippi

Com a finalidade de transmitir algumas informações iniciais, principalmente aos profissionais da Contabilidade, mas também aos demais interessados e à Academia, destacamos que um importante esforço está sendo desenvolvido no Hemisfério Norte e em outros países, inclusive no Brasil.

Trata-se de estudos técnicos, familiarização e implementação da atividade de Relato Integrado, visando à elaboração de relatórios com importantes informações de origem não financeira em complemento às já tradicionais informações financeiras, permitindo aos usuários de informações de entidades, mais profundo conhecimento de operações e atividades empresariais e em benefício de investidores e *stakeholders*.

De forma global, investidores, entidades lucrativas e não lucrativas, reguladores (entidades supervisoras), sociedade civil, contadores, auditores e acadêmicos, por exemplo, participam das atividades, que no geral, correspondem a um grande projeto em andamento.

São mais de cem entidades e relevante número de profissionais.

No Brasil existem doze importantes empresas no Programa Piloto, bem como dezenas de profissionais se dedicando ao tema. A Comissão Brasileira de Acompanhamento do Relato Integrado se reúne trimestralmente no Rio de Janeiro e em São Paulo e conta, atualmente, com 734 participantes e seis Grupos de Trabalho.

De que se trata (evolução dos fatos)

Em dezembro de 2013 foi emitida uma Norma, numa versão revisada, desenvolvida e aprovada pelo Conselho de Normas Internacionais de Auditoria

e Asseguração - Iaasb, também apoiada pela Federação Internacional de Contadores - Ifac, denominada:

- Norma Internacional para trabalhos de asseguração;
- ISAE 3000 (Revisada);
- Outros trabalhos de asseguração não auditoria ou revisão;
- Informação financeira histórica;
- e relativas modificações de conformidade.

Essa Norma é de aplicação efetiva para relatórios a partir de 15 de dezembro de 2015.

A Norma é complexa, por que aborda:

- Assuntos técnicos;
- Definições;
- Requisitos éticos;
- Avaliação de aceitação e continuação de relacionamento com o cliente;
- Ceticismo profissional; e
- Outros.

O objetivo desta Norma para o profissional da Contabilidade, especializado em Auditoria, constitui-se em expressar uma conclusão quanto às mensurações e avaliações das informações apresentadas por meio de um relatório convergindo para asseguração razoável ou limitada, bem como as bases para a sua conclusão, quanto às referidas informações estarem ou não livres de distorções relevantes.

Consultation Paper emitido pelo Iaasb

Em fevereiro de 2019 foi produzido um Consultation Paper pelo Iaasb, como parte de um projeto em desenvolvimento com o apoio do World Business Council for Sustainable Development - WBCSD, podendo ser traduzido como Conselho Mundial de Negócios com Desenvolvimento Sustentável.

O Iaasb deu um prazo para recebimento de comentários do público consultado, especificamente solicitados sobre essa Consulta e outros, até 21 de junho de 2019.

Esse Consultation Paper está relacionado com o Projeto Extended External Reporting (EER) Assurance - do Iaasb.

O Projeto EER, segundo seu Explanatory Memorandum, inclui diversas formas de relatórios, incluindo, mas não limitado ao Relato Integrado - relatório sobre sustentabilidade e outros relatórios emitidos por empresas ou

entidades sobre temas ambientais, sociais e governança (corporativos). Esse memorando menciona ainda que o Iaasb está respondendo a uma demanda crescente de Relatórios detalhados EER. Trabalhos de Asseguração com Relatórios Detalhados EER são conceitualmente similares aos de Auditoria (são trabalhos de tipo específico de Asseguração), mas são executados dentro de conceitos de EER, bastante mais amplos e não exclusivamente visando um relatório sobre demonstrações contábeis/financeiras.

Esse Projeto visa uma aplicação mais coerente/consistente e apropriada do ISAE 3000 (revisado), de tal forma que os usuários tenham alta confiança nos relatórios de asseguração produzidos.

Conselho Internacional para Relato Integrado - IIRC

“O International Integrated Reporting Council - IIRC, traduzido pelo título acima, é uma coalisão global de reguladores, investidores, empresas, definidores de padrões, profissionais do setor contábil e Ongs.

Essa coalisão, como um todo, “compartilha a visão de que comunicar a geração de valor deverá ser o próximo passo na evolução dos relatos corporativos”.

Dentro da cronologia atual do IIRC, em 2025 deverá ocorrer a adoção global do RI.

Estrutura Internacional para o Relato Integrado

Para se ter uma ideia do Relato Integrado (RI) vamos pinçar informações da Estrutura Internacional para o Relato Integrado, produzida em 2013 e publicada em língua inglesa.

Essa estrutura, cuja tradução para a língua portuguesa está presente em processo de revisão por um Grupo de Estudo para a Regulamentação do Relato Integrado, bem como quanto à Asseguração do RI, convocado especificamente pelo Conselho Federal de Contabilidade-CFC.

Abordagem do Relato Integrado baseada em princípios

A estrutura acima mencionada foi construída dentro de uma abordagem estruturada em princípios.

A finalidade é ter um adequado equilíbrio entre a flexibilidade e a prescrição que reconheça a grande variedade de aspectos individuais de diferentes entidades/organizações que venham a permitir um grau de comparabilidade suficiente entre elas, visando as importantes necessidades de comparações.

Objetivos do Relato Integrado

- 1 “Melhorar a qualidade da informação disponível aos provedores de capital financeiro, permitindo uma alocação mais eficiente e produtiva”;
- 2 “Promover uma abordagem” mais coerente de todas as áreas que permita produzir informações relevantes de geração de valores;
- 3 “Melhorar a responsabilidade pela gestão dos capitais” (financeiro, manufaturado, intelectual, humano, social, de relacionamento e natural);
- 4 “Apoiar a integração de decisões e ações para a geração de valores no curto, médio e longo prazos”.

Busca de um padrão

“Espera-se que, ao longo do tempo, o RI se torne o padrão dos relatos corporativos.”

A estrutura deverá ser utilizada no setor privado principalmente, mas poderá ser adaptada e aplicada a entidades do setor público e sem fins de lucros.

O Conselho Federal de Contabilidade - CFC futuramente deverá emitir normas sobre o RI.

Entidades governamentais

Já é mandatória a adoção por entidades do setor. Por exemplo, o Tribunal de Contas da União - TCU já adotou a emissão de relatórios bastante detalhados e fundamentados.

Definição de Relatório Integrado (RI)

“O RI é um documento conciso com comentários sobre a estratégia, a governança, o desempenho e as perspectivas de uma organização, no contexto de seu ambiente externo, que demonstram a geração de valor no curto, médio e longo prazos”.

Não há imposição de indicadores de desempenho específicos (KPIs), métodos de divulgação de temas individuais, ou de mensuração.

O bom senso dos gestores definirão os assuntos relevantes e comentários que serão divulgados.

“Havendo indisponibilidade de informações confiáveis ou proibição legal, a entidade deve:

- Indicar a natureza da informação omitida;

- Explicar a razão da omissão; e as
- Medidas tomadas para obter a informação”.

Inclusão:

• Um Relatório Integrado deve mencionar representação da governança que assegure a sua integridade ;

- Assegurar que todas as áreas participaram na preparação do RI;
- Assegurar que o Relatório está de acordo com a Estrutura Internacional.

Não havendo a representação, explicar o papel da governança, medidas para correção da omissão e prazo para explicar em relatório futuro.

Conteúdos Fundamentais:

São os seguintes os conteúdos a constarem num Relatório Integrado:

- Como a entidade gera valor ao longo do tempo; comentários sobre as relações com o ambiente externo e relações com *stakeholders*;
- Comentários sobre os valores gerados pela entidade por meio de aumentos, diminuições e transformações de capitais decorrentes das atividades e produção;
- Os capitais disponíveis para entidade resultam no seu sucesso; são requeridos comentários sobre os seguintes capitais:
 - capital financeiro - disponibilidade de recursos financeiros;
 - capital manufaturado - imobilizado, infraestrutura;
 - capital intelectual - patentes, direitos autorais, softwares, licenças.
 - capital humano - habilidades, especializações das pessoas, alinhamento com a governança, capacidade de desenvolver e implementar estratégias, lealdade, liderança;
 - capital social e de relacionamento - relacionamentos com comunidades, partes interessadas, compartilhamento de informações para o bem estar, proteção de marca e reputação, licença para operação;
 - capital natural - todos os recursos ambientais renováveis ou não.

Outros Conteúdos dos Relatórios Integrados

- Ambiente externo- economia, tecnologia, percepções da sociedade, problemas ambientais;
- Missão e visão;

- Estrutura adequada de supervisão e controles;
- Importante, o modelo de negócios bem como a utilização dos capitais; e
- Desenho e manufatura de produtos, cultura de inovação, conhecimento da demanda de seus produtos e usos alternativos de produtos;
- Riscos e oportunidades importantes para a entidade;
- Revisão continuada de todos os processos de geração de valores.

Princípios Básicos (de Orientação)

São os seguintes os princípios básicos constantes da Estrutura Internacional:

- Foco estratégico e orientação para o futuro;
- Conectividade da informação;
- Relações com partes interessadas;
- Materialidade/relevância; e
- Concisão.

Pontos de atenção

• Na determinação da materialidade/relevância devem ser considerados tanto os aspectos positivos quanto os negativos, incluindo riscos e oportunidades, e desempenhos favoráveis e desfavoráveis.

• A conceituação de limites do Relato é essencial para o processo de determinação da relevância.

Temos dois aspectos:

• os limites utilizados para as finalidades do relato financeiro (foco dos provedores do capital financeiro);

• ”riscos, oportunidades, e impactos atribuíveis a *stakeholders*, em adição à entidade emitente do relato financeiro que tenham efeitos importantes em relação à capacidade da entidade emitente do relatório financeiro de gerar valor”;

• A isenção de erros significativos não implica que a informação esteja correta em todos os aspectos.

• Implica que: processos e controles foram aplicados para reduzir o nível da existência de informação falsa e quando a informação inclui estimativas isto deve ser claramente informado.

• Completitude: “um Relatório Integrado deve incluir todas as informações relevantes, tanto positivas quanto negativas”.

Conteúdo segundo a Estrutura Internacional

Em conformidade com a Estrutura Internacional um Relatório Integrado deve ter oito elementos.

- Visão geral da organização e ambiente externo;
- Governança;
- Modelo de negócios;
- Riscos e oportunidades;
- Estratégia e alocação de recursos;
- Desempenho;
- Perspectivas;
- Base de preparação e apresentação; considerando
- Orientações gerais sobre relatórios.

O Relatório deve ter as respostas/comentários sobre todos os elementos acima.

Obs.: Para um bom entendimento inicial desta matéria é aconselhável a consulta ao material técnico referido no texto, visto que o tema é novo e muito complexo!.



Claudio Avelino Mac-Knight Filippi

Bacharel em Ciências Contábeis e Atuariais, presidiu o Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo - CRCSP na gestão 2014-2015, membro do Conselho Consultivo do CRCSP, presidente do Conselho Consultivo do Observatório Social do Brasil São Paulo, associado ao Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - IBGC, ex-presidente do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - Ibracon - 5ª Regional. Na Academia ocupa a Cadeira de nº 13, que tem como Patrono Joaquim Monteiro de Carvalho.

Pronunciamento Francisco D'Áuria

Discurso de Abertura da Academia Paulista de Contabilidade

“Meus caros colegas,

Nesta memorável sessão em que se empossam os órgãos diretores das nossas corporações de contabilistas, no Estado de São Paulo, - faço uso da palavra para um rápido esborço da nossa vida associativa, especialmente no que se refere ao nosso mais recente grêmio: a “Academia Paulista de Contabilidade”.

Quatro são as entidades básicas que agremiam os contabilistas em São Paulo: o “Conselho Regional de Contabilidade”, a “Federação dos Contabilistas”, o “Sindicato dos Contabilistas de São Paulo”, a “Academia Paulista de Contabilidade”. Aos menos avisados poderá parecer que em se tratando de uma só classe, - a coexistência dessas quatro corporações é uma superfluidade. Mas, tal não se dá para aqueles que refletirem sobre o papel que cada uma dessas corporações desempenha.

Quatro são as finalidades das nossas entidades de Classe:

1ª - a que organizou e supervisiona o exercício legal da profissão;

2ª - a que congrega os contabilistas de todo o Estado para jungi-los a todos os contabilistas do Brasil;

3ª - a que cuida dos interesses profissionais e dos problemas sociais;

4ª - a que deverá cuidar do aperfeiçoamento científico da Contabilidade e do exercício profissional.

Cada uma dessas finalidades abrange uma série de peculiares problemas. O método cartesiano e a especialização de funções aconselham, para um maior êxito, que se resolvam distintamente por suas espécies, esses problemas.

A nossa atual situação agregativa é resultante de uma lógica evolução que, em poucas palavras, aqui expondo. No começo do século presente existiu

um grêmio de guarda-livros, em São Paulo, - mas o reduzido número de profissionais da época, a modesta bagagem de conhecimentos equivalente ao nosso pequeno desenvolvimento econômico-administrativo não exigiam mais do que esses reduzidos limites.

Em 1916, fundara-se, no Rio de Janeiro, o Instituto Brasileiro de Contabilidade, já em época mais avançada de nossos estudos e preparação profissional; em 1919, à semelhança daquele, foi fundado o Instituto Paulista de Contabilidade; em 1941, criamos o Sindicato dos Contabilistas de São Paulo, em que se transformara o Instituto Paulista de Contabilidade. Este Instituto escreveu páginas brilhantes de defesa dos interesses profissionais e alguma coisa fizera em prol do aperfeiçoamento científico da Contabilidade. O Sindicato, regulado pela lei, desempenhou-se das suas atribuições, cuidando dos interesses profissionais e dos problemas sociais e fazendo bastante em prol da cultura contábil.

A Federação corresponde às aspirações da união da classe, estadual e nacional; o Conselho Federal e Regional de Contabilidade consolidaram a função legal do contabilista.

Mas, senhores, faltava-nos alguma coisa para completar o sistema agregativo dos contabilistas, faltava-nos um órgão de autoridade e eficiência da cultura contábil.

Todos sabem da existência quase secular da Sociéte de Comptabilité de France e dos Institutos de Contadores da Inglaterra; da Sociedade de Contabilidade da Bélgica, da Sociedade de Contabilidade de Portugal, das Academias, Colégios e Associações da Itália, através de alguns séculos e, finalmente, do reputado Instituto Americano de Contadores, que dita normas doutrinárias e do exercício profissional.

Não passou inobservada, no Brasil, a necessidade de se criar um órgão de cultura contábil-profissional. No V Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado em Belo Horizonte, o nosso ilustre colega, professor Joaquim Monteiro de Carvalho apresentou indicação no sentido de serem criadas as Academias Contábeis nos Estados. Minas Gerais já tem a sua Academia e um Centro de Pesquisas Contábeis. Nós, acolhendo a ideia do nosso conterrâneo, professor Monteiro de Carvalho, e acompanhando os colegas mineiros, também promovemos a fundação da Academia Paulista de Contabilidade.

Poderia parecer, e muitos assim pensavam e pensam, que o título “Academia” é pomposo e pretencioso mas, na realidade, nós não usaremos fardão e espadim; não teremos patronatos; não faremos alarde de imortalidade... Academia, historicamente, sempre foi, apenas, um círculo de homens de boa-vontade para o aperfeiçoamento das ciências, das artes, dos esportes, etc. Os mais vaidosos é que lhe deram caráter de grande nobreza, elevando-a a cenáculo de

uma elite de homens, a uma corporação de homens superiores, quase divinos, por seus excelsos dotes de aristocrático saber.

O nosso grêmio poderia se chamar “Instituto” ou simplesmente “Sociedade”; não seria o título a modificar-lhe a essência. Duas razões militam em favor do título escolhido: primeira, porque se originou de uma indicação congressual; segunda, por que já existe uma Academia, a mineira, e outras regionais, poderão vir a formar-se, e com o mesmo nome. Não a denominamos “Instituto”, por que poderia parecer um revivescência do que se convertem em “Sindicato”.

A verdade nesta questão do título é uma simples questão de denominação. O que interessa é que mantenhamos, à altura dos nossos tradicionais foros contábeis de São Paulo, um grêmio de estudiosos que trabalhem com devotamento, sincera, desinteressada e patrioticamente, do aprimoramento da ciência e da profissão contábeis.

Com a posse dos dirigentes da Academia, neste momento, estabelecemos o marco inicial dos nossos trabalhos que realizaremos, esforçadamente, para alcançarmos as elevadas finalidades propostas.”



Francisco D'Áuria

Considerado o mestre dos Contabilistas, o contador e professor escreveu mais de 23 livros sobre Contabilidade e matérias afins. Foi um dos fundadores da Revista Brasileira de Contabilidade, em 1912, um dos líderes que fundou o Instituto Paulista de Contabilidade - a primeira Entidade Contábil do Estado de São Paulo e a segunda do Brasil, hoje o Sindicato dos Contabilistas de São Paulo - Sindcont-SP. Em 1952 foi um dos fundadores e primeiro presidente da Academia Paulista de Contabilidade. Recebeu vários títulos internacionais, entre eles o de “Contador das Américas”.

Pronunciamento Domingos Orestes Chiomento

Discurso de posse na Academia Paulista de Contabilidade - Gestão 2018-2020

“Ilustres Acadêmicos

Enaltecendo a imensa alegria em contar com as suas presenças nesta noite memorável, quero ressaltar a minha honra e satisfação em assumir a Presidência da Academia Paulista de Contabilidade do Estado de São Paulo, juntamente com a competente e prestigiosa Diretoria, que me acompanhará e dará respaldo às ações que serão empreendidas no triênio 2018-2020.

Assumimos este compromisso em um momento em que a humanidade está carente de Filosofia, Inteligência Crítica e de Conhecimento - gêneros raros nos dias atuais e que assumem inestimável valor na sociedade, e por que não dizer em nossas Ciências Contábeis.

Sem medo de errar podemos afirmar que nunca se escreveu tanto, se falou tanto e as pessoas se comunicaram com tanto volume e frequência... Contudo, nesta avalanche de informações, infelizmente, campeia a inutilidade. Somos bombardeados, diariamente pelas mídias sociais, com mensagens, fatos e acontecimentos fugazes que pouco contribuem para o nosso engrandecimento pessoal ou profissional.

Enquanto isso, nós, na Contabilidade nos alegamos em constatar que estamos em um período extremamente propício para a Inteligência, o desenvolvimento do pensamento filosófico, o conhecimento, a pesquisa científica que podem trazer grande contribuição às Ciências Contábeis e, por consequência, a toda a sociedade brasileira e internacional.

Esta busca pelo conhecimento técnico científico, pela informação responsável, balizada, relevante, tem sua origem lá atrás, com os notáveis companheiros que introduziram a Contabilidade no País.

Anos depois, nos meandros do Século passado, este anseio por saber foi reforçado por vultos como Joaquim Monteiro de Carvalho, Francisco D'Áuria, Armando Aloe, Iris Miguel Rotondo, Pedro Pedreschi e tantos outros que foram os propulsores e primeiros dirigentes de nossa Academia.

Tanto assim é que ao assumirem seus mandatos, em 1952, os primeiros diretores da Academia registraram: “O interesse é que mantenhamos, à altura dos nossos tradicionais fóruns contábeis de São Paulo, um grêmio de estudiosos que trabalhem com devotamento, sincera, desinteressada e patrioticamente, no aprimoramento da ciência e da profissão contábeis!”

Com esse mesmo sentimento de nobreza e devotamento à profissão, temos a felicidade de comunicar que o quadro constitutivo de nossa Academia está completo, com cinquenta ilustres Acadêmicos assentados nas cinquenta Cadeiras que levam os nomes dos Patronos da Contabilidade, personalidades que tanto dignificaram o nosso passado, pelos seus feitos e seu empenho às causas contábeis, e que abrilhantam o nosso futuro como exemplos a serem seguidos.

Os Acadêmicos já empossados, e os novos, que hoje completam este nobre elenco, estão igualmente imbuídos de suas responsabilidades perante a atual geração de contadores e os profissionais que estão por vir, certos de que também deixarão um inestimável legado de conhecimento, doando seu tempo e contribuição intelectual para o desenvolvimento de nossa profissão.

Tão significativo é o conhecimento filosófico, técnico científico para esta Diretoria, que estamos focando os Planos e Metas de nossa Gestão em cinco pilares que consideramos estratégicos para o futuro da Academia, quais são: 1) buscar maior interação entre as atividades contábeis Acadêmicas e a Área Pública; 2) investir na compilação de dados e recuperação do patrimônio Intelectual da Contabilidade; 3) estimular o relacionamento com as Instituições de Ensino públicas e privadas; 4) apoiar as Instituições de Ensino Públicas e Privadas com base no Exame de Suficiência da Classe; e 5), por último, fortalecer ainda mais as relações com as Entidades Congraçadas da Contabilidade do Estado de São Paulo e entidades afins, em busca do aperfeiçoamento da Contabilidade.

Vamos nos apoderar do entusiasmo latente desses talentosos Acadêmicos e Acadêmicas - reconhecidos profissionais da Contabilidade - que compõem o quadro da APC, para dar um direcionamento objetivo às nossas ações, no sentido de gerar massa crítica, com base em estudos e pesquisas reais que efetivamente possam agregar valor para a geração do conhecimento e o engrandecimento da Contabilidade, das empresas que assessoramos e da sociedade em geral.

Contamos com todos, irrestritamente, porque estamos seguros de que cada um dos cinquenta acadêmicos muito podem contribuir, sempre norteados pelo princípio da ética, da utilidade e do bem comum.

Na condição de gestor, humildemente, coloco-me à disposição para ouvir, ponderar sugestões, que sempre serão bem-vindas, para juntos buscarmos as melhorias que tanto desejamos.

“Com a posse dos dirigentes da Academia, neste momento, estabelecemos o marco inicial dos nossos trabalhos que realizaremos, esforçadamente, para alcançar as elevadas finalidades propostas”, disse Francisco D’Áuria, ao empossar a primeira diretoria da Academia Paulista de Contabilidade, em 1952.

Hoje, em 2018, faço dele as minhas palavras para desejar a todos e em especial à Nova Diretoria e aos Acadêmicos que assumem nesta data muitas felicidades e realizações, encorajando-os a entrarem neste jogo de corpo e alma: a bola já está no campo. Cabe a cada um de nós, fazer deste jogo um grande espetáculo.

Ao transmitir o meu forte abraço a todos os presentes reafirmo o meu compromisso de empenhar todas as minhas forças no sentido de tornar esta nossa missão exitosa.”



Domingos Orestes Chiomento

Pós-graduado em Contabilidade Gerencial e Controladoria, foi presidente do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo - CRCSP na gestão 2010-2011. Empresário da Contabilidade fundou a empresa Doccin - Consultoria Integral de Negócios há 50 anos. Na Academia ocupa a Cadeira de nº 43, que tem como Patrono Philomeno Joaquim da Costa.

Agradecimento especial às Entidades da Contabilidade do Estado de São Paulo e do Brasil





**Academia Paulista
de Contabilidade**

Gestão 2018-2020

História

A Academia Paulista da Contabilidade - APC foi constituída no século passado, mais precisamente em 25 de abril de 1952, quando, em uma assembleia geral foi votada e determinada a criação da Entidade.

A ideia da criação das Academias Contábeis nos Estados brasileiros foi apresentada pelo professor Joaquim Monteiro de Carvalho, durante o “V Congresso Brasileiro de Contabilidade”, ocorrido em Belo Horizonte naquele mesmo ano.

Na ocasião, a proposta foi amplamente aceita, sendo que logo em seguida os contabilistas do Estado de Minas Gerais fundaram sua Academia e também um Centro de Pesquisas Contábeis.

Sempre pioneiro em seus atos e ações Francisco D`Ária, também presente ao evento, se encarregou de agremiar os contadores paulistas entusiastas da iniciativa e assim fundaram a Academia Paulista de Contabilidade.

Primeira formação

A composição ficou definida da seguinte forma: professor Francisco D`Ária, como presidente; professor Armando Aloe, como secretário; e o professor Paulino Baptista Conti, como tesoureiro.

Estes profissionais foram os responsáveis por reunir as maiores mentes da Contabilidade paulista em prol do desenvolvimento da pesquisa e do conhecimento científico naquele segmento.

Contexto histórico

É preciso considerar que naquela época, a Contabilidade passava por um momento de fortalecimento, expansão e reconhecimento como profissão.

Em 1916, por exemplo, foi fundado o primeiro sindicato dos contabilistas do Brasil, no Rio de Janeiro, o Instituto Brasileiro de Contabilidade. Em 1919, por sua vez, foi fundado o Instituto Paulista de Contabilidade - IPC, hoje reconhecido como Sindicato dos Contabilistas de São Paulo – Sindcont-SP.

Já o Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo – CRCSP foi constituído em 1946 – mesmo ano da criação do Conselho Federal de Contabilidade – CFC. Na mesma década nasceu a Federação dos Contabilistas do Estado de São Paulo - Fecontesp, instituída em 1948.

Logo, o momento era propício para o surgimento da Academia Paulista de Contabilidade, uma vez que faltava um representante e estimulador da ciência por trás da profissão contábil.

Premissas

Do ponto de vista burocrático, a Academia Paulista de Contabilidade é uma associação sem fins lucrativos, de âmbito estadual, de prazo indeterminado, e foi constituída para preencher uma lacuna no sistema agregativo dos contabilistas brasileiros.

O seu estatuto original foi registrado com o nº 99065, no 4º Registro de Títulos e Documentos, desta Capital, em 16 de janeiro de 1953, sob nº 1670, Livro A, com certidão do referido registro, publicada no Diário Oficial do Estado de São Paulo em 16 de janeiro de 1953, na página 56, sendo sua sede provisória em São Paulo-SP, na Rua Rosa e Silva, 60, Bairro Higienópolis.

Mas, de forma mais direta, a Academia é a Entidade que reúne profissionais com grande experiência prática, sim, mas especialmente conhecimento acadêmico. Aqueles que se dedicam a aprimorar as Ciências Contábeis por meio da pesquisa e da evolução do conhecimento.

O intuito da Academia é justamente estimular que mais profissionais invistam neste aprimoramento, pois seu desenvolvimento pessoal beneficiará a ele, por certo, mas também às empresas alocadas no Brasil e toda a sociedade.

Hiato e reinstalação da Academia

Apesar da sua relevância, as atividades da APC foram interrompidas por algumas décadas. Isso porque, com o passar dos anos, os principais nomes da Contabilidade deixaram este plano, arrefecendo os ânimos e as iniciativas em prol da Entidade.

Entretanto, no dia 11 de novembro de 2011, a Academia Paulista de Contabilidade voltou à ativa, pelas mãos de um grupo de contadores capitaneado por Domingos Orestes Chiomento, então presidente do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo – CRCSP, na gestão 2010-2011, que reavivaram as atividades da Academia com o intuito de promover o conhecimento científico da profissão e também homenagear, valorizar e perpetuar a memória de muitos profissionais que lutaram e dedicaram suas vidas às causas contábeis.

Nesta nova fase, a Academia teve como presidente o contador Irineu De Mula; Vice-presidente, Domingos Orestes Chiomento; 1º Secretário, Luiz Bertasi Filho (in memoriam), 1ª Tesoureiro, Luiz Antonio Balamint; 2º Secretário, Victor Domingos Galloro; e 2º Tesoureiro, José Joaquim Boarin (in memoriam).

Esta Diretoria conduziu a Entidade por duas gestões consecutivas, concluídas em 2017, dando sequência aos trabalhos e feitos em prol da classe e da profissão. Naquele momento, o quadro da Academia, de cinquenta Cadeiras, estava ocupado por 24 Imortais.

Gestão atual

“Motivar pessoas e fazê-las participar do seu sonho é um grande desafio”, disse Domingos Orestes Chiomento ao assumir a Presidência da Academia, em janeiro de 2018, para comandar uma nova Diretoria ao lado dos contadores: José Serafim Abrantes, Vice-presidente; Joaquim Carlos Monteiro de Carvalho, 1º Secretário; Walter Arnaldo Andreoli, 1º Tesoureiro; Angela Zechinelli Alonso, 2º Secretária; e Irineu De Mula, 2º Tesoureiro.

Uma das primeiras medidas desta gestão foi empossar novos Acadêmicos a fim de completar o quadro de cinquenta Imortais ocupantes das cinquenta Cadeiras da Academia, dando projeção e valorização aos seus respectivos Patronos.

Ainda no início do ano de 2018, a Academia Paulista de Contabilidade passou a integrar formalmente o grupo das Entidades Congraçadas da Contabilidade do Estado de São Paulo, que agrega o Sindicato dos Contabilistas de São Paulo - Sindcont-SP; o Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo - CRCSP; a Federação dos Contabilistas do Estado de São Paulo - Fecontesp; o Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas no Estado de São Paulo - Sescon - SP ; a Associação das Empresas de Serviços Contábeis no Estado de São Paulo - Aescon-SP; a Associação dos Peritos Judiciais do Estado de São Paulo - Apejesp e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - Ibracon.

Dentre os feitos desta gestão soma-se a realização dos Encontros com Acadêmicos, iniciativa inédita que tem como propósito ofertar os conhecimentos e experiências dos Acadêmicos aos profissionais e estudantes da classe, por meio de palestras gratuitas, nas quais apresentam e discutem os principais temas de interesse da categoria, disseminando o conhecimento contábil.

A Academia também tem dado o seu apoio irrestrito à realização de eventos que contribuem para o desenvolvimento dos profissionais da Contabilidade e da profissão como um todo, bem como se tem empenhado em lutas em defesa dos interesses dos profissionais da classe, como no caso da Declaração das Sociedades Uni profissionais - D-SUP, que motivou o Supremo Tribunal Federal - STF a julgar inconstitucional o desenquadramento das sociedades uniprofissionais, pelo simples fato de não entregarem a declaração na data determinada pelas prefeituras locais, ação que trouxe grande benefício às empresas contábeis.



**Academia Paulista
de Contabilidade**

COMPOSIÇÃO DA ACADEMIA PAULISTA DE CONTABILIDADE - APC

Cadeira 1

Patrono



**Paulino Baptista
Conti**

Acadêmico



**Luiz Antonio
Balamint**

Cadeira 2

Patrono



**Frederico Herrmann
Júnior**

Acadêmico



**Mauro Fernando
Gallo**

Cadeira 3

Patrono



**Milton
Improta**

Acadêmico



**Pedro Augusto
de Melo**

Cadeira 4

Patrono



**Henrique
Dante d'Áuria**

Acadêmica



**Ana Maria
Elorrieta**

Cadeira 5

Patrono



**Januário Sylvio
Pezzotti**

Acadêmico



**Gildo Freire
de Araújo**

Cadeira 6

Patrono



**Coriolano Mugnaini
Martins**

Acadêmico



**Charles Barnsley
Holland**

Cadeira 7

Patrono



**Carmello Mancuso
Sobrinho**

Acadêmica



**Elizabeth Castro
Maurenza
de Oliveira**

Cadeira 8

Patrono



**José da Costa
Boucinhas**

Acadêmica



**Telma Tiberio
Gouveia**

Cadeira 9

Patrono



**Annibal
de Freitas**

Acadêmico



**Silvio Lopes
Carvalho**

Cadeira 10

Patrono



**Hirondele Simões
Luders**

Acadêmico



**José Donizete
Valentina**

Cadeira 11

Patrono



**José Caetano
Mascarenhas**

Acadêmico



**Eduardo Augusto
Rocha Pocetti**

Cadeira 12

Patrono



**Antonio
Ítalo Zanin**

Acadêmico



**José
Carlos Marion**

Cadeira 13

Patrono



**Joaquim
Monteiro
de Carvalho**

Acadêmico



**Claudio Avelino
Mac-Knight Filippi**

Cadeira 14

Patrono



**Pedro Ítalo
Rigitano**

Acadêmico



**Valmir Leôncio
da Silva**

Cadeira 15

Patrono



**Antonio P.
Rodrigues Filho**

Acadêmico



**Raul Corrêa
da Silva**

Patrono



**João Batista
Fernandes**

Acadêmico



**Jorge Luiz
Canabarro
Menegassi**

Cadeira 17

Patrono



**Atílio
Amatuzzi**

Acadêmico



**Fernando
Dantas Alves
Filho**

Patrono



**Antonio
Barone**

Acadêmico



**João Aleixo
Pereira**

Cadeira 19

Patrono



**Oscar Castelo
Branco**

Acadêmico



**Odilon Luiz de
Oliveira**

Patrono



**Mário
Franzolin**

Acadêmico



**José Homero
Adabo**

Cadeira 21

Patrono



**Ataliba Amadeu
Sevá**

Acadêmico



**José Serafim
Abrantes**

Cadeira 22

Patrono



**Belmiro
Nascimento
Martins**

Acadêmico



**Clóvis Ailton
Madeira**

Cadeira 23

Patrono



**Pedro
Pedreschi**

Acadêmico



**Tikara
Tanaami
(In memoriam)**

Cadeira 24

Patrono



**Fernando
Contro**

Acadêmico



**Walter Arnaldo
Andreoli**

Cadeira 25

Patrono



**Aúthos
Pagano**

Acadêmico



**Ernesto Rubens
Gelbcke**

Cadeira 26

Patrono



**Mário
Morandi**

Acadêmico



**Edison
Castilho**

Cadeira 27

Patrono



**Acácio de
Paula Leite
Sampaio**

Acadêmico



**Alexandre
Sanches Garcia**

Cadeira 28

Patrono



**Álvaro Ayres
Couto**

Acadêmico



**Sergio Prado
de Mello**

Cadeira 29

Patrono



**Licurgo
do Amaral
Campos**

Acadêmico



**Sérgio
Roberto
Monello**

Cadeira 30

Patrono



**Domingos
D'Amore**

Acadêmico



**Joaquim Carlos
Monteiro de
Carvalho**

Cadeira 31

Patrono



**Clodomiro
Furquim de
Almeida**

Acadêmico



**Antonio
Carlos Bordin**

Cadeira 32

Patrono



**Antonio
Luiz Sarno**

Acadêmico



**Silvio
Simonaggio**

Cadeira 33

Patrono



**Américo
Ferdinando
Furlanetto**

Acadêmico



**Luiz
Fernando
Nóbrega**

Cadeira 34

Patrono



**Ernani
Calbucci**

Acadêmico



**Antoninho
Marmo
Trevisan**

Cadeira 35

Patrono



**Luiz Fernando
Mussolini**

Acadêmico



**Luiz Antonio
Arthuso**

Cadeira 36

Patrono



**Iris Miguel
Rotundo**

Acadêmica



**Angela Zechinelli
Alonso**

Cadeira 37

Patrono



**Emílio do
Amaral Ribeiro de
Figueiredo**

Acadêmico



**José Antônio
de Godoy**

Cadeira 38

Patrono



**Hilário
Franco**

Acadêmico



**Irineu
De Mula**

Cadeira 39

Patrono



**Ynel Alves de
Camargo**

Acadêmico



**José Vanderlei
Masson dos
Santos**

Cadeira 40

Patrono



**Horácio Berlinck
Cardoso**

Acadêmico



**Artemio
Bertholini**

Cadeira 41

Patrono



**Cássio José de
Toledo**

Acadêmico



**Victor Domingos
Galloro**

Cadeira 42

Patrono



**Américo
Oswaldo Campiglia**

Acadêmico



**Mauro Manoel
Nóbrega**

Cadeira 43

Patrono



**Philomeno
Joaquim
da Costa**

Acadêmico



**Domingos
Orestes
Chiomento**

Cadeira 44

Patrono



**Emílio
Bacchi**

Acadêmico



**Eurípedes
Sales**

Cadeira 45

Patrono



**Alfredo
Anders**

Acadêmico



**José Aref
Sabbagh Esteves**

Cadeira 46

Patrono



**Armando
Aloe**

Acadêmico



**Edison
Arisa Pereira**

Cadeira 47

Patrono



**José
Foresti**

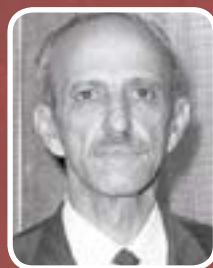
Acadêmico



**João Miguel
Silva**

Cadeira 48

Patrono



**José Geraldo
de Lima**

Acadêmico



**Hatiro
Shimomoto**

Cadeira 49

Patrono



**José
Scaciota**

Acadêmico



**Jorge Roberto
Manoel**

Cadeira 50

Patrono



**Francisco
D'Áuria**

Acadêmico



**Adriano
Gilloli**





**Academia Paulista
de Contabilidade**

Academia Paulista de Contabilidade - APC
Rua Rosa e Silva, nº 60 - Higienópolis
CEP: 01.230-020 - São Paulo -SP
Telefone: 11-3824-5400 - ramais 1631/1632
www.apcsp.org.br

Agência Brasileira do ISBN

ISBN 978-65-81204-00-6



9 786581 204006