

Princípios Fundamentais e **NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**

3ª edição



**Conselho Federal
de Contabilidade**

Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade

3ª edição

**Conselho Federal de Contabilidade
Brasília
2008**

PUBLICAÇÃO DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE

SAS Quadra 5 - Bloco "J" - Ed. CFC

Fone: (61) 3314 9600 / Fax: (61) 3322 2033

Cep: 70070-920 - Brasília-DF

Site: www.cfc.org.br

E-mail: cfc@cfc.org.br

Tiragem: 25 mil exemplares - Distribuição gratuita

3ª Edição - 2008

REVISÃO: MARIA DO CARMO NÓBREGA

DIAGRAMAÇÃO E CAPA: IGOR OUTEIRAL

Edição sob responsabilidade de:

MARIA CLARA CAVALCANTE BUGARIM

Presidente do Conselho Federal de Contabilidade

NELSON MITIMASA JINZENJI

Vice-presidente Técnico

Equipe Técnica Responsável:

CELIA SCHWINDT - COORDENADORA DA VICE-PRESIDÊNCIA TÉCNICA

HELIO JOSÉ CORAZZA - CONTADOR

FICHA CATALOGRÁFICA

Conselho Federal de Contabilidade

Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade/ Conselho Federal de Contabilidade. – 3. ed. – Brasília : CFC, 2008.

414 p.

ISBN 978-85-85874-11-7

**1. Normas – Contabilidade - Brasil. 2. Princípios Fundamentais de Contabilidade.
I. Título.**

CDU – 657(81)(083.74)

APRESENTAÇÃO

O Conselho Federal de Contabilidade possui, entre as suas atribuições privadas, a responsabilidade de editar normas que devam ser cumpridas por todos os profissionais de contabilidade no País. Para exercer eficazmente essa tarefa de normatizar os procedimentos contábeis gerais e específicos, o CFC mantém Grupos de Trabalho em atuação constante. Dessa forma, a elaboração e a revisão das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs), assim como dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, fazem parte de um processo permanente que congrega, em igual medida, o saber técnico e a aplicação prática, sem se descuidar da realidade atual da profissão contábil.

Para manter vigilância na evolução das Ciências Contábeis e na aplicação do conhecimento atualizado e globalizado no exercício profissional, uma das prioridades do CFC tem sido a busca da convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais. Por essa razão foi editada a Resolução CFC nº 1.055/05, criando o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), integrado por representantes de importantes instituições da área contábil e do mercado de capitais, participando como convidados permanentes representantes dos principais órgãos reguladores governamentais. Ainda, para possibilitar a convergência necessária às demais áreas, que não as abrangidas pelo CPC, o CFC instituiu, por meio da Resolução CFC nº 1.103/07, o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, do qual participa juntamente com representantes de diversas entidades e órgãos reguladores.

Essa preocupação com a convergência das normas, que mobiliza o Conselho Federal de Contabilidade há alguns anos, decorre justamente do olhar vigilante da instituição sobre a realidade do mundo contábil. Assim, em 2008, com a entrada em vigor da Lei nº 11.638/07, abrindo o caminho para a convergência, o CFC encontra-se preparado para essa tarefa.

Nesta edição do livro Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade, que é dividido em dois volumes – um contendo as Normas Brasileiras de Contabilidade e o outro, as normas específicas das áreas de Auditoria e Perícia, editadas até o mês de junho de 2008.

Em síntese, pode-se dizer que o conhecimento das Normas Brasileiras de Contabilidade é condição fundamental ao exercício profissional. Já em relação aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, cabe ressaltar que é obrigatória a observância desses preceitos por parte de todos os contabilistas.

MARIA CLARA CAVALCANTE BUGARIM

Presidente

SUMÁRIO

PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

Princípios Fundamentais de Contabilidade – Res. nº 750/93	11
Apêndice aos Princípios Fundamentais de Contabilidade – Res. nº 774/94	16
Apêndice II aos Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público – Res. nº 1.111/07	40
Princípio da Atualização Monetária – Res. nº 900/01	47

PRERROGATIVAS PROFISSIONAIS DO CONTABILISTA

Prerrogativas do Profissional Contábil – Res. nº 560/83	50
---	----

CÓDIGO DE ÉTICA PROFISSIONAL DO CONTABILISTA

Código de Ética Profissional do Contabilista – CEPC – Res. nº 803/96	58
Recurso <i>Ex Officio</i> na Área do Processo Ético – Res. nº 819/97	65

CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS

Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC – Res. nº 1.055/05	68
Comitê Gestor da Convergência no Brasil – Res. nº 1.103/07	74

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

Normas Brasileiras de Contabilidade – Res. nº 751/93	78
Regras para a Edição das Normas Brasileiras de Contabilidade – Res. nº 1.106/07	87

NBC T – NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE TÉCNICAS

NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das

Demonstrações Contábeis – Res. nº 1.121/08	90
---	-----------

NBC T 2 – Da Escrituração Contábil

NBC T 2.1 – Das Formalidades da Escrituração Contábil – Res. nº 563/83 . . .	119
NBC T 2.2 – Da Documentação Contábil – Res. nº 597/85	122
NBC T 2.4 – Da Retificação de Lançamentos – Res. nº 596/85	124
NBC T 2.5 – Das Contas de Compensação – Res. nº 612/85	126
NBC T 2.6 – Da Escrituração Contábil das Filiais – Res. nº 684/90	128
NBC T 2.7 – Do Balancete – Res. nº 685/90	130
NBC T 2.8 – Das Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Eletrônica – Res. nº 1.020/05	132

NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das

Demonstrações Contábeis - Res. nº 686/90	136
NBC T 3.1 – Das Disposições Gerais	138
NBC T 3.2 – Do Balanço Patrimonial	139



NBC T 3.3 – Da Demonstração do Resultado	142
NBC T 3.4 – Da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados	143
NBC T 3.5 – Da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	144
NBC T 3.6 – Da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	145
NBC T 3.7 – Demonstração do Valor Adicionado – Res. nº 1.010/05	146
NBC T 4 – Da Avaliação Patrimonial – Res. nº 732/92	152
NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis – Res. nº 737/92	157
NBC T 6.1 – Da Forma de Apresentação	158
NBC T 6.2 – Do Conteúdo das Notas Explicativas	159
NBC T 6.3 – Das Republicações	160
NBC T 7 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis – Res. nº 1.120/08	161
NBC T 8 – Das Demonstrações Contábeis Consolidadas – Res. nº 937/02	179
NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas	
NBC T 10.1 – Empreendimentos de Execução em Longo Prazo – Res. nº 1.011/05	186
NBC T 10.2 – Arrendamento Mercantil – Res. nº 921/01	195
NBC T 10.3 – Consórcio de Vendas – Res. nº 913/01	200
NBC T 10.4 – Fundações – Res. nº 837/99	204
NBC T 10.5 – Entidades Imobiliárias – Res. nº 963/03	208
NBC T 10.6 – Entidades Hoteleiras – Res. nº 956/03	212
NBC T 10.8 – Entidades Cooperativas – Res. nº 920/01	215
NBC T 10.8 – IT 1 – Entidades Cooperativas – Res. nº 1.013/05	221
NBC T 10.9 – Entidades Financeiras – Res. nº 876/00	227
NBC T 10.13 – Entidades Desportivas Profissionais – Res. nº 1.005/04	234
NBC T 10.14 – Entidades Rurais – Res. nº 909/01	239
NBC T 10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe – Res. nº 838/99	245
NBC T 10.19 – Entidades Sem Finalidade de Lucros – Res. nº 877/00	249
NBC T 10.20 – Consórcio de Empresas – Res. nº 1.053/05	253
NBC T 10.21 – Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde – Res. nº 944/02	256
NBC T 10.21 – IT 1 – Regulamentação do item 10.21.1.4 – Res. nº 958/03	262
NBC T 10.21 – IT 2 – Regulamentação do item 10.21.4 – Demonstração de Sobras e Perdas – Res. nº 959/03	265
NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental – Res. nº 1.003/04	270
NBC T 17 – Partes Relacionadas – Res. nº 973/03	275
NBC T 19 – Aspectos Contábeis Específicos	
NBC T 19.1 – Imobilizado – Res. nº 1.025/05	284
NBC T 19.2 – Tributos sobre Lucros – Res. nº 998/04	291

NBC T 19.4 – Incentivos Fiscais, Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações Governamentais – Res. nº 1.026/05	299
NBC T 19.5 – Depreciação, Amortização e Exaustão – Res. nº 1.027/05	304
NBC T 19.6 – Reavaliação de Ativos – Res. nº 1.004/04	309
NBC T 19.7 – Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas – Res. nº 1.066/05.	318
NBC T 19.10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos – Res. nº 1.110/07	340
NBC T 19.11 – Mudanças nas Práticas Contábeis, nas Estimativas e Correção de Erros – Res. nº 1.087/06	382
NBC T 19.12 – Eventos Subseqüentes à Data das Demonstrações Contábeis – Res. nº 1.088/07	395
NBC T 19.13 – Escrituração Contábil Simplificada para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte – Res. nº 1.115/07	402

PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

RESOLUÇÃO CFC Nº 750/93

Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC)

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, **CONSIDERANDO** que a evolução da última década na área da Ciência Contábil reclama a atualização substantiva e adjetiva dos Princípios Fundamentais de Contabilidade a que se refere a Resolução CFC 530/81,

RESOLVE:

CAPÍTULO I DOS PRINCÍPIOS E DE SUA OBSERVÂNCIA

- Art. 1º** Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (PFC) os enunciados por esta Resolução.
- § 1º A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).
- § 2º Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

CAPÍTULO II DA CONCEITUAÇÃO, DA AMPLITUDE E DA ENUMERAÇÃO

- Art. 2º** Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades.
- Art. 3º** São Princípios Fundamentais de Contabilidade:
- I) o da ENTIDADE;
 - II) o da CONTINUIDADE;
 - III) o da OPORTUNIDADE;
 - IV) o do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL;
 - V) o da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA;
 - VI) o da COMPETÊNCIA; e
 - VII) o da PRUDÊNCIA.



SEÇÃO I O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por conseqüência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico contábil.

SEÇÃO II O PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE

Art. 5º A CONTINUIDADE ou não da ENTIDADE, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

§ 1º A CONTINUIDADE influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor ou o vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da ENTIDADE tem prazo determinado, previsto ou previsível.

§ 2º A observância do Princípio da CONTINUIDADE é indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado.

SEÇÃO III O PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE

Art. 6º O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Parágrafo único Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:

- I – desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;

- II – o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;
- III – o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.

SEÇÃO IV

O PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL

Art. 7º Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.

Parágrafo único Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

- I – a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;
- II – uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;
- III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;
- IV – os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;
- V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.

SEÇÃO V

O PRINCÍPIO DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

Art. 8º Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

Parágrafo único São resultantes da adoção do Princípio da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA:

- I – a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;



- II – para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais (art. 7º), é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do patrimônio líquido;
- III – a atualização monetária não representa nova avaliação, mas, tão somente, o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores, ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período.

SEÇÃO VI

O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

- Art. 9º** As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.
- § 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.
- § 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.
- § 3º As receitas consideram-se realizadas:
- I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidora na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;
 - II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;
 - III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;
 - IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.
- § 4º Consideram-se incorridas as despesas:
- I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;
 - II – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;
 - III – pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

SEÇÃO VII **O PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA**

- Art. 10.** O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.
- § 1º O Princípio da PRUDÊNCIA impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.
- § 2º Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da PRUDÊNCIA somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA.
- § 3º A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável.
- Art. 11.** A inobservância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade constitui infração nas alíneas “c”, “d” e “e” do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946 e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.
- Art. 12.** Revogada a Resolução CFC nº 530/81, esta Resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 1994.

Brasília, 29 de dezembro de 1993.

CONTADOR IVAN CARLOS GATTI
Presidente



RESOLUÇÃO CFC Nº 774/94

Aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

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

CONSIDERANDO a conveniência de um maior esclarecimento sobre o conteúdo e abrangência dos Princípios Fundamentais de Contabilidade;

RESOLVE:

- Art. 1º Aprovar o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (em anexo).
- Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua assinatura.

Brasília, 16 de dezembro de 1994.

CONTADOR JOSÉ MARIA MARTINS MENDES
Presidente

APÊNDICE À RESOLUÇÃO SOBRE OS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

INTRODUÇÃO AO APÊNDICE

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade, aprovados pela Resolução CF n.º 750/93, de 29 de dezembro de 1993, requerem, para o seu amplo entendimento pelos usuários da informação contábil e para a perfeita compreensão pelos profissionais da contabilidade, um grau de detalhamento que não é possível abranger nos próprios enunciados.

O Apêndice aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, contendo comentários sobre o conteúdo dos enunciados, é uma forma adequada de melhor compreensão sobre tão importante assunto.

O objetivo, portanto, é explicitar e toda explicitação é simples esclarecimento.

1 A CONTABILIDADE COMO CONHECIMENTO

1.1 A Contabilidade como ciência social

A Contabilidade possui objeto próprio – o Patrimônio das Entidades – e consiste em conhecimentos obtidos por metodologia racional, com as condições de generalidade, certeza e busca das causas, em nível qualitativo semelhante às demais ciências sociais. A Resolução alicerça-se na premissa de que a Contabilidade é uma Ciência Social com plena fundamentação epistemológica. Por consequência, todas as demais classificações – método, conjunto de procedimentos, técnica, sistema, arte, para citarmos as mais correntes – referem-se a simples facetas ou aspectos da Contabilidade, usualmente concernentes à sua aplicação prática, na solução de questões concretas.

1.2 O Patrimônio objeto da Contabilidade

O objeto delimita o campo de abrangência de uma ciência, tanto nas ciências formais quanto nas factuais, das quais fazem parte as ciências sociais.

Na Contabilidade, o objeto é sempre o PATRIMÔNIO de uma Entidade, definido como um conjunto de bens, direitos e de obrigações para com terceiros, pertencente a uma pessoa física, a um conjunto de pessoas, como ocorre nas sociedades informais, ou a uma sociedade ou instituição de qualquer natureza, independentemente da sua finalidade, que pode, ou não, incluir o lucro. O essencial é que o patrimônio disponha de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes, o que significa que a Entidade dele pode dispor livremente, claro que



nos limite estabelecidos pela ordem jurídica e, sob certo aspecto, da racionalidade econômica e administrativa.

O Patrimônio também é objeto de outras ciências sociais – por exemplo, da Economia, da Administração e do Direito – que, entretanto, o estudam sob ângulos diversos daquele da Contabilidade, que o estuda nos seus aspectos quantitativos e qualitativos. A Contabilidade busca, primordialmente, apreender, no sentido mais amplo possível, e entender as mutações sofridas pelo Patrimônio, tendo em mira, muitas vezes, uma visão prospectiva de possíveis variações. As mutações tanto podem decorrer da ação do homem, quanto, embora quase sempre secundariamente, dos efeitos da natureza sobre o patrimônio.

Por aspecto qualitativo do patrimônio entende-se a natureza dos elementos que o compõem como dinheiro, valores a receber ou a pagar expressos em moeda, máquinas, estoques de materiais ou de mercadorias, etc. A delimitação qualitativa desce, em verdade, até o grau de particularização que permita a perfeita compreensão do componente patrimonial. Assim, quando falamos em “máquinas”, ainda estamos a empregar um substantivo coletivo, cuja expressão poderá ser de muita utilidade, em determinadas análises. Mas a Contabilidade, quando aplicada a um patrimônio particular, não se limitará às “máquinas” como categoria, mas, dependendo das necessidades de controle poderá descer a cada máquina em particular e, mais ainda, aos seus pormenores de forma que sua caracterização evite a confusão com quaisquer outras máquinas, mesmo de tipo idêntico.

O atributo quantitativo refere-se à expressão dos componentes patrimoniais em valores, o que demanda que a Contabilidade assuma posição sobre o que seja “Valor”, porquanto os conceitos sobre a matéria são extremamente variados.

Do Patrimônio deriva o conceito de Patrimônio Líquido, mediante a equação considerada como básica na Contabilidade:

$$\text{(Bens + Direitos) – (Obrigações) = Patrimônio Líquido}$$

Quando o resultado da equação é negativo, convencionou-se denominá-lo de “Passivo a Descoberto”.

O Patrimônio Líquido não é uma dívida da Entidade para com seus sócios ou acionistas, pois estes não emprestam recursos para que ela possa ter vida própria, mas, sim, os entregam, para que com eles forme o Patrimônio da Entidade.

O conhecimento que a Contabilidade tem do seu objeto está em constante desenvolvimento, como, aliás, ocorre nas demais ciências em relação aos respectivos objetos. Por esta razão, deve-se aceitar como natural o fato da existência de possíveis componentes do patri-

mônio cuja apreensão ou avaliação se apresenta difícil ou inviável em determinado momento.

1.3 Os Princípios Fundamentais de Contabilidade

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam o núcleo central da própria Contabilidade, na sua condição de ciência social, sendo a ela inerentes. Os princípios constituem sempre as vigas-mestras de uma ciência, revestindo-se dos atributos de universalidade e veracidade, conservando validade em qualquer circunstância. No caso da Contabilidade, presente seu objeto, seus Princípios Fundamentais de Contabilidade valem para todos os patrimônios, independentemente das Entidades a que pertencem, as finalidades para as quais são usados, a forma jurídica da qual estão revestidos, sua localização, expressividade e quaisquer outros qualificativos, desde que gozem da condição de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes.

Nos princípios científicos jamais pode haver hierarquização formal, dado que eles são os elementos predominantes na constituição de um corpo orgânico, proposições que se colocam no início de uma dedução, e são deduzidos de outras dentro do sistema. Nas ciências sociais, os princípios se colocam como axiomas, premissas universais e verdadeiras, assim admitidas sem necessidade de demonstração, ultrapassando, pois, a condição de simples conceitos.

O atributo da universalidade permite concluir que os princípios não exigiriam adjetivação, pois sempre, por definição, se referem à Ciência da Contabilidade no seu todo. Dessa forma, o qualificativo “fundamentais” visa, tão-somente, a enfatizar sua magna condição. Esta igualmente elimina a possibilidade de existência de princípios identificados, nos seus enunciados, com técnicas ou procedimentos específicos, com o resultado obtido na aplicação dos princípios propriamente ditos a um patrimônio particularizado.

Assim, não podem existir princípios relativos aos registros, às demonstrações ou à terminologia contábeis, mas somente ao objeto desta, o Patrimônio. Os princípios, na condição de verdades primeiras de uma ciência, jamais serão diretivas de natureza operacional, característica essencial das normas – expressões de direito positivo, que a partir dos princípios, estabelecem ordenamentos sobre o “como fazer”, isto é, técnicas, procedimentos, métodos, critérios, etc., tanto nos aspectos substantivos, quanto nos formais. Dessa maneira, alcança-se um todo organicamente integrado, em que, com base nas verdades gerais, se chega ao detalhe aplicado, mantidas a harmonia e coerência do conjunto.



Os princípios simplesmente são e, portanto, preexistem às normas, fundamentando e justificando a ação, enquanto aquelas a dirigem na prática.

No caso brasileiro, os princípios estão obrigatoriamente presentes na formulação das Normas Brasileiras de Contabilidade, verdadeiros pilares do sistema de normas, que estabelecerá regras sobre a apreensão, o registro, relato, demonstração e análise das variações sofridas pelo patrimônio, buscando descobrir suas causas, de forma a possibilitar a feitura de prospecções sobre a Entidade e não podem sofrer qualquer restrição na sua observância.

Os princípios refletem o estágio em que se encontra a Ciência da Contabilidade, isto é, a essência dos conhecimentos, doutrinas e teorias que contam com o respaldo da maioria dos estudiosos da Contabilidade. É evidente que, em muitos aspectos, não há como se falar em unanimidade de entendimento, mas até em desacordo sobre muitos temas teórico-doutrinários. Temos uma única ciência, mas diversas doutrinas. Entretanto, cumpre ressaltar que tal situação também ocorre nas demais ciências sociais e, muitas vezes, até mesmo nas ciências ditas exatas.

Em termos de conteúdo, os princípios dizem respeito à caracterização da Entidade e do patrimônio, à avaliação dos componentes deste e ao reconhecimento das mutações e dos seus efeitos diante do Patrimônio Líquido. Como os princípios alcançam o patrimônio na sua globalidade, sua observância nos procedimentos aplicados resultará automaticamente em informações de utilidade para decisões sobre situações concretas. Esta é a razão pela qual os objetivos pragmáticos da Contabilidade são caracterizados pela palavra “informação”.

1.4 Dos objetivos da Contabilidade

A existência de objetivos específicos não é essencial à caracterização de uma ciência, pois, caso o fosse, inexistiria a ciência “pura”, aquela que se concentra, tão-somente, no seu objeto. Aliás, na própria área contábil, encontramos muitos pesquisadores cuja obra não apresenta qualquer escopo pragmático, concentrando-se na Contabilidade como ciência. De qualquer forma, como já vimos, não há qualquer dificuldade na delimitação dos objetivos da Contabilidade no terreno científico, a partir do seu objeto, que é o Patrimônio, por estarem concentrados na correta representação deste e nas causas das suas mutações.

O objetivo científico da Contabilidade manifesta-se na correta apresentação do Patrimônio e na apreensão e análise das causas das suas mutações. Já sob ótica pragmática, a aplicação da Contabilidade a uma Entidade particularizada, busca prover os usuários com informações so-

bre aspectos de natureza econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas, e outros meios.

O tema, tão claro no quadrante científico, comporta comentários mais minuciosos quando direcionado aos objetivos concretos perseguidos na aplicação da Contabilidade a uma Entidade em particular. Adentramos, no caso, o terreno operacional, regulado pelas normas. Assim, ouve-se com frequência dizer que um dos objetivos da Contabilidade é o acompanhamento da evolução econômica e financeira de uma Entidade. No caso, o adjetivo “econômico” é empregado para designar o processo de formação de resultado, isto é, as mutações quantitativo-qualitativas do patrimônio, as que alteram o valor do Patrimônio Líquido, para mais ou para menos, corretamente conhecidas como “receitas” e “despesas”. Já os aspectos qualificados como “financeiros” concernem, em última instância, aos fluxos de caixa.

Cumpra também ressaltar que, na realização do objetivo central da Contabilidade, defrontamo-nos, muitas vezes, com situações nas quais os aspectos jurídico-formais das transações ainda não estão completa ou suficientemente dilucidados. Nesses casos, deve-se considerar o efeito mais provável das mutações sobre o patrimônio, quantitativa e qualitativamente, concedendo-se prevalência à substância das transações.

1.5 Das informações geradas pela Contabilidade

De forma geral, no âmbito dos profissionais e usuários da Contabilidade, os objetivos desta, quando aplicada a uma Entidade particularizada, são identificados com a geração de informações, a serem utilizadas por determinados usuários em decisões que buscam a realização de interesses e objetivos próprios. A precisão das informações demandadas pelos usuários e o próprio desenvolvimento de aplicações práticas da Contabilidade, dependerão, sempre, da observância dos seus Princípios, cuja aplicação à solução de situações concretas deverá considerar o contexto econômico, tecnológico, institucional e social em que os procedimentos serão aplicados.

Isso significa, com grande frequência, o uso de projeções sobre os contextos em causa, o que muitos denominam de visão prospectiva nas aplicações contábeis.

As informações quantitativas que a Contabilidade produz, quando aplicada a uma Entidade, devem possibilitar ao usuário avaliar a situação e as tendências desta, com o menor grau de dificuldade possível. Devem pois, permitir ao usuário, como participe do mundo econômico:



- observar e avaliar o comportamento;
- comparar seus resultados com os de outros períodos ou Entidades;
- avaliar seus resultados à luz dos objetivos estabelecidos;
- projetar seu futuro nos marcos políticos, sociais e econômicos em que se insere.

E tudo isso, para que o usuário possa planejar suas próprias operações.

Os requisitos referidos levam à conclusão de que deve haver consistência nos procedimentos que a Entidade utiliza em diferentes períodos e, tanto quanto possível, também entre Entidades distintas que pertençam a um mesmo mercado, de forma que o usuário possa extrair tendências quanto à vida de uma Entidade e à sua posição em face das demais Entidades ou mesmo do mercado como um todo. Tal desiderato é extremamente incentivado pelo sistema formal de normas, cuja coerência estrutural é garantida pela observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e seus ordenamentos aplicados. Evidentemente o preceito em análise, conhecido por “consistência”, não constitui princípio da Contabilidade, mas regra técnicocomportamental.

Tanto isso é verdade que procedimentos aplicados, mesmo fixados como norma, podem ser alterados em função das necessidades dos usuários ou mesmo da qualidade dos resultados da sua aplicação, enquanto que os princípios que os fundamentam permanecem inalterados.

1.6 Dos Usuários da Contabilidade

Os usuários tanto podem ser internos como externos e, mais ainda, com interesses diversificados, razão pela qual as informações geradas pela Entidade devem ser amplas e fidedignas e, pelo menos, suficientes para a avaliação da sua situação patrimonial e das mutações sofridas pelo seu patrimônio, permitindo a realização de inferências sobre o seu futuro.

Os usuários internos incluem os administradores de todos os níveis, que usualmente se valem de informações mais aprofundadas e específicas acerca da Entidade, notadamente aquelas relativas ao seu ciclo operacional. Já os usuários externos concentram suas atenções, de forma geral, em aspectos mais genéricos, expressos nas demonstrações contábeis.

Em países com um ativo mercado de capitais, assume importância ímpar a existência de informações corretas, oportunas, suficientes e inteligíveis sobre o patrimônio das Entidades e suas mutações, com vista à adequada avaliação de riscos e oportunidades por parte dos investidores, sempre interessados na segurança dos seus investimentos e em retornos compensadores em relação às demais aplicações. A qualidade

dessas informações deve ser assegurada pelo sistema de normas alicerçado nos Princípios Fundamentais, o que torna a Contabilidade em verdadeiro catalisador do mercado de ações.

O tema é vital e, por conseqüência, deve-se manter vigilância sobre o grau em que os objetivos gerais da Contabilidade aplicada a uma atividade particularizada estão sendo alcançados. O entendimento das informações pelos próprios usuários pode levá-los a conclusão da necessidade de valer-se dos trabalhos de profissionais da Contabilidade.

2 COMENTÁRIOS AOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

A Resolução CFC n.º 750/93 dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, elencando-os em seu art. 3º e conceituando-os nos seus artigos quarto ao dez.

2.1 O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

“Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por conseqüência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil”.

2.1.1 A autonomia patrimonial

O cerne do Princípio da ENTIDADE está na autonomia do patrimônio a ela pertencente. O Princípio em exame afirma que o patrimônio deve revestir-se do atributo de autonomia em relação a todos os outros Patrimônios existentes, pertencendo a uma Entidade, no sentido de sujeito suscetível à aquisição de direitos e obrigações. A autonomia tem por corolário o fato de que o patrimônio de uma Entidade jamais pode confundir-se com aqueles dos seus sócios ou proprietários. Por conseqüência, a Entidade poderá ser desde uma pessoa física, ou qualquer tipo de sociedade, instituição ou mesmo conjuntos de pessoas, tais como:

famílias;
empresas;



governos, nas diferentes esferas do poder;
sociedades beneficentes, religiosa, culturais, esportivas, de lazer, técnicas;
sociedades cooperativas;
fundos de investimento e outras modalidades afins.

No caso de sociedades, não importa que sejam sociedades de fato ou que estejam revestidas de forma jurídica, embora esta última circunstância seja a mais usual.

O Patrimônio, na sua condição de objeto da Contabilidade, é, no mínimo, aquele juridicamente formalizado como pertencente à Entidade, com ajustes quantitativos e qualitativos realizados em consonância com os princípios da própria Contabilidade. A garantia jurídica da propriedade, embora por vezes suscite interrogações de parte daqueles que não situam a autonomia patrimonial no cerne do Princípio da Entidade, é indissociável desse princípio, pois é a única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo Patrimônio, válida perante terceiros. Cumpre ressaltar que, sem autonomia patrimonial fundada na propriedade, os demais Princípios Fundamentais perdem o seu sentido, pois passariam a referir-se a um universo de limites imprecisos.

A autonomia patrimonial apresenta sentido unívoco. Por consequência, o patrimônio pode ser decomposto em partes segundo os mais variados critérios, tanto em termos quantitativos quanto qualitativos. Mas nenhuma classificação, mesmo que dirigida sob ótica setorial, resultará em novas Entidades. Carece, pois, de sentido, a idéia de que as divisões ou departamentos de uma Entidade possam constituir novas Entidades, ou “microentidades”, precisamente por que sempre lhes faltará o atributo da autonomia. A única circunstância em que poderá surgir nova Entidade, será aquela em que a propriedade de parte do patrimônio de uma Entidade, for transferida para outra unidade, eventualmente até criada naquele momento. Mas, no caso, teremos um novo patrimônio autônomo, pertencente a outra Entidade. Na contabilidade aplicada, especialmente nas áreas de custos e de orçamento, trabalha-se, muitas vezes, com controles divisionais, que podem ser extraordinariamente úteis, porém não significam a criação de novas Entidades, precisamente pela ausência de autonomia patrimonial.

2.1.2 Da soma ou da agregação de patrimônios

O Patrimônio da Entidade corolário de notável importância, notadamente pelas suas repercussões de natureza prática: as somas e agregações de patrimônios de diferentes Entidades não resultam em nova Entidade Tal fato assume especial relevo por abranger as de-

monstrações contábeis consolidadas de Entidades pertencentes a um mesmo grupo econômico, isto é, de um conjunto de Entidades sob controle único.

A razão básica é a de que as Entidades cujas demonstrações contábeis são consolidadas mantêm sua autonomia patrimonial, pois seus Patrimônios permanecem de sua propriedade. Como não há transferência de propriedade, não pode haver formação de novo patrimônio, condição primeira da existência jurídica de uma Entidade. O segundo ponto a ser considerado é o de que a consolidação se refere às demonstrações contábeis, mantendo-se a observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade no âmbito das Entidades consolidadas, resultando em uma unidade de natureza econômico-contábil, em que os qualificativos ressaltam os dois aspectos de maior relevo: o atributo de controle econômico e a fundamentação contábil da sua estruturação.

As demonstrações contábeis consolidadas, apresentando a posição patrimonial e financeira, resultado das operações, as origens e aplicações de recursos ou os fluxos financeiros de um conjunto de Entidades sob controle único, são peças contábeis de grande valor informativo para determinados usuários, embora isso não elimine o fato de que outras informações possam ser obtidas nas demonstrações que foram consolidadas.

2.2 O PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE

“Art. 5º A CONTINUIDADE ou não da ENTIDADE, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

§ 1º A CONTINUIDADE influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor de vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da ENTIDADE tem prazo determinado, previsto ou previsível.

§ 2º A observância do Princípio da CONTINUIDADE é indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de se constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado”.

2.2.1 Aspectos conceituais

O Princípio da CONTINUIDADE afirma que o patrimônio da Entidade, na sua composição qualitativa e quantitativa, depende das condições em que provavelmente se desenvolverão as operações da Entidade. A suspensão das suas atividades podem provocar efeitos na utilidade de determinados ativos, com a perda, até mesmo integral de seu valor. A que-



da no nível de ocupação podem também provocar efeitos semelhantes.

A modificação no estado de coisas citado pode ocorrer por diversas causas, entre as quais ressaltam as seguintes:

- a) modificações na conjuntura econômica que provoquem alterações na amplitude do mercado em que atua a Entidade. Exemplo neste sentido é a queda de poder aquisitivo da população, que provoca redução no consumo de bens, o que, a sua vez, resulta na redução do grau de ocupação de muitas Entidades;
- b) mudanças de política governamental, como, por exemplo, na área cambial, influenciando diretamente o volume das exportações de determinados ramos econômicos, com efeito direto nos níveis de produção de determinadas Entidades;
- c) problemas internos das próprias Entidades, consubstanciados em envelhecimento tecnológico dos seus processos ou produtos, superação mercadológica destes, exigência de proteção ambiental, falta de capital, falta de liquidez, incapacidade administrativa, dissensões entre os controladores da Entidade e outras causas quaisquer que levem a Entidade a perder suas condições de competitividade, sendo gradativamente alijada do mercado;
- d) causas naturais ou fortuitas que afetem a manutenção da Entidade no mercado, tais como inundações, incêndios, ausência de materiais primários por quebras de safras.

A situação-limite na aplicação do Princípio da CONTINUIDADE é aquela em que há a completa cessação das atividades da Entidade. Nessa situação, determinados ativos, como, por exemplo, os valores diferidos, deixarão de ostentar tal condição, passando à condição de despesas, em face da impossibilidade de sua recuperação mediante as atividades operacionais usualmente dirigidas à geração de receitas. Mas até mesmo ativos materiais, como estoques, ferramentas ou máquinas, podem ter seu valor modificado substancialmente. As causas da limitação da vida da Entidade não influenciam o conceito da continuidade; entretanto, como constituem informação de interesse para muitos usuários, quase sempre são de divulgação obrigatória, segundo norma específica. No caso de provável cessação da vida da Entidade, também o passivo é afetado, pois, além do registro das exigibilidades, com fundamentação jurídica, também devem ser contemplados os prováveis desembolsos futuros, advindos da extinção em si.

Na condição de Princípio, em que avulta o atributo da universalidade, a continuidade aplica-se não somente à situação de cessação integral das atividades da Entidade, classificada como situação-limite no parágrafo anterior, mas também àqueles casos em que há modificação no

volume de operações, de forma a afetar o valor de alguns componentes patrimoniais, obrigando ao ajuste destes, de maneira a ficarem registrados por valores líquidos de realização.

O Princípio da Continuidade, à semelhança do da Prudência, está intimamente ligado com o da Competência, formando-se uma espécie de trilogia. A razão é simples: a continuidade, como já vimos, diz respeito diretamente ao valor econômico dos bens, ou seja, ao fato de um ativo manter-se nesta condição ou transformar-se, total ou parcialmente quando há previsão de encerramento das atividades da Entidade, com o vencimento antecipado ou o surgimento de exigibilidades. Nesta última circunstância, sua ligação será com o Princípio da Oportunidade.

2.2.2 O Princípio da Continuidade e a “entidade em marcha”

A denominação “Princípio da Continuidade”, como também a de “entidade em marcha”, ou “going concern”, é encontrada em muitos sistemas de normas no exterior e também na literatura contábil estrangeira, embora o Princípio da Continuidade também parta do pressuposto de que a Entidade deva concretizar seus objetivos continuamente – o que nem sempre significa a geração de riqueza no sentido material –, não se fundamenta na idéia de Entidade em movimento.

O motivo é extremamente singelo, pois uma Entidade com suas atividades reduzidas ou suspensas temporariamente continuará a ser objeto da Contabilidade enquanto dispuser de patrimônio. Isso permanece verdade no caso de a Entidade suspender definitivamente suas atividades. O que haverá, tão-somente, é a reapreciação dos componentes patrimoniais, quantitativa e qualitativamente, precisamente em razão dos ditames do Princípio da Continuidade. A normalidade ou não das operações, bem como a vida limitada ou indeterminada, não alcançam o objeto da Contabilidade, o patrimônio, mas, tão-somente, sua composição e valor, isto é, a delimitação quantitativa e qualitativa dos bens, direitos e obrigações.

O próprio uso da receita como parâmetro na formação de juízo sobre a situação de normalidade da Entidade, embora válido na maioria das Entidades, não pode ser universal, pois, em muitas delas, a razão de ser não é a receita, tampouco o resultado.

2.3 O PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE

“Art. 6º O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Parágrafo único Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:



- I – desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;
- II – o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;
- III – o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão”.

2.3.1 Aspectos conceituais

O Princípio da OPORTUNIDADE exige a apreensão, o registro e o relato de todas as variações sofridas pelo patrimônio de uma Entidade, no momento em que elas ocorrerem. Cumprido tal preceito, chega-se ao acervo máximo de dados primários sobre o patrimônio, fonte de todos os relatos, demonstrações e análises posteriores, ou seja, o Princípio da Oportunidade é a base indispensável à fidedignidade das informações sobre o patrimônio da Entidade, relativas a um determinado período e com o emprego de quaisquer procedimentos técnicos. É o fundamento daquilo que muitos sistemas de normas denominam de “representação fiel” pela informação ou seja, que esta espelhe com precisão e objetividade as transações e eventos a que concerne. Tal tributo é, outrossim, exigível em qualquer circunstância, a começar sempre nos registros contábeis, embora as normas tendem a enfatizá-lo nas demonstrações contábeis.

O Princípio da Oportunidade deve ser observado, como já foi dito, sempre que haja variação patrimonial, cujas origens principais são, de forma geral, as seguintes:

- a) transações realizadas com outras Entidades, formalizadas mediante acordo de vontades, independentemente da forma ou da documentação de suporte, como compra ou venda de bens e serviços;
- b) eventos de origem externa, de ocorrência alheia à vontade da administração, mas com efeitos sobre o Patrimônio, como modificações nas taxas de câmbio, quebras de clientes, efeitos de catástrofes naturais, etc.;
- c) movimentos internos que modificam predominantemente a estrutura qualitativa do Patrimônio, como a transformação de materiais em produtos semifabricados ou destes em produtos prontos, mas também a estrutura quantitativo-qualitativa, como no sucateamento de bens inservíveis.

O Princípio da OPORTUNIDADE abarca dois aspectos distintos, mas complementares: a integridade e a tempestividade, razão pela qual muitos autores preferem denominá-los de Princípio da UNIVERSALIDADE.

O Princípio da OPORTUNIDADE tem sido confundido algumas vezes, com o da COMPETÊNCIA, embora os dois apresentem conteúdos manifestamente diversos. Na oportunidade, o objetivo está na completeza da apreensão das variações, do seu oportuno conhecimento, enquanto, na competência, o fulcro está na qualificação das variações diante do Patrimônio Líquido, isto é, na decisão sobre se estas o alteram ou não. Em síntese, no primeiro caso, temos o conhecimento da variação, e, na competência, a determinação de sua natureza.

2.3.2 A integridade das variações

A integridade diz respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, isto é, sem qualquer falta ou excesso. Concerne, pois, à completeza da apreensão, que não admite a exclusão de quaisquer variações monetariamente quantificáveis. Como as variações incluem elementos quantitativos e qualitativos, bem como os aspectos físicos pertinentes, e ainda que a avaliação é regida por princípios próprios, a integridade diz respeito fundamentalmente às variações em si. Tal fato não elimina a necessidade do reconhecimento destas, mesmo nos casos em que não há certeza definitiva da sua ocorrência, mas somente alto grau de possibilidade. Bons exemplos neste sentido fornecem as depreciações, pois a vida útil de um bem será sempre uma hipótese, mais ou menos fundada tecnicamente, porquanto dependente de diversos fatores de ocorrência aleatória. Naturalmente, pressupõe-se que, na hipótese do uso de estimativas, estas tenham fundamentação estatística e econômica suficientes.

2.3.3 A tempestividade do registro

A tempestividade obriga a que as variações sejam registradas no momento em que ocorrerem, mesmo na hipótese de alguma incerteza, na forma relatada no item anterior. Sem o registro no momento da ocorrência, ficarão incompletos os registros sobre o patrimônio até aquele momento, e, em decorrência, insuficientes quaisquer demonstrações ou relatos, e falseadas as conclusões, diagnósticos e prognósticos.

2.4 O PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL

“Art. 7º Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presen-



te na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da Entidade.

Parágrafo único Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

- I – a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;
- II – uma vez integrados no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;
- III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;
- IV – os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;
- V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos”.

2.4.1 Os elementos essenciais do Princípio

O Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL ordena que os componentes do patrimônio tenham seu registro inicial efetuado pelos valores ocorridos na data das transações havidas com o mundo exterior à Entidade, estabelecendo, pois, a viga-mestra da avaliação patrimonial: a determinação do valor monetário de um componente do patrimônio.

Ao adotar a idéia de que a avaliação deva ser realizada com fundamento no valor de entrada, o Princípio consagra o uso dos valores monetários decorrentes do consenso entre os agentes econômicos externos e a Entidade – contabilmente, outras Entidades – ou da imposição destes. Não importa, pois, se o preço resultou de livre negociação em condições de razoável igualdade entre as partes, ou de imposição de uma delas, em vista da sua posição de superioridade. Generalizando, o nível dos preços pode derivar de quaisquer das situações estudadas na análise microeconômica.

Pressupõe-se que o valor de troca, aquele decorrente da transação, configure o valor econômico dos ativos no momento da sua ocorrência.

Naturalmente, se, com o passar do tempo, houver a modificação do

valor em causa, seja por que razão for, os ajustes serão realizados, mas ao abrigo do Princípio da Competência. Os ajustes somente serão para menos, em razão da essência do próprio Princípio.

A rigorosa observância do princípio em comentário é do mais alto interesse da sociedade como todo e, especificamente, do mercado de capitais, por resultar na unificação da metodologia de avaliação, fator essencial na comparabilidade dos dados, relatos e demonstrações contábeis e, conseqüentemente, na qualidade da informação gerada, impossibilitando critérios alternativos de avaliação.

No caso de doações recebidas pela Entidade, também existe a transação com o mundo exterior e, mais ainda, com efeito quantitativo e qualitativo sobre o patrimônio. Como a doação resulta em inegável aumento do Patrimônio Líquido, cabe o registro pelo valor efetivo da coisa recebida, no momento do recebimento, segundo o valor de mercado. Mantém-se, no caso, intocado o princípio em exame, com a única diferença em relação às situações usuais: uma das partes envolvidas – caso daquela representativa do mundo externo – abre mão da contraprestação, que se transforma em aumento do Patrimônio Líquido da Entidade recebedora da doação. Acessoriamente, pode-se lembrar que o fato de o ativo ter-se originado de doação, não repercute na sua capacidade futura de contribuir à realização dos objetivos da Entidade.

2.4.2 A expressão em moeda nacional

A expressão do valor dos componentes patrimoniais em moeda nacional decorre da necessidade de homogeneização quantitativa do registro do patrimônio e das suas mutações, a fim de se obter a necessária comparabilidade e se possibilitarem agrupamentos de valores. Ademais, este aspecto particular, no âmbito do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL, visa a afirmar a prevalência da moeda do País e, conseqüentemente, o registro somente nela. O corolário é o de que quaisquer transações em moeda estrangeira devem ser transformadas em moeda nacional no momento do seu registro.

2.4.3 A manutenção dos valores originais nas variações internas

O Princípio em análise, como não poderia ser diferente, em termos lógicos, mantém-se plenamente nas variações patrimoniais que ocorrem no interior da Entidade, quando acontece a agregação ou a decomposição de valores. Os agregados de valores – cuja expressão mais usual são os estoques de produtos semifabricados e prontos, os serviços em andamento ou terminados, as culturas em formação, etc. – representam, quantitativamente, o somatório de inúmeras variações patrimoniais



qualitativas, formando conjuntos de valores constituídos com base em valores atinentes a insumos de materiais, depreciações, mão-de-obra, encargos sociais, energia, serviços de terceiros, tributos, e outros, classes de insumos que, em verdade, representam a consumpção de ativos, como estoques, equipamentos ou, diretamente, recursos pecuniários. Os agregados são, pois, ativos resultantes da transformação de outros ativos, e, em alguns casos, deixam logo tal condição, como aqueles referentes a funções como as de administração geral, comercialização no País, exportação e outras.

A formação dos agregados implica o uso de decomposições, como acontece no caso das depreciações geradas por uma máquina em particular: a transação com o mundo exterior resultou na ativação da máquina, mas a consumpção desta dar-se-á gradativamente, ao longo do tempo, mediante as depreciações. Todavia estas, mesmo quando relativas a um espaço curto de tempo – um mês, por hipótese –, normalmente são alocadas a diversos componentes do patrimônio, como, por exemplo, a diferentes peças de fabricação.

Os fatos mencionados comprovam a importância do princípio em exame na Contabilidade aplicada à área de custos, por constituir-se na diretiva principal de avaliação das variações que ocorrem no ciclo operacional interno das Entidades, em que não existe propriamente a criação de valores, mas a simples redistribuição de valores originais.

Finalmente, cabe ressaltar que os valores originais devem ser ajustados, segundo a sua perda de valor econômico. Porém, mesmo tal ajuste não implica, em essência, modificação do valor original.

2.5 O PRINCÍPIO DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

“Art. 8º Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

Parágrafo único São resultantes da adoção do Princípio da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA:

- I – a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;
- II – para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais (art. 7º), é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substancialmente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por conseqüência, o do patrimônio líquido;
- III – a atualização monetária não representa nova avaliação, mas, tão-somente, o ajustamento dos valores originais para determinada

data, mediante a aplicação de indexadores, ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período”.

2.5.1 Aspectos conceituais

O Princípio da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA existe em função do fato de que a moeda – embora universalmente aceita como medida de valor – não representa unidade constante de poder aquisitivo. Por conseqüência, sua expressão formal deve ser ajustada, a fim de que permaneçam substantivamente corretos – isto é, segundo as transações originais – os valores dos componentes patrimoniais e, via de decorrência, o Patrimônio Líquido.

Como se observa, o Princípio em causa constitui seguimento lógico daquele do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL, pois preceitua o ajuste formal dos valores fixados segundo este, buscando a manutenção da substância original, sem que isso implique qualquer modalidade de reavaliação.

Em diversas oportunidades no passado, o princípio foi denominado de “correção monetária”, expressão inadequada, pois ele não estabelece qualquer “correção” de valor, mas apenas atualiza o que, em tese, não deveria ter variado: o poder aquisitivo da moeda. Esta é, aliás, a razão pela qual o princípio, quando aplicado à prática, se manifesta por meio de índice que expressa a modificação da capacidade geral de compra da moeda, e não da variação particular do preço de um bem determinado.

O princípio diz respeito, dada sua condição de universalidade, a todos os componentes patrimoniais e suas mutações, e não somente às demonstrações contábeis, que representam apenas uma das modalidades de expressão concreta da Contabilidade, aplicada a uma entidade em particular. Mas, como as demonstrações contábeis são, em geral, a forma mais usual de comunicação entre a Entidade e o usuário, as normas contábeis alicerçadas no princípio em exame contêm sempre ordenamentos sobre como deve ser realizado o ajuste, o indexador utilizado e a periodicidade de aplicação.

2.5.2 Dos indexadores da atualização

A atualização monetária deve ser realizada mediante o emprego de meios – indexadores, moedas referenciais, reais ou não – que reflitam a variação apontada por índice geral de preços da economia brasileira. A utilização de um único parâmetro de caráter geral e de forma uniforme por todas as Entidades é indispensável, a fim de que sejam possíveis comparações válidas entre elas.



O uso de indexador único, embora indispensável, não resolve inteiramente o problema da atualização monetária, pois não alcança a questão da fidedignidade de que se reveste o dito indexador, na expressão do poder aquisitivo da moeda. Todavia, no caso, não se trata de questão atinente aos Princípios Contábeis, mas de problema pertencente à Ciência Econômica, no campo teórico-doutrinário, e à política, em termos aplicados.

2.6 O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

“Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é conseqüência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

- I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados;
- II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;
- III - pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;
- IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

§ 4º Consideram-se incorridas as despesas:

- I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;
- II – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;
- III – pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo”.

2.6.1 As variações patrimoniais e o Princípio da Competência

A compreensão do cerne do Princípio da COMPETÊNCIA está diretamente ligada ao entendimento das variações patrimoniais e sua natureza. Nestas encontramos duas grandes classes: a daquelas que somente modificam a qualidade ou a natureza dos componentes patri-

moniais, sem repercutirem no montante do Patrimônio Líquido, e a das que o modificam. As primeiras são denominadas de “qualitativas”, ou “permutativas”, enquanto as segundas são chamadas de “quantitativas”, ou “modificativas”. Cumpre salientar que estas últimas sempre implicam a existência de alterações qualitativas no patrimônio, a fim de que permaneça inalterado o equilíbrio patrimonial.

A competência é o princípio que estabelece quando um determinado componente deixa de integrar o patrimônio, para transformar-se em elemento modificador do Patrimônio Líquido. Da confrontação entre o valor final dos aumentos do Patrimônio Líquido – usualmente denominados “receitas” – e das suas diminuições – normalmente chamadas de “despesas” –, emerge o conceito de “resultado do período”: positivo, se as receitas forem maiores do que as despesas; ou negativo, quando ocorrer o contrário.

Observa-se que o Princípio da Competência não está relacionado com recebimentos ou pagamentos, mas com o reconhecimento das receitas geradas e das despesas incorridas no período. Mesmo com desvinculação temporal das receitas e despesas, respectivamente do recebimento e do desembolso, a longo prazo ocorre a equalização entre os valores do resultado contábil e o fluxo de caixa derivado das receitas e despesas, em razão dos princípios referentes à avaliação dos componentes patrimoniais.

Quando existem receitas e despesas pertencentes a um exercício anterior, que nele deixarem de ser consideradas por qualquer razão, os componentes ajustes devem ser realizados no exercício em que se evidenciou a omissão.

O Princípio da Competência é aplicado a situações concretas altamente variadas, pois são muito diferenciadas as transações que ocorrem nas Entidades, em função dos objetivos destas. Por esta razão é a competência o princípio que tende a suscitar o maior número de dúvidas na atividade profissional dos contabilistas. Cabe, entretanto, sublinhar que tal fato não resulta em posição de supremacia hierárquica em relação aos demais princípios, pois o status de todos é o mesmo, precisamente pela sua condição científica.

2.6.2 Alguns comentários sobre as despesas

As despesas, na maioria das vezes, representam consumpção de ativos, que tanto podem ter sido pagos em períodos passados, no próprio período, ou ainda virem a ser pagos no futuro. De outra parte, não é necessário que o desaparecimento do ativo seja integral, pois muitas vezes a consumpção é somente parcial, como no caso das depreciações



ou nas perdas de parte do valor de um componente patrimonial do ativo, por aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA à prática, de que nenhum ativo pode permanecer avaliado por valor superior ao de sua recuperação por alienação ou utilização nas operações em caráter corrente. Mas a despesa também pode decorrer do surgimento de uma exigibilidade sem a concomitante geração de um bem ou de um direito, como acontece, por exemplo, nos juros moratórios e nas multas de qualquer natureza.

Entre as despesas do tipo em referência localizam-se também as que se contrapõem a determinada receita, como é o caso dos custos diretos com vendas, nos quais se incluem comissões, impostos e taxas e até “royalties”. A aplicação correta da competência exige mesmo que se provisionem, com base em fundamentação estatística, certas despesas por ocorrer, mas indiscutivelmente ligadas à venda em análise, como as despesas futuras com garantias assumidas em relação a produtos.

Nos casos de Entidades em períodos pré-operacionais, no seu todo ou em algum setor, os custos incorridos são ativados, para se transformarem posteriormente em despesas, quando da geração das receitas, mediante depreciação ou amortização. Tal circunstância está igualmente presente em projetos de pesquisa e desenvolvimento de produtos – muito freqüentes nas indústrias químicas e farmacêuticas, bem como naquelas que empregam alta tecnologia – em que a amortização dos custos ativados é usualmente feita segundo a vida mercadológica estimada dos produtos ligados às citadas pesquisas e projetos.

2.6.3 Alguns detalhes sobre as receitas e seu reconhecimento

A receita é considerada realizada no momento em que há a venda de bens e direitos da Entidade – entendida a palavra “bem” em sentido amplo, incluindo toda sorte de mercadorias, produtos, serviços, inclusive equipamentos e imóveis –, com a transferência da sua propriedade para terceiros, efetuando estes o pagamento em dinheiro ou assumindo compromisso firme de fazê-lo num prazo qualquer. Normalmente, a transação é formalizada mediante a emissão de nota fiscal ou documento equivalente, em que consta a quantificação e a formalização do valor de venda, pressupostamente o valor de mercado da coisa ou do serviço. Embora esta seja a forma mais usual de geração de receita, também há uma segunda possibilidade, materializada na extinção parcial ou total de uma exigibilidade, como no caso do perdão de multa fiscal, da anistia total ou parcial de uma dívida, da eliminação de passivo pelo desaparecimento do credor, pelo ganho de causa em ação em que se discutia uma dívida ou o seu montante, já devidamente provisionado, ou outras circunstâncias semelhantes. Finalmente, há ainda uma terceira possibi-

lidade: a de geração de novos ativos sem a interveniência de terceiros, como ocorre correntemente no setor pecuário, quando do nascimento de novos animais. A última possibilidade está representada na geração de receitas por doações recebidas, já comentada anteriormente.

Mas as diversas fontes de receitas citadas no parágrafo anterior representam a negativa do reconhecimento da formação destas por valorização dos ativos, porque, na sua essência, o conceito de receita está indissolúvelmente ligado à existência de transação com terceiros, exceção feita à situação referida no final do parágrafo anterior, na qual ela existe, mas de forma indireta. Ademais, aceitar-se, por exemplo, a valorização de estoques significaria o reconhecimento de aumento do Patrimônio Líquido, quando sequer há certeza de que a venda a realizar-se e, mais ainda, por valor consentâneo àquele da reavaliação, configurando-se manifesta afronta ao Princípio da Prudência. Aliás, as valorizações internas trariam no seu bojo sempre um convite à especulação e, conseqüentemente, ao desrespeito a esse princípio.

A receita de serviços deve ser reconhecida de forma proporcional aos serviços efetivamente prestados. Em alguns casos, os princípios contratados prevêm cláusulas normativas sobre o reconhecimento oficial dos serviços prestados e da receita correspondente. Exemplo neste sentido oferecem as empresas de consultoria, nas quais a cobrança dos serviços é feita segundo as horas-homens de serviços prestados, durante, por exemplo, um mês, embora os trabalhos possam prolongar-se por muitos meses ou até ser por prazo indeterminado. O importante, nestes casos, é a existência de unidade homogênea de medição formalizada contratualmente, além, evidentemente, da medição propriamente dita. As unidades físicas mais comuns estão relacionadas com tempo – principalmente tempo-homem e tempo-máquina –, embora possa ser qualquer outra, como metros cúbicos por tipo de material escavado, metros lineares de avanço na perfuração de poços artesianos, e outros.

Nas Entidades em que a produção demanda largo espaço de tempo, deve ocorrer o reconhecimento guardativo da receita, proporcionalmente ao avanço da obra, quando ocorre a satisfação concomitante dos seguintes requisitos:

- preço do produto é estabelecido mediante contrato, inclusive quanto à correção dos preços, quando houver;
- não há riscos maiores de descumprimento do contrato, tanto de parte do vendedor, quanto do comprador;
- existe estimativa, tecnicamente sustentada, dos custos a serem incorridos.



Assim, no caso de obras de engenharia, em que usualmente estão presentes os três requisitos nos contratos de fornecimento, o reconhecimento da receita não deve ser postergado até o momento da entrega da obra, pois o procedimento redundaria num quadro irreal da formação do resultado, em termos cronológicos. O caminho correto está na proporcionalização da receita aos esforços despendidos, usualmente expressos por custos – reais ou estimados – ou etapas vencidas.

2.7 O PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA

“Art. 10 O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

§ 1º O Princípio da PRUDÊNCIA impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

§ 2º Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da PRUDÊNCIA somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA.

§ 3º A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável”.

2.7.1 Aspectos conceituais

A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA – de forma a obter-se o menor Patrimônio Líquido, dentre aqueles possíveis diante de procedimentos alternativos de avaliação – está restrita às variações patrimoniais posteriores às transações originais com o mundo exterior, uma vez que estas deverão decorrer de consenso com os agentes econômicos externos ou da imposição destes. Esta é a razão pela qual a aplicação do Princípio da Prudência ocorrerá concomitantemente com a do Princípio da COMPETÊNCIA, conforme assinalado no parágrafo 2º, quando resultará, sempre, variação patrimonial quantitativa negativa, isto é, redutora do Patrimônio Líquido.

A prudência deve ser observada quando, existindo um ativo ou um passivo já escriturados por determinados valores, segundo os Princípios do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL e da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA, surge dúvida sobre a ainda correção deles. Havendo formas alternativas de se calcularem os novos valores, deve-se optar sempre pelo que for menor do que o inicial, no caso de ativos, e maior, no caso de componentes patrimoniais integrantes do passivo.

Naturalmente, é necessário que as alternativas mencionadas configurem, pelo menos à primeira vista, hipóteses igualmente razoáveis. A provisão para créditos de liquidação duvidosa constitui exemplo da aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA, pois sua constituição determina o ajuste, para menos, de valor decorrente de transações com o mundo exterior, das duplicatas ou de contas a receber. A escolha não está no reconhecimento ou não da provisão, indispensável sempre que houver risco de não-recebimento de alguma parcela, mas, sim, no cálculo do seu montante.

Cabe observar que o atributo da incerteza, à vista no exemplo referido no parágrafo anterior, está presente, com grande freqüência, nas situações concretas que demandam a observância do Princípio da PRUDÊNCIA. Em procedimentos institucionalizados, por exemplo, em relação aos “métodos” de avaliação de estoques, o Princípio da PRUDÊNCIA, raramente, encontra aplicação.

No reconhecimento de exigibilidades, o Princípio da PRUDÊNCIA envolve sempre o elemento incerteza em algum grau, pois, havendo certeza, cabe, simplesmente, o reconhecimento delas, segundo o Princípio da OPORTUNIDADE.

Para melhor entendimento da aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA cumpre lembrar que:

os custos ativados devem ser considerados como despesa no período em que ficar caracterizada a impossibilidade de eles contribuírem para a realização dos objetivos operacionais da Entidade; todos os custos relacionados à venda, inclusive aqueles de publicidade, mesmo que institucional, devem ser classificados como despesas;

os encargos financeiros decorrentes do financiamento de ativos de longa maturação devem ser ativados no período pré-operacional a partir do momento em que o ativo entrar em operação.

2.7.2 Dos limites da aplicação do Princípio

A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA não deve levar a excessos, a situações classificáveis como manipulações do resultado, com a conseqüente criação de reservas ocultas. Pelo contrário, deve constituir garantia de inexistência de valores artificiais, de interesse de determinadas pessoas, especialmente administradores e controladores, aspecto muito importante nas Entidades integrantes do mercado de capitais.

O comentário inserido no parágrafo anterior ressalta a grande importância das normas concernentes à aplicação da PRUDÊNCIA, com vista a impedir-se a prevalência de juízos puramente pessoais ou por outros interesses.



RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.111/07

Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

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

CONSIDERANDO a conveniência de um maior esclarecimento sobre o conteúdo e abrangência dos Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público,

RESOLVE:

- Art. 1º Aprovar o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.
- Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 29 de novembro de 2007.

CONTADORA MARIA CLARA CAVALCANTE BUGARIM

Presidente

APÊNDICE II DA RESOLUÇÃO CFC Nº. 750/93 SOBRE OS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

INTERPRETAÇÃO DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE SOB A PERSPECTIVA DO SETOR PÚBLICO

INTRODUÇÃO AO APÊNDICE

O ponto de partida para qualquer área do conhecimento humano deve ser sempre os princípios que a sustentam. Esses princípios espelham a ideologia de determinado sistema, seus postulados básicos e seus fins. Vale dizer, os princípios são eleitos como fundamentos e qualificações essenciais da ordem que institui.

Os princípios possuem o condão de declarar e consolidar os altos valores da vida humana e, por isso, são considerados pedras angulares e vigas-mestras do sistema.

Adicionalmente, as novas demandas sociais estão a exigir um novo padrão de informações geradas pela Contabilidade Pública, e que seus demonstrativos – item essencial das prestações de contas dos gestores públicos – devem ser elaborados de modo a facilitar, por parte dos seus usuários e por toda a sociedade, a adequada interpretação dos fenômenos patrimoniais do setor público, o acompanhamento do processo orçamentário, a análise dos resultados econômicos e o fluxo financeiro.

1 INTERPRETAÇÃO DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE SOB A PERSPECTIVA DO SETOR PÚBLICO

1.1 O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

1.1.1 O enunciado do Princípio da Entidade

“Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, a um conjunto de pessoas, a uma sociedade ou a uma instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por conseqüência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou a agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil”.



Perspectivas do Setor Público

O Princípio da Entidade se afirma, para o ente público, pela autonomia e responsabilização do patrimônio a ele pertencente.

A autonomia patrimonial tem origem na destinação social do patrimônio e a responsabilização pela obrigatoriedade da prestação de contas pelos agentes públicos.

1.2 O PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE

1.2.1 O enunciado do Princípio da Continuidade

“Art. 5º A CONTINUIDADE, ou não, da ENTIDADE, bem como a sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e da avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

§ 1º A CONTINUIDADE influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor de vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da ENTIDADE tem prazo determinado, previsto ou previsível.

§ 2º A observância do Princípio da CONTINUIDADE é indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de se constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado”.

Perspectivas do Setor Público

No âmbito da entidade pública, a continuidade está vinculada ao estrito cumprimento da destinação social do seu patrimônio, ou seja, a continuidade da entidade se dá enquanto perdurar sua finalidade.

1.3 O PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE

1.3.1 O enunciado do Princípio da Oportunidade

“Art. 6º O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Parágrafo único Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:

- I - desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;
- II - o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;
- III - o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão”.

Perspectivas do Setor Público

O Princípio da Oportunidade é base indispensável à integridade e à fidedignidade dos registros contábeis dos atos e dos fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade pública, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público.

A integridade e a fidedignidade dizem respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, independentemente do cumprimento das formalidades legais para sua ocorrência, visando ao completo atendimento da essência sobre a forma.

1.4 O PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL

1.4.1 O enunciado do Princípio do Registro pelo Valor Original

“Art. 7º Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da Entidade.

Parágrafo único. Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

- I - a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;
- II - uma vez integrados no patrimônio, o bem, o direito ou a obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;
- III - o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;
- IV - os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;
- V - o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos”.

Perspectivas do Setor Público

Nos registros dos atos e fatos contábeis será considerado o valor original dos componentes patrimoniais.

Valor Original, que ao longo do tempo não se confunde com o custo histórico, corresponde ao valor resultante de consensos de mensuração com agentes internos ou externos, com base em valores de entrada – a exemplo de custo histórico,



custo histórico corrigido e custo corrente; ou valores de saída – a exemplo de valor de liquidação, valor de realização, valor presente do fluxo de benefício do ativo e valor justo.

1.5 O PRINCÍPIO DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

1.5.1 O enunciado do Princípio da Atualização Monetária

“Art. 8º Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis por meio do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

Parágrafo único São resultantes da adoção do Princípio da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA:

- I - a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;
- II - para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais (art. 7º), é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por conseqüência, o do patrimônio líquido;
- III - a atualização monetária não representa nova avaliação, mas, tão-somente, o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores, ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período”.

Perspectivas do Setor Público

Na hipótese de que o consenso em torno da mensuração dos elementos patrimoniais identifique e defina os valores de aquisição, produção, doação, ou mesmo, valores obtidos mediante outras bases de mensuração, desde que defasadas no tempo, necessita-se de atualizá-lo monetariamente quando a taxa acumulada de inflação no triênio for igual ou superior a 100%, nos termos da Resolução CFC nº. 900/2001.

1.6 O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

1.6.1 O enunciado do Princípio da Competência

“Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

- § 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e das despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.
- § 3º As receitas consideram-se realizadas:
- I - nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados;
 - II - quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;
 - III - pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;
 - IV - no recebimento efetivo de doações e subvenções.
- § 4º Consideram-se incorridas as despesas:
- I - quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;
 - II - pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;
 - III - pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo”.

Perspectivas do Setor Público

O Princípio da Competência é aquele que reconhece as transações e os eventos na ocorrência dos respectivos fatos geradores, independentemente do seu pagamento ou recebimento, aplicando-se integralmente ao Setor Público.

Os atos e os fatos que afetam o patrimônio público devem ser contabilizados por competência, e os seus efeitos devem ser evidenciados nas Demonstrações Contábeis do exercício financeiro com o qual se relacionam, complementarmente ao registro orçamentário das receitas e das despesas públicas.

1.7 O PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA

1.7.1 O enunciado do Princípio da Prudência

“**Art. 10** O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

§ 1º O Princípio da PRUDÊNCIA impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

§ 2º Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da PRUDÊNCIA somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA.



§ 3º A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável”.

Perspectivas do Setor Público

As estimativas de valores que afetam o patrimônio devem refletir a aplicação de procedimentos de mensuração que prefiram montantes, menores para ativos, entre alternativas igualmente válidas, e valores maiores para passivos.

A prudência deve ser observada quando, existindo um ativo ou um passivo já escriturado por determinados valores, segundo os Princípios do Valor Original e da Atualização Monetária, surgirem possibilidades de novas mensurações.

A aplicação do Princípio da Prudência não deve levar a excessos ou a situações classificáveis como manipulação do resultado, ocultação de passivos, super ou subavaliação de ativos. Pelo contrário, em consonância com os Princípios Constitucionais da Administração Pública, deve constituir garantia de inexistência de valores fictícios, de interesses de grupos ou pessoas, especialmente gestores, ordenadores e controladores.

RESOLUÇÃO CFC Nº 900/01

Dispõe sobre a aplicação do Princípio da Atualização Monetária.

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

CONSIDERANDO que o “Princípio da Atualização Monetária”, conforme o “caput” do art. 8º da Resolução CFC nº 750/83, obriga a que “Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais”;

CONSIDERANDO que a atualização objetiva que “... permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do patrimônio líquido”, segundo o inciso II do parágrafo único do Art. 8º da dita Resolução;

CONSIDERANDO que a aplicação do Princípio, não está atrelada a qualquer parâmetro em termos de nível inflacionário;

CONSIDERANDO que os padrões internacionais de Contabilidade somente requerem a atualização monetária quando a taxa acumulada de inflação no triênio se aproxima ou exceda a 100%;

CONSIDERANDO que a partir da implantação do Plano Real a economia e a moeda brasileira vem apresentando estabilidade;

RESOLVE:

Art. 1º A aplicação do “Princípio da Atualização Monetária” é compulsória quando a inflação acumulada no triênio for de 100% ou mais;

Parágrafo único A inflação acumulada será calculada com base no Índice Geral de Preços do Mercado (IGPM), apurado mensalmente pela Fundação Getúlio Vargas, por sua aceitação geral e reconhecimento por organismos nacionais e internacionais;

Art. 2º A aplicação compulsória do “Princípio da Atualização Monetária” deverá ser amplamente divulgada nas notas explicativas às demonstrações contábeis;

Art. 3º Quando a taxa inflacionária acumulada no triênio for inferior a 100%, a aplicação do Princípio da Atualização Monetária somente poderá ocorrer em demonstrações contábeis de natureza complementar às demonstrações de natureza corrente, derivadas da escrituração contábil regular.

§ 1º No caso da existência das ditas demonstrações complementares, a atualização deverá ser evidenciada nas respectivas notas explicativas, incluindo a indicação da taxa inflacionária empregada.



§ 2º A Atualização Monetária, neste caso, não originará nenhum registro contábil.

Art. 4º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 22 de março de 2001.

CONTADOR JOSÉ SERAFIM ABRANTES
Presidente

PRERROGATIVAS PROFISSIONAIS DO CONTABILISTA



RESOLUÇÃO CFC Nº 560/83

Dispõe sobre as prerrogativas profissionais de que trata o artigo 25 do Decreto-lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946.

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

CONSIDERANDO os termos do Decreto-lei nº 9.295/46, que em seu artigo 25 estabelece as atribuições dos profissionais da Contabilidade, e que no 36 declara-o órgão ao qual compete decidir, em última instância, as dúvidas suscitadas na interpretação dessas atribuições;

CONSIDERANDO a necessidade de uma revisão das Resoluções CFC nºs 107/58, 115/59 e 404/75, visando a sua adequação às necessidades de um mercado de trabalho dinâmico, e ao saneamento de problemas que se vêm apresentando na aplicação dessas Resoluções;

CONSIDERANDO que a Contabilidade, fundamentando-se em princípios, normas e regras estabelecidos a partir do conhecimento abstrato e do saber empírico, e não a partir de leis naturais, classifica-se entre as ciências humanas e, até mais especificamente, entre as aplicadas, e que a sua condição científica não pode ser negada, já que é irrelevante a discussão existente em relação a todas as ciências ditas “humanas”, sobre se elas são “ciências” no sentido clássico, “disciplinas científicas” ou similares;

CONSIDERANDO ser o patrimônio o objeto fundamental da Contabilidade, afirmação que encontra apoio generalizado entre os autores, chegando alguns a designá-la, simplesmente, por “ciência do patrimônio”, cabe observar que o substantivo “patrimônio” deve ser entendido em sua acepção mais ampla que abrange todos os aspectos quantitativos e qualitativos e suas variações, em todos os tipos de entidades, em todos os tipos de pessoas, físicas ou jurídicas, e que, adotado tal posicionamento, a Contabilidade apresentar-se-á, nos seus alicerces, como teoria de valor, e que até mesmo algumas denominações que parecem estranhas para a maioria, como a contabilidade ecológica, encontrarão guarida automática no conceito adotado;

CONSIDERANDO ter a Contabilidade formas próprias de expressão e se exprime através da apreensão, quantificação, registro, relato, análise e revisão de fatos e informações sobre o patrimônio das pessoas e entidades, tanto em termos físicos quanto monetários;

CONSIDERANDO não estar cingida ao passado a Contabilidade, concordando com a maioria dos autores com a existência da contabilidade orçamentária ou, mais amplamente, prospectiva, conclusão importantíssima, por conferir um caráter extraordinariamente dinâmico a essa ciência;

CONSIDERANDO que a Contabilidade visa à guarda de informações e ao fornecimento de subsídios para a tomada de decisões, além daquele objetivo clássico da guarda de informações com respeito a determinadas formalidades,
RESOLVE:

CAPÍTULO I

DAS ATRIBUIÇÕES PRIVATIVAS DOS CONTABILISTAS

Art. 1º O exercício das atividades compreendidas na Contabilidade, considerada esta na sua plena amplitude e condição de Ciência Aplicada, constitui prerrogativa, sem exceção, dos contadores e dos técnicos em contabilidade legalmente habilitados, ressalvadas as atribuições privativas dos contadores.

Art. 2º O contabilista pode exercer as suas atividades na condição de profissional liberal ou autônomo, de empregado regido pela CLT, de servidor público, de militar, de sócio de qualquer tipo de sociedade, de diretor ou de conselheiro de quaisquer entidades, ou, em qualquer outra situação jurídica definida pela legislação, exercendo qualquer tipo de função. Essas funções poderão ser as de analista, assessor, assistente, auditor, interno e externo, conselheiro, consultor, controlador de arrecadação, *controller*, educador, escritor ou articulista técnico, escriturador contábil ou fiscal, executor subordinado, fiscal de tributos, legislador, organizador, perito, pesquisador, planejador, professor ou conferencista, redator, revisor.

Essas funções poderão ser exercidas em cargos como os de chefe, subchefe, diretor, responsável, encarregado, supervisor, superintendente, gerente, subgerente, de todas as unidades administrativas onde se processem serviços contábeis. Quanto à titulação, poderá ser de contador, contador de custos, contador departamental, contador de filial, contador fazendário, contador fiscal, contador geral, contador industrial, contador patrimonial, contador público, contador revisor, contador seccional ou setorial, contadoria, técnico em contabilidade, departamento, setor, ou outras semelhantes, expressando o seu trabalho através de aulas, balancetes, balanços, cálculos e suas memórias, certificados, conferências, demonstrações, laudos periciais, judiciais e extrajudiciais, levantamentos, livros ou teses científicas, livros ou folhas ou fichas escriturados, mapas ou planilhas preenchidas, papéis de trabalho, pareceres, planos de organização ou reorganização, com textos, organogramas, fluxogramas, cronogramas e outros recursos técnicos semelhantes, prestações de contas, projetos, relatórios, e todas as demais formas de expressão, de acordo com as circunstâncias.



Art. 3º São atribuições privativas dos profissionais da contabilidade:

- 1) avaliação de acervos patrimoniais e verificação de haveres e obrigações, para quaisquer finalidades, inclusive de natureza fiscal;
- 2) avaliação dos fundos de comércio;
- 3) apuração do valor patrimonial de participações, quotas ou ações;
- 4) reavaliações e medição dos efeitos das variações do poder aquisitivo da moeda sobre o patrimônio e o resultado periódico de quaisquer entidades;
- 5) apuração de haveres e avaliação de direitos e obrigações, do acervo patrimonial de quaisquer entidades, em vista de liquidação, fusão, cisão, expropriação no interesse público, transformação ou incorporação dessas entidades, bem como em razão de entrada, retirada, exclusão ou falecimento de sócios, quotistas ou acionistas;
- 6) concepção dos planos de determinação das taxas de depreciação e exaustão dos bens materiais e dos de amortização dos valores imateriais, inclusive de valores diferidos;
- 7) implantação e aplicação dos planos de depreciação, amortização e diferimento, bem como de correções monetárias e reavaliações;
- 8) regulações judiciais ou extrajudiciais, de avarias grossas ou comuns;
- 9) escrituração regular, oficial ou não, de todos os fatos relativos aos patrimônios e às variações patrimoniais das entidades, por quaisquer métodos, técnicas ou processos;
- 10) classificação dos fatos para registros contábeis, por qualquer processo, inclusive computação eletrônica, e respectiva validação dos registros e demonstrações;
- 11) abertura e encerramento de escritas contábeis;
- 12) execução dos serviços de escrituração em todas as modalidades específicas, conhecidas por denominações que informam sobre o ramo de atividade, como contabilidade bancária, contabilidade comercial, contabilidade de condomínio, contabilidade industrial, contabilidade imobiliária, contabilidade macroeconômica, contabilidade de seguros, contabilidade de serviços, contabilidade pública, contabilidade hospitalar, contabilidade agrícola, contabilidade pastoril, contabilidade das entidades de fins ideais, contabilidade de transportes, e outras;
- 13) controle de formalização, guarda, manutenção ou destruição de livros e outros meios de registro contábil, bem como dos documentos relativos à vida patrimonial;
- 14) elaboração de balancetes e de demonstrações do movimento por contas ou grupos de contas, de forma analítica ou sintética;

- 15) levantamento de balanços de qualquer tipo ou natureza e para quaisquer finalidades, como balanços patrimoniais, balanços de resultados, balanços de resultados acumulados, balanços de origens e aplicações de recursos, balanços de fundos, balanços financeiros, balanços de capitais, e outros;
- 16) tradução, em moeda nacional, das demonstrações contábeis originalmente em moeda estrangeira e vice-versa;
- 17) integração de balanços, inclusive consolidações, também de subsidiárias do exterior;
- 18) apuração, cálculo e registro de custos, em qualquer sistema ou concepção: custeio por absorção global, total ou parcial; custeio direto, marginal ou variável; custeio por centro de responsabilidade com valores reais, normalizados ou padronizados, históricos ou projetados, com registros em partidas dobradas ou simples, fichas, mapas, planilhas, folhas simples ou formulários contínuos, com processamento manual, mecânico, computadorizado ou outro qualquer, para todas as finalidades, desde a avaliação de estoques até a tomada de decisão sobre a forma mais econômica sobre como, onde, quando e o que produzir e vender;
- 19) análise de custos e despesas, em qualquer modalidade, em relação a quaisquer funções como a produção, administração, distribuição, transporte, comercialização, exportação, publicidade, e outras, bem como a análise com vistas à racionalização das operações e do uso de equipamentos e materiais, e ainda a otimização do resultado diante do grau de ocupação ou do volume de operações;
- 20) controle, avaliação e estudo da gestão econômica, financeira e patrimonial das empresas e demais entidades;
- 21) análise de custos com vistas ao estabelecimento dos preços de venda de mercadorias, produtos ou serviços, bem como de tarifas nos serviços públicos, e a comprovação dos reflexos dos aumentos de custos nos preços de venda, diante de órgãos governamentais;
- 22) análise de balanços;
- 23) análise do comportamento das receitas;
- 24) avaliação do desempenho das entidades e exame das causas de insolvência ou incapacidade de geração de resultado;
- 25) estudo sobre a destinação do resultado e cálculo do lucro por ação ou outra unidade de capital investido;
- 26) determinação de capacidade econômico-financeira das entidades, inclusive nos conflitos trabalhistas e de tarifa;
- 27) elaboração de orçamentos de qualquer tipo, tais como econômicos, financeiros, patrimoniais e de investimentos;



- 28) programação orçamentária e financeira, e acompanhamento da execução de orçamentos-programa, tanto na parte física quanto na monetária;
- 29) análise das variações orçamentárias;
- 30) conciliações de contas;
- 31) organização dos processos de prestação de contas das entidades e órgãos da administração pública federal, estadual, municipal, dos territórios federais e do Distrito Federal, das autarquias, sociedades de economia mista, empresas públicas e fundações de direito público, a serem julgadas pelos Tribunais, Conselhos de Contas ou órgãos similares;
- 32) revisões de balanços, contas ou quaisquer demonstrações ou registros contábeis;
- 33) auditoria interna e operacional;
- 34) auditoria externa independente;
- 35) perícias contábeis, judiciais e extrajudiciais;
- 36) fiscalização tributária que requeira exame ou interpretação de peças contábeis de qualquer natureza;
- 37) organização dos serviços contábeis quanto à concepção, planejamento e estrutura material, bem como o estabelecimento de fluxogramas de processamento, cronogramas, organogramas, modelos de formulários e similares;
- 38) planificação das contas, com a descrição das suas funções e do funcionamento dos serviços contábeis;
- 39) organização e operação dos sistemas de controle interno;
- 40) organização e operação dos sistemas de controle patrimonial, inclusive quanto à existência e localização física dos bens;
- 41) organização e operação dos sistemas de controle de materiais, matérias-primas, mercadorias e produtos semifabricados e prontos, bem como dos serviços em andamento;
- 42) assistência aos conselhos fiscais das entidades, notadamente das sociedades por ações;
- 43) assistência aos comissários nas concordatas, aos síndicos nas falências, e aos liquidantes de qualquer massa ou acervo patrimonial;
- 44) magistério das disciplinas compreendidas na Contabilidade, em qualquer nível de ensino, inclusive no de pós-graduação;
- 45) participação em bancas de exame e em comissões julgadoras de concursos, onde sejam aferidos conhecimentos relativos à Contabilidade;
- 46) estabelecimento dos princípios e normas técnicas de Contabilidade;

- 47) declaração de Imposto de Renda, pessoa jurídica;
- 48) demais atividades inerentes às Ciências Contábeis e suas aplicações.

§ 1º São atribuições privativas dos contadores, observado o disposto no § 2º, as enunciadas neste artigo, sob os números 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 29, 30, 32, 33, 34, 35, 36, 42, 43, além dos 44 e 45, quando se referirem a nível superior.

Item 31 excluído do § 1º pela Resolução CFC nº 898/01.

§ 2º Os serviços mencionados neste artigo sob os números 5, 6, 22, 25 e 30 somente poderão ser executados pelos Técnicos em Contabilidade da qual sejam titulares.

Art. 4º O contabilista deverá apor sua assinatura, categoria profissional e número de registro no CRC respectivo, em todo e qualquer trabalho realizado.

CAPÍTULO II

DAS ATIVIDADES COMPARTILHADAS

Art. 5º Consideram-se atividades compartilhadas aquelas cujo exercício é prerrogativa também de outras profissões, entre as quais:

- 1) elaboração de planos técnicos de financiamento e amortização de empréstimos, incluídos no campo da matemática financeira;
- 2) elaboração de projetos e estudos sobre operações financeiras e qualquer natureza, inclusive de debêntures, “leasing” e “lease-back”;
- 3) execução de tarefas no setor financeiro, tanto na área pública quanto privada;
- 4) elaboração e implantação de planos de organização ou reorganização;
- 5) organização de escritórios e almoxarifados;
- 6) organização de quadros administrativos;
- 7) estudos sobre a natureza e os meios de compra e venda de mercadorias e produtos, bem como o exercício das atividades compreendidas sob os títulos de “mercadologia” e “técnicas comerciais” ou “merceologia”;
- 8) concepção, redação e encaminhamento, ao Registro Público, de contratos, alterações contratuais, atas, estatutos e outros atos das sociedades civis e comerciais;
- 9) assessoria fiscal;
- 10) planejamento tributário;
- 11) elaboração de cálculos, análises e interpretação de amostragens aleatórias ou probabilísticas;
- 12) elaboração e análise de projetos, inclusive quanto à viabilidade econômica;



- 13) análise de circulação de órgãos de imprensa e aferição das pesquisas de opinião pública;
- 14) pesquisas operacionais;
- 15) processamento de dados;
- 16) análise de sistemas de seguros e de fundos de benefícios;
- 17) assistência aos órgãos administrativos das entidades;
- 18) exercício de quaisquer funções administrativas;
- 19) elaboração de orçamentos macroeconômicos.

Art. 6º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, revogadas as Resoluções nºs 107/58, 115/59 e 404/75.

Rio de Janeiro, 28 de outubro de 1983.

JOÃO VERNER JUENEMANN
Presidente

CÓDIGO DE ÉTICA PROFISSIONAL DO CONTABILISTA



RESOLUÇÃO CFC Nº 803/96

Aprova o Código de Ética Profissional do Contabilista – CEPC

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, **CONSIDERANDO** que o Código de Ética Profissional do Contabilista, aprovado em 1970, representou o alcance de uma meta que se tornou marcante no campo do exercício profissional;

CONSIDERANDO que, decorridos 26 (vinte e seis) anos de vigência do Código de Ética Profissional do Contabilista, a intensificação do relacionamento do profissional da Contabilidade com a sociedade e com o próprio grupo profissional exige uma atualização dos conceitos éticos na área da atividade contábil;

CONSIDERANDO que, nos últimos 5 (cinco) anos, o Conselho Federal de Contabilidade vem colhendo sugestões dos diversos segmentos da comunidade contábil a fim de aprimorar os princípios do Código de Ética Profissional do Contabilista – CEPC;

CONSIDERANDO que os integrantes da Câmara de Ética do Conselho Federal de Contabilidade, após um profundo estudo de todas as sugestões remetidas ao órgão federal, apresentou uma redação final,

RESOLVE:

- Art. 1º** Fica aprovado o anexo **Código de Ética Profissional do Contabilista**.
Art. 2º Fica revogada a Resolução CFC nº 290/70.
Art. 3º A presente Resolução entra em vigor na data de sua aprovação.

Brasília, 10 de outubro de 1996.

CONTADOR JOSÉ MARIA MARTINS MENDES
Presidente

Código de Ética Profissional do Contabilista

CAPÍTULO I DO OBJETIVO

Art. 1º Este Código de Ética Profissional tem por objetivo fixar a forma pela qual se devem conduzir os contabilistas, quando no exercício profissional.

CAPÍTULO II DOS DEVERES E DAS PROIBIÇÕES

Art. 2º São deveres do contabilista:

- I – exercer a profissão com zelo, diligência e honestidade, observada a legislação vigente e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais;
- II – guardar sigilo sobre o que souber em razão do exercício profissional lícito, inclusive no âmbito do serviço público, ressalvados os casos previstos em lei ou quando solicitado por autoridades competentes, entre estas os Conselhos Regionais de Contabilidade;
- III – zelar pela sua competência exclusiva na orientação técnica dos serviços a seu cargo;
- IV – comunicar, desde logo, ao cliente ou empregador, em documento reservado, eventual circunstância adversa que possa influir na decisão daquele que lhe formular consulta ou lhe confiar trabalho, estendendo-se a obrigação a sócios e executores;
- V – inteirar-se de todas as circunstâncias, antes de emitir opinião sobre qualquer caso;
- VI – renunciar às funções que exerce, logo que se positive falta de confiança por parte do cliente ou empregador, a quem deverá notificar com trinta dias de antecedência, zelando, contudo, para que os interesses dos mesmos não sejam prejudicados, evitando declarações públicas sobre os motivos da renúncia;
- VII – se substituído em suas funções, informar ao substituto sobre fatos que devam chegar ao conhecimento desse, a fim de habilitá-lo para o bom desempenho das funções a serem exercidas;
- VIII – manifestar, a qualquer tempo, a existência de impedimento para o exercício da profissão;
- IX – ser solidário com os movimentos de defesa da dignidade profissional, seja propugnando por remuneração condigna, seja zelando por condições de trabalho compatíveis com o exercício ético-profissional da Contabilidade e seu aprimoramento técnico.



Art. 3º

No desempenho de suas funções, é vedado ao contabilista:

- I – anunciar, em qualquer modalidade ou veículo de comunicação, conteúdo que resulte na diminuição do colega, da Organização Contábil ou da classe, sendo sempre admitida a indicação de títulos, especializações, serviços oferecidos, trabalhos realizados e relação de clientes;
- II – assumir, direta ou indiretamente, serviços de qualquer natureza, com prejuízo moral ou desprestígio para a classe;
- III – auferir qualquer provento em função do exercício profissional que não decorra exclusivamente de sua prática lícita;
- IV – assinar documentos ou peças contábeis elaborados por outrem, alheio à sua orientação, supervisão e fiscalização;
- V – exercer a profissão, quando impedido, ou facilitar, por qualquer meio, o seu exercício aos não habilitados ou impedidos;
- VI – manter Organização Contábil sob forma não autorizada pela legislação pertinente;
- VII – valer-se de agenciador de serviços, mediante participação desse nos honorários a receber;
- VIII – concorrer para a realização de ato contrário à legislação ou destinado a fraudá-la ou praticar, no exercício da profissão, ato definido como crime ou contravenção;
- IX – solicitar ou receber do cliente ou empregador qualquer vantagem que saiba para aplicação ilícita;
- X – prejudicar, culposa ou dolosamente, interesse confiado a sua responsabilidade profissional;
- XI – recusar-se a prestar contas de quantias que lhe forem, comprovadamente, confiadas;
- XII – reter abusivamente livros, papéis ou documentos, comprovadamente confiados à sua guarda;
- XIII – aconselhar o cliente ou o empregador contra disposições expressas em lei ou contra os Princípios Fundamentais e as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;
- XIV – exercer atividade ou ligar o seu nome a empreendimentos com finalidades ilícitas;
- XV – revelar negociação confidencial pelo cliente ou empregador para acordo ou transação que, comprovadamente, tenha tido conhecimento;
- XVI – emitir referência que identifique o cliente ou empregador, com quebra de sigilo profissional, em publicação em que haja menção a trabalho que tenha realizado ou orientado, salvo quando autorizado por eles;
- XVII – iludir ou tentar iludir a boa-fé de cliente, empregador ou de terceiros, alterando ou deturpando o exato teor de documentos, bem como fornecendo falsas informações ou elaborando peças contábeis inidôneas;

- XVIII – não cumprir, no prazo estabelecido, determinação dos Conselhos Regionais de Contabilidade, depois de regularmente notificado;
- XIX – intitular-se com categoria profissional que não possua, na profissão contábil;
- XX – elaborar demonstrações contábeis sem observância dos Princípios Fundamentais e das Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;
- XXI – renunciar à liberdade profissional, devendo evitar quaisquer restrições ou imposições que possam prejudicar a eficácia e correção de seu trabalho;
- XXII – publicar ou distribuir, em seu nome, trabalho científico ou técnico do qual não tenha participado.

Art. 4º O Contabilista poderá publicar relatório, parecer ou trabalho técnico-profissional, assinado e sob sua responsabilidade.

- Art. 5º** O Contador, quando perito, assistente técnico, auditor ou árbitro, deverá;
- I – recusar sua indicação quando reconheça não se achar capacitado em face da especialização requerida;
 - II – abster-se de interpretações tendenciosas sobre a matéria que constitui objeto de perícia, mantendo absoluta independência moral e técnica na elaboração do respectivo laudo;
 - III – abster-se de expender argumentos ou dar a conhecer sua convicção pessoal sobre os direitos de quaisquer das partes interessadas, ou da justiça da causa em que estiver servindo, mantendo seu laudo no âmbito técnico e limitado aos quesitos propostos;
 - IV – considerar com imparcialidade o pensamento exposto em laudo submetido à sua apreciação;
 - V – mencionar obrigatoriamente fatos que conheça e repute em condições de exercer efeito sobre peças contábeis objeto de seu trabalho, respeitado o disposto no inciso II do art. 2º;
 - VI – abster-se de dar parecer ou emitir opinião sem estar suficientemente informado e munido de documentos;
 - VII – assinalar equívocos ou divergências que encontrar no que concerne à aplicação dos Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo CFC;
 - VIII – considerar-se impedido para emitir parecer ou elaborar laudos sobre peças contábeis, observando as restrições contidas nas Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;
 - IX – atender à Fiscalização dos Conselhos Regionais de Contabilidade e Conselho Federal de Contabilidade no sentido de colocar à disposição desses, sempre que solicitado, papéis de trabalho, relatórios



e outros documentos que deram origem e orientaram a execução do seu trabalho.

CAPÍTULO III DO VALOR DOS SERVIÇOS PROFISSIONAIS

Art. 6º O Contabilista deve fixar previamente o valor dos serviços, por contrato escrito, considerados os elementos seguintes:

Art. 6º, caput, com redação dada pela Resolução CFC nº 942/02.

- I – a relevância, o vulto, a complexidade e a dificuldade do serviço a executar;
- II – o tempo que será consumido para a realização do trabalho;
- III – a possibilidade de ficar impedido da realização de outros serviços;
- IV – o resultado lícito favorável que para o contratante advirá com o serviço prestado;
- V – a peculiaridade de tratar-se de cliente eventual, habitual ou permanente;
- VI – o local em que o serviço será prestado.

Art. 7º O Contabilista poderá transferir o contrato de serviços a seu cargo a outro Contabilista, com a anuência do cliente, sempre por escrito.

Art. 7º, caput, com redação dada pela Resolução CFC nº 942/02.

Parágrafo único O Contabilista poderá transferir parcialmente a execução dos serviços a seu cargo a outro contabilista, mantendo sempre como sua a responsabilidade técnica.

Art. 8º É vedado ao Contabilista oferecer ou disputar serviços profissionais mediante aviltamento de honorários ou em concorrência desleal.

CAPÍTULO IV DOS DEVERES EM RELAÇÃO AOS COLEGAS E À CLASSE

Art. 9º A conduta do Contabilista com relação aos colegas deve ser pautada nos princípios de consideração, respeito, apreço e solidariedade, em consonância com os postulados de harmonia da classe.

Parágrafo único. O espírito de solidariedade, mesmo na condição de empregado, não induz nem justifica a participação ou conivência com o erro ou com os atos infringentes de normas éticas ou legais que regem o exercício da profissão.

Art. 10. O Contabilista deve, em relação aos colegas, observar as seguintes normas de conduta:

- I – abster-se de fazer referências prejudiciais ou de qualquer modo desabonadoras;
- II – abster-se da aceitação de encargo profissional em substituição a colega que dele tenha desistido para preservar a digni-

dade ou os interesses da profissão ou da classe, desde que permaneçam as mesmas condições queditaram o referido procedimento;

- III – jamais apropriar-se de trabalhos, iniciativas ou de soluções encontradas por colegas, que deles não tenha participado, apresentando-os como próprios;
- IV – evitar desentendimentos com o colega a que vier a substituir no exercício profissional.

Art. 11. O Contabilista deve, com relação à classe, observar as seguintes normas de conduta:

- I – prestar seu concurso moral, intelectual e material, salvo circunstâncias especiais que justifiquem a sua recusa;
- II – zelar pelo prestígio da classe, pela dignidade profissional e pelo aperfeiçoamento de suas instituições;
- III – aceitar o desempenho de cargo de dirigente nas entidades de classe, admitindo-se a justa recusa;
- IV – acatar as resoluções votadas pela classe contábil, inclusive quanto a honorários profissionais;
- V – zelar pelo cumprimento deste Código;
- VI – não formular juízos depreciativos sobre a classe contábil;
- VII – representar perante os órgãos competentes sobre irregularidades comprovadamente ocorridas na administração de entidade da classe contábil;
- VIII – jamais utilizar-se de posição ocupada na direção de entidades de classe em benefício próprio ou para proveito pessoal.

CAPÍTULO V DAS PENALIDADES

Art. 12. A transgressão de preceito deste Código constitui infração ética, sancionada, segundo a gravidade, com a aplicação de uma das seguintes penalidades:

- I – advertência reservada;
- II – censura reservada;
- III – censura pública.

Parágrafo único Na aplicação das sanções éticas, são consideradas como atenuantes:

- I – falta cometida em defesa de prerrogativa profissional;
- II – ausência de punição ética anterior;
- III – prestação de relevantes serviços à Contabilidade.

Art. 13. O julgamento das questões relacionadas à transgressão de preceitos do Código de Ética incumbe, originariamente, aos Conselhos Regionais



de Contabilidade, que funcionarão como Tribunais Regionais de Ética e Disciplina, facultado recurso dotado de efeito suspensivo, interposto no prazo de quinze dias para o Conselho Federal de Contabilidade em sua condição de Tribunal Superior de Ética e Disciplina.

Art. 13, caput, com redação dada pela Resolução CFC nº 950/02.

§ 1º O recurso voluntário somente será encaminhado ao Tribunal Superior de Ética e Disciplina se o Tribunal Regional de Ética e Disciplina respectivo mantiver ou reformar parcialmente a decisão.

§ 1º com redação dada pela Resolução CFC nº 950/02.

§ 2º Na hipótese do inciso III do art. 12, o Tribunal Regional de Ética e Disciplina deverá recorrer *ex officio* de sua própria decisão (aplicação de pena de Censura Pública).

§ 2º com redação dada pela Resolução CFC nº 950/02.

§ 3º Quando se tratar de denúncia, o Conselho Regional de Contabilidade comunicará ao denunciante a instauração do processo até trinta dias após esgotado o prazo de defesa.

§ 3º renumerado pela Resolução CFC nº 819/97

Art. 14. O Contabilista poderá requerer desagravo público ao Conselho Regional de Contabilidade, quando atingido, pública e injustamente, no exercício de sua profissão.

RESOLUÇÃO CFC Nº 819/97

Restabelece o instituto do recurso ex officio na área do Processo Ético. Altera o § 2º do art. 13 do CEPC. Revoga a Resolução CFC nº 677/90 e dá outras providências.

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

CONSIDERANDO que o julgamento das infrações ao Código de Ética Profissional do Contabilista – CEPC exige prudência na análise do comportamento do Contabilista no campo do exercício profissional, a fim de não se confundir com os valores que definem a infração ao Decreto-lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946;

CONSIDERANDO que na estrutura organizacional do CFC a Câmara de Ética se especializa na apreciação e julgamento dos processos de natureza ética que sobem à instância *ad quem* em grau de recurso;

CONSIDERANDO que, dentre as penas previstas no Código de Ética Profissional do Contabilista – CEPC, a de censura pública é a que merece destaque, em razão de sua publicidade perante a sociedade, extrapolando, por esse motivo, o campo restrito do mundo profissional da Contabilidade, fato esse que pode gerar grave lesão à imagem da profissão;

CONSIDERANDO que, com a instituição da Câmara de Ética no campo estrutural do Conselho Federal de Contabilidade, o melhor caminho será adotar critérios uniformes em termos de aplicação da pena de censura pública, para tanto, restabelecendo-se o instituto do recurso *ex officio* na área do Processo Ético,

RESOLVE:

Art. 1º Ao § 2º do art. 13 do Código de Ética Profissional do Contabilista – CEPC, aprovado pela Resolução CFC nº 803/96, dê-se a seguinte redação:

§ 2º alterado pela Resolução CFC nº 950/02.

“§ 2º Na hipótese do inciso III do art. 12, o Tribunal Regional de Ética Profissional deverá recorrer *ex officio* de sua própria decisão (aplicação de pena de Censura Pública).”

Art. 2º Renumere-se o atual § 2º do art. 13 do Código de Ética Profissional – CEPC, aprovado pela Resolução CFC nº 803/96, para § 3º.

Art. 3º Para processar e julgar a infração de natureza ética, é competente o Conselho Regional de Contabilidade, investido de sua condição de Tribunal Regional de Ética e Disciplina (TRED) do local de sua ocorrência.

Art. 3º, caput, com redação dada pela Resolução CFC nº 950/02.

Parágrafo único Quando o CRC do local da infração não for o do registro principal do infrator, serão observadas as seguintes normas:



- I – o CRC do local da infração encaminhará cópia da notificação ou do auto de infração ao CRC do registro principal, solicitando as providências e informações necessárias à instauração, instrução e julgamento do processo;
- II – o CRC do registro principal, além de atender, em tempo hábil, às solicitações do CRC do local da infração, fornecerá a este todos os elementos de que dispuser no sentido de facilitar seus trabalhos de informação e apuração;
- III – de sua decisão condenatória, o TRET interporá, em todos os casos, recurso *ex officio* ao TSET;
- IV – ao CRC (TRED) do registro principal do infrator incumbe executar a decisão cuja cópia, acompanhada da Deliberação do TSED sobre o respectivo recurso, lhe será remetida pelo CRC (TRED) do julgamento do processo.

Inciso IV com redação dada pela Resolução CFC nº 950/02.

Art. 4º Revoga-se a Resolução CFC nº 677/90.

Art. 5º Esta Resolução entra em vigor na data de sua assinatura.

Brasília, 20 de novembro de 1997.

CONTADOR JOSÉ SERAFIM ABRANTES

Vice-Presidente para Assuntos Operacionais no Exercício da Presidência

CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS



RESOLUÇÃO CFC Nº 1.055/05

Cria o COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – (CPC), e dá outras providências.

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

CONSIDERANDO que a crescente importância da internacionalização das normas contábeis vem levando inúmeros países a caminhar para um processo de convergência que tenha como conseqüência:

- a) a redução de riscos nos investimentos internacionais (quer os sob a forma de empréstimo financeiro quer os sob a forma de participação societária), bem como os créditos de natureza comercial, redução de riscos essa derivada de um melhor entendimento das demonstrações contábeis elaboradas pelos diversos países por parte dos investidores, financiadores e fornecedores de crédito;
- b) a maior facilidade de comunicação internacional no mundo dos negócios com o uso de uma linguagem contábil bem mais homogênea;
- c) a redução do custo do capital que deriva dessa harmonização, o que no caso é de interesse, particularmente, vital para o Brasil;

CONSIDERANDO que a importância crescente da Contabilidade levou à tendência mundial de se contar, no processo de emissão de pronunciamentos contábeis, com a participação não só dos Contadores preparadores das informações dessa natureza e dos seus Auditores Independentes, mas também com a dos usuários dessas informações, como os profissionais de investimentos e órgãos reguladores, dos que fiscalizam esse processo e dos que pesquisam e estudam, academicamente, a Ciência Contábil;

CONSIDERANDO que a confiabilidade nas Demonstrações Contábeis por toda a sociedade interessada torna-se maior quando uma entidade for responsável pelo preparo e pela emissão e divulgação das regras que as regem;

CONSIDERANDO que a tendência da grande maioria dos países desenvolvidos e dos países de economia mais relevantes em desenvolvimento é a da adoção dessa entidade única com a participação de todos esses interessados na informação contábil, inclusive sendo esse o modelo adotado pelos órgãos internacionais de maior relevância no mundo de hoje, como o IASB – International Accounting Standards Board;

CONSIDERANDO que, no Brasil, diversas entidades representativas desses segmentos de preparadores de informações contábeis, seus auditores, profissionais de investimentos, usuários, fiscalizadores e pesquisadores já vêm trabalhando juntos nesse processo de maneira ainda não totalmente sistematizada e unificada, mas com a acumulação de experiência suficiente para formalizar agora

a definitiva implantação de um comitê que as reúna e possa, de maneira central, elaborar pronunciamentos técnicos contábeis ;

CONSIDERANDO que algumas dessas entidades, de natureza regulatória governamental, vem demonstrando seu interesse em se beneficiar do processo de elaboração desses pronunciamentos, para posterior deliberação em suas áreas de competência, bem como vem incentivando a criação desse comitê aglutinador dos diversos interessados;

CONSIDERANDO o papel que o Conselho Federal de Contabilidade vem desempenhando nesse processo há muitos anos, sua experiência nesse campo e sua estrutura; e

CONSIDERANDO a confiança nele depositada por essas referidas entidades na criação e na manutenção de um comitê autônomo, democrático e independente e que deverá representar, de maneira mais ampla, os pensamentos e os interesses da coletividade em relação às normas contábeis;

RESOLVE:

CAPÍTULO I **DA CRIAÇÃO E DA COMPOSIÇÃO**

Art. 1º Fica criado o COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – (CPC).

Art. 2º O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) será composto pelas seguintes entidades:

- a) ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas;
- b) APIMEC NACIONAL – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais;
- c) BOVESPA – Bolsa de Valores de São Paulo;
- d) CFC – Conselho Federal de Contabilidade;
- e) IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;
- f) FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuárias e Financeiras.

Parágrafo único Por aprovação de 3/4 (três quartos) das entidades representadas no Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC), outras entidades ou instituições vinculadas a contadores, auditores, analistas de investimentos ou de Demonstrações Contábeis, relacionadas ao mercado financeiro, em geral, ou ao mercado de capitais, em particular, bem como representantes de universidades que possuam cursos de Contabilidade, reconhecidos como de alta qualidade ou institutos de pesquisas na área contábil vinculado a universidades que mantenham tais cursos, poderão vir a ser convidadas a integrar o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC), assim como poderão ser excluídas do CPC, observada a manutenção de equilíbrio entre os setores nele representados.



CAPÍTULO II DO OBJETIVO

- Art. 3º** O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) 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.
- Art. 4º** É atribuição do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC) estudar, pesquisar, discutir, elaborar e deliberar sobre o conteúdo e a redação de Pronunciamentos Técnicos.
- § 1º O Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC) poderá emitir Orientações e Interpretações, além dos Pronunciamentos Técnicos, sendo que todos poderão ser consubstanciados em Norma Brasileira de Contabilidade pelo CFC e em atos normativos pelos órgãos reguladores brasileiros, visando dirimir dúvidas quanto à implementação desses Pronunciamentos Técnicos.
- § 2º O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) dará ampla divulgação dos documentos que produzir, tanto na etapa de audiência quanto da emissão dos mesmos.
- § 3º A aprovação dos Pronunciamentos Técnicos, das Orientações e de suas Interpretações dar-se-á, em conformidade com o regulamento interno, mas sempre por, no mínimo, 2/3(dois terços) dos seus membros.
- § 4º Definir suas diretrizes de atuação, sempre em consonância com suas finalidades.
- Art. 5º** Para o cumprimento de seus objetivos, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) poderá realizar quaisquer atividades que com eles sejam compatíveis e necessárias, entre as quais:
- a) desenvolver e implementar ações educativas, tais como, cursos, simpósios, seminários, congressos, conferências, palestras ou quaisquer outros eventos;
 - b) realizar pesquisas;
 - c) manter serviço de divulgação e de distribuição de informações, dados, trabalhos, estudos técnicos e documentos relacionados com os seus objetivos;
 - d) colaborar ou participar de programas governamentais ou desenvolvidos por instituições privadas ou da sociedade civil que afetem ou sejam afins à sua área de atuação, podendo, para tanto, participar e/ou aceitar assentos em comitês, comissões, câmaras, fóruns, redes e outros;

- e) subsidiar o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nas suas necessidades de firmar convênios, contratos, acordos ou recorrer a quaisquer outras formas de colaboração ou cooperação com pessoas físicas ou jurídicas, públicas ou privadas, nacionais ou estrangeiras, incluindo governamentais, associações de classe, organismos internacionais, setores acadêmicos, organizações não-governamentais e demais instituições assemelhadas;
- f) realizar quais outras atividades ou praticar quaisquer outros atos necessários ao cumprimento de seus objetivos.

Art. 6º O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) deverá submeter à audiência pública as minutas dos Pronunciamentos Técnicos.

Parágrafo único No processo de audiência, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) consultará outras entidades e/ou instituições, como: Secretaria da Receita Federal, agências reguladoras, associações ou institutos profissionais, associações ou federações representativas da indústria, do comércio, da agricultura, do setor financeiro, da área de serviços, de investidores, instituições de ensino e/ou de pesquisa de Contabilidade e outras que tenham interesse direto nas questões definidas nos objetivos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC), devendo, para cada uma delas, haver uma correspondência direta e individualizada.

CAPÍTULO III **DA ADMINISTRAÇÃO E FUNCIONAMENTO**

Art. 7º O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) será formado, em sua maioria, por contadores, com registro ativo em Conselho Regional de Contabilidade, todos de ilibada reputação e reconhecido conhecimento técnico na área contábil e de divulgação de informações, eleitos a partir das indicações feitas pelas entidades referidas no art. 2º.

§ 1º As pessoas físicas, com a representação delegada pelas entidades referidas no art. 2º terão autonomia em todas as suas deliberações e votações. § 2º Cada entidade indicará 2 (dois) membros efetivos para compor o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC).

§ 3º O mandato dos membros do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) será de 4 (quatro) anos, permitindo-se reconduções, encerrando-se com a assinatura do termo de posse do sucessor formalmente indicado pela correspondente entidade.

§ 4º Na primeira indicação de cada entidade, um dos membros terá mandato de 2 (dois) anos.

§ 5º As reuniões do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) instalar-se-ão com a presença de um número superior a 50% (cinquenta por cento) dos seus membros.



Art. 8º O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) elegerá, dentre seus membros, 4 (quatro) Coordenadores, a saber: Coordenador de Operações, Coordenador de Relações Institucionais, Coordenador de Relações Internacionais e Coordenador Técnico, e respectivos Vice-Coordenadores, com mandatos de 2 (dois) anos, permitindo-se reeleições, fixando-lhes a competência em Regimento Interno.

Art. 8º com redação dada pela Resolução CFC nº 1.075/06.

Art. 9º Os membros do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) desempenharão suas funções e atribuições sem remuneração.

Art. 10. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC), em conformidade com o Regimento Interno, poderá nomear Grupos de Trabalho para auxiliá-lo no desempenho de suas atribuições.

CAPÍTULO IV DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE

Art. 11. Ao Conselho Federal de Contabilidade competirá:

- a) convidar e firmar com as instituições referidas no art. 2º;
- b) fornecer estrutura física, biblioteca, recursos humanos, tecnológicos e outros para o pleno atendimento dos objetivos da presente Resolução que criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC);
- c) dar ampla divulgação das minutas dos Pronunciamentos Técnicos, das suas Interpretações e das Orientações emanadas do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC);
- d) viabilizar a promoção de audiências públicas para discussão das minutas de matéria técnica acima referidas;
- e) firmar convênios visando à adoção dos atos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) pelas instituições interessadas na matéria técnica;
- f) manter os contatos necessários para questionar, quando aplicável, as razões pelas quais uma entidade não aderiu e não aprovou ou aprovou os procedimentos técnicos recomendados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC);
- g) firmar convênios, contratos, acordos ou recorrer a quaisquer outras formas de colaboração ou cooperação para o atendimento ao disposto na presente Resolução;
- h) proceder a divulgação, inclusive por via eletrônica, dos atos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) e editar, no mínimo a cada seis meses, material de divulgação de tais atos;
- i) firmar convênios com os órgãos reguladores contábeis brasileiros para que estes implementem, em suas respectivas áreas

- de abrangência, os Pronunciamentos Técnicos, as Orientações e as Interpretações emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) e/ou as Normas Brasileiras de Contabilidade, emitidas pelo CFC, deles derivadas; e
- j) fomentar a divulgação dos atos e decisões do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) nas instituições de ensino contábil no Brasil.

CAPÍTULO V DO PRAZO DE DURAÇÃO

- Art. 12.** A duração do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) é por prazo indeterminado.
- Art. 13.** Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 7 de outubro de 2005.

CONTADOR JOSÉ MARTONIO ALVES COELHO
Presidente



RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.103/2007

Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências.

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

CONSIDERANDO o crescente impacto da globalização para a economia do Brasil, onde empresas brasileiras concorrem por negócios e pela captação de recursos financeiros internacionais na forma de capital e financiamento com empresas de segmentos similares localizadas em todo o mundo;

CONSIDERANDO que esse impacto, se conduzido de forma positiva, propicia o desenvolvimento sustentável às economias dos países, que vem sendo apoiado no mundo pela internacionalização das normas de contabilidade e de auditoria;

CONSIDERANDO que o Conselho Federal de Contabilidade junto com outras entidades interessadas tem a possibilidade de contribuir de forma decisiva para esse desenvolvimento sustentável através da reforma contábil e de auditoria que resulte numa maior transparência das informações financeiras utilizadas pelo mercado, bem como no aprimoramento das práticas profissionais;

CONSIDERANDO o papel e a responsabilidade do Conselho Federal de Contabilidade em promover as ações que garantam uma maior valorização da classe profissional;

CONSIDERANDO a crescente e irreversível internacionalização das normas contábeis, que vem levando diversos países ao processo de convergência.

CONSIDERANDO as ações já iniciadas para o processo de convergência com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e a necessidade de estender o escopo dessa convergência às outras áreas, notadamente auditoria,

Considerando incluído pela Resolução CFC nº. 1.105/07.

RESOLVE:

CAPÍTULO I DA CRIAÇÃO E DA COMPOSIÇÃO

Art. 1º Fica criado o Comitê Gestor da Convergência no Brasil.

Art. 2º O Comitê será composto pelas seguintes entidades:

- a) CFC – Conselho Federal de Contabilidade;
- b) IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;
- c) CVM – Comissão de Valores Mobiliários;
- d) BACEN – Banco Central do Brasil.

Parágrafo único Por aprovação da maioria absoluta das entidades representadas no Comitê, outras entidades ou instituições interessadas na área

de contabilidade e auditoria, poderão vir a ser convidadas a integrar o Comitê, observada a manutenção de equilíbrio entre os setores nele representados.

CAPÍTULO II DO OBJETIVO E ATRIBUIÇÕES

Título do Capítulo II com redação dada pela Resolução CFC nº. 1.105/07.

Art. 3º O Comitê tem por objetivo contribuir para o desenvolvimento sustentável do Brasil por meio da reforma contábil e de auditoria que resulte numa maior transparência das informações financeiras utilizadas pelo mercado, bem como no aprimoramento das práticas profissionais, levando-se sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Art. 4º São atribuições do Comitê:

a) Identificar e monitorar as ações a serem implantadas para viabilizar a convergência das normas contábeis e de auditoria, a partir das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) editadas pelo CFC e dos Pronunciamentos de Contabilidade e Auditoria editados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, respectivamente, bem como de assuntos regulatórios no Brasil, com vistas ao seu alinhamento às Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB, às Normas Internacionais de Auditoria e Asseguração emitidas pela IFAC e às melhores práticas internacionais em matéria regulatória.

Alínea “a” com redação dada pela Resolução CFC nº. 1.105/07.

b) Realizar os trabalhos visando à convergência contábil até 2010 e a de auditoria a partir daquelas correspondentes ao exercício a ser iniciado em 1º de janeiro de 2009.

c) Definir suas diretrizes de atuação, por regulamento próprio, sempre em consonância com suas finalidades.

d) Acompanhar a agenda do CPC, com o objetivo de alinhar as ações do processo de convergência às necessidades do mercado brasileiro.

Incluída pela Resolução CFC nº. 1.105/07.



CAPÍTULO III

DA ADMINISTRAÇÃO E FUNCIONAMENTO

- Art. 5º** O Comitê será formado, em sua maioria, por contadores, com registro ativo em Conselho Regional de Contabilidade, eleitos a partir das indicações feitas pelas entidades referidas no art. 2º.
- § 1º (Revogado)
§ 1º revogado pela Resolução CFC nº. 1.105/07.
- § 2º Cada entidade indicará 2 (dois) membros, sendo 1 efetivo e 1 suplente, para compor o Comitê, podendo ser substituídos a critério de cada entidade.
- § 3º As reuniões do Comitê instalar-se-ão com a presença de no mínimo 50% (cinquenta por cento) dos seus membros.
- Art. 6º.** Os membros do Comitê desempenharão suas funções e atribuições sem remuneração.
- Art. 7º.** O Comitê poderá nomear Grupos de Trabalho para auxiliá-lo no desempenho de suas atribuições e objetivos.
- Art. 8º.** Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 28 de setembro de 2007.

CONTADORA MARIA CLARA CAVALCANTE BUGARIM
Presidente

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE



RESOLUÇÃO CFC Nº 751/93

Dispõe sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade.

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

CONSIDERANDO ser imperativa a uniformização dos entendimentos e interpretações na contabilidade, tanto de natureza doutrinária quanto aplicada, bem como estabelecer regras ao exercício profissional;

CONSIDERANDO que a concretização destes objetivos deve fundamentar – se nos trabalhos produzidos pela classe contábil, por seus profissionais e entidades;

CONSIDERANDO que os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e das teorias relativas à Ciência da Contabilidade e que constituem os fundamentos das Normas Brasileiras de Contabilidade, que configuram regras objetivas de conduta;

CONSIDERANDO ser necessária a aprovação de uma estrutura básica que estabeleça os itens que compõem as Normas Brasileiras de Contabilidade;

CONSIDERANDO que o Conselho Federal de Contabilidade, com base em estudos do Grupo de Trabalho (GT), constituído com a finalidade de elaborar as Normas Brasileiras de Contabilidade – NBCs, aprovou, em 23 de outubro de 1981, a Resolução CFC nº 529/81, que dispunha sobre as mesmas;

CONSIDERANDO que já foram aprovadas: a Resolução CFC nº 560/83, que dispõe sobre as prerrogativas profissionais; e as Resoluções que tratam das normas profissionais e técnicas, com base na estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade, anteriormente divulgadas,

RESOLVE:

Art. 1º As Normas Brasileiras de Contabilidade estabelecem regras de conduta profissional e procedimentos técnicos a serem observados quando da realização dos trabalhos previstos na Resolução CFC nº 560, de 28 de outubro de 1983, em consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Art. 2º As Normas classificam-se em Profissionais e Técnicas, sendo enumeradas seqüencialmente.

§ 1º As Normas Profissionais estabelecem regras de exercício profissional, caracterizando-se pelo prefixo NBC P.

§ 2º As Normas Técnicas estabelecem conceitos doutrinários, regras e procedimentos aplicados de Contabilidade, caracterizando-se pelo prefixo NBC T.

Art. 3º As Interpretações Técnicas podem ser emitidas para esclarecer o correto entendimento das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

Parágrafo único – As Interpretações Técnicas são identificadas pelo código da NBC a que se referem, seguido de hífen, sigla IT e numeração seqüencial.

Art. 4º Os Comunicados Técnicos, de caráter transitório, podem ser emitidos quando ocorrerem situações que afetem as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

Parágrafo único – Os Comunicados Técnicos são identificados pela sigla CT, seguida de hífen e numeração seqüencial.

Art. 5º A inobservância das Normas Brasileiras de Contabilidade constitui infração disciplinar, sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c”, “d” e “e” do Art. 27, do Decreto–Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, e, quando aplicável, no Código de Ética Profissional do Contabilista.

Art. 6º A estrutura das Normas Profissionais é a seguinte:

NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente

- 1.1 – Competência Técnico–Profissional
- 1.2 – Independência
- 1.3 – Responsabilidade na Execução dos Trabalhos
- 1.4 – Honorários Profissionais
- 1.5 – Guarda da Documentação
- 1.6 – Sigilo
- 1.7 – Utilização de Trabalho do Auditor Interno
- 1.8 – Utilização de Trabalho de Especialistas
- 1.9 – Manutenção dos Líderes de Equipe de Auditoria

NBC P 2 – Normas Profissionais de Perito Contábil

- 2.1 – Competência Profissional
- 2.2 – Independência
- 2.3 – Impedimento e Suspeição
- 2.4 – Honorários
- 2.5 – Sigilo
- 2.6 – Responsabilidade e Zelo
- 2.7 – Responsabilidade sobre Trabalho de Terceiros

NBC P 3 – Normas Profissionais de Auditor Interno

NBC P 4 – Normas para a Educação Profissional Continuada

NBC P 5 – Normas para o Exame de Qualificação Técnica

Art. 7º A estrutura das Normas Técnicas é a que segue:

NBC T 1 – Das Características da Informação Contábil

NBC T 2 – Da Escrituração Contábil

- 2.1 – Das Formalidades da Escrituração Contábil
- 2.2 – Da Documentação Contábil
- 2.3 – Da Temporalidade dos Documentos
- 2.4 – Da Retificação de Lançamentos
- 2.5 – Das Contas de Compensação



- 2.6 – Da Escrituração Contábil das Filiais
- 2.7 – Dos Balancetes
- 2.8 – Das Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Eletrônica
- NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis
 - 3.1 – Das Disposições Gerais
 - 3.2 – Do Balanço Patrimonial
 - 3.3 – Da Demonstração do Resultado
 - 3.4 – Da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados
 - 3.5 – Da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
 - 3.6 – Da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
 - 3.7 – Demonstração do Valor Adicionado
 - 3.8 – Demonstração do Fluxo de Caixa
 - 3.9 – Demonstração por Segmentos

Itens 3.7, 3.8 e 3.9 incluídos pela Resolução CFC nº 1.028/05.
- NBC T 4 – Da Avaliação Patrimonial
- NBC T 5 – Da Atualização Monetária
- NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis
- NBC T 7 – Conversão da Moeda Estrangeira nas Demonstrações Contábeis
- NBC T 8 – Das Demonstrações Contábeis Consolidadas
- NBC T 9 – Da Fusão, Incorporação, Cisão, Transformação e Liquidação de Entidades
- NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas
 - 10.1 – Empreendimentos de Execução em Longo Prazo
 - 10.2 – Arrendamento Mercantil
 - 10.3 – Consórcios de Vendas
 - 10.4 – Fundações
 - 10.5 – Entidades Imobiliárias
 - 10.6 – Entidades Hoteleiras
 - 10.7 – Entidades Hospitalares
 - 10.8 – Entidades Cooperativas
 - 10.9 – Entidades Financeiras
 - 10.10 – Entidades de Seguros Privados
 - 10.11 – Entidades Concessionárias do Serviço Público
 - 10.12 – Entidades Cooperativas de Crédito
 - 10.13 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Desportivas Profissionais
 - 10.14 – Entidades Rurais
 - 10.15 – Entidades em Conta de Participação
 - 10.16 – Entidades que Recebem Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações

- 10.17 – Entidades Abertas de Previdência Complementar
- 10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe
- 10.19 – Entidades sem Finalidade de Lucros
- 10.20 – Consórcio de Empresas
- 10.21 – Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde
- 10.22 – Entidades Fechadas de Previdência Complementar
- NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis
 - 11.1 – Conceituação e Objetivos da Auditoria Independente
 - 11.2 – Procedimentos de Auditoria
 - 11.3 – Papéis de Trabalho e Documentação da Auditoria
 - 11.4 – Planejamento da Auditoria
 - 11.5 – Fraude e Erro
 - 11.6 – Relevância na Auditoria
 - 11.7 – Riscos da Auditoria
 - 11.8 – Supervisão e Controle de Qualidade
 - 11.9 – Avaliação do Sistema Contábil e do Controle Interno
 - 11.10 – Continuidade Normal das Atividades da Entidade
 - 11.11 – Amostragem
 - 11.12 – Processamento Eletrônico de Dados
 - 11.13 – Estimativas Contábeis
 - 11.14 – Transações com Partes Relacionadas
 - 11.15 – Contingências
 - 11.16 – Transações e Eventos Subseqüentes
 - 11.17 – Carta de Responsabilidade da Administração
 - 11.18 – Parecer dos Auditores Independentes
- NBC T 12 – Auditoria Interna
- NBC T 13 – Da Perícia Contábil
 - 13.1 – Conceituação e Objetivos
 - 13.2 – Planejamento
 - 13.3 – Procedimentos e Execução
 - 13.4 – Diligências
 - 13.5 – Papéis de Trabalho
 - 13.6 – Laudo Pericial Contábil
 - 13.7 – Parecer Pericial Contábil
- NBC T 14 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares
- NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental
- NBC T 16 – Aspectos Contábeis Específicos da Gestão Governamental
 - 16.1 – Conceituação e Objetivos
 - 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis



- 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos
- 16.4 – Transações Governamentais
- 16.5 – Registro Contábil
- 16.6 – Demonstrações Contábeis
- 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis
- 16.8 – Controle Interno
- 16.9 – Reavaliação e Depreciação dos Bens Públicos

NBC T 16 com redação dada pela Resolução CFC nº 1.028/05.

NBC T 17 – Partes Relacionadas

NBC T 19 – Aspectos Contábeis Específicos

- 19.1 – Imobilizado
- 19.2 – Tributos sobre Lucros
- 19.3 – Planos de Benefícios e Encargos de Aposentadoria a Empregados
- 19.4 – Incentivos Fiscais, Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações Governamentais
- 19.5 – Depreciação, Amortização e Exaustão
- 19.6 – Reavaliação de Ativos
- 19.7 – Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas
- 19.8 – Intangíveis
- 19.9 – Exploração de Recursos Minerais
- 19.10 – Redução no Valor Recuperável de Ativos
- 19.11 – Mudanças nas Práticas Contábeis, nas Estimativas e Correção de Erros
- 19.12 – Eventos Subseqüentes à Data das Demonstrações Contábeis

NBC T 19 com redação dada pela Resolução CFC nº 1.028/05.

NBC T 20 – Contabilidade de Custos

Art. 8º As Normas Profissionais, estruturadas segundo o disposto no art. 6º, têm os seguintes conteúdos:

NBC P 1 – NORMAS PROFISSIONAIS DE AUDITOR INDEPENDENTE

Estas normas estabelecem as condições de competência técnico – profissional, de independência e de responsabilidade na execução dos trabalhos, de fixação de honorários, de guarda de documentação e sigilo e de utilização do trabalho do auditor interno e de especialistas de outras áreas.

NBC P 2 – NORMAS PROFISSIONAIS DE PERITO CONTÁBIL

Estas normas estabelecem as condições de competência técnico-profissional, de independência e responsabilidade na execução dos trabalhos, de impedimentos, de recusa de trabalho, de fixação de honorários, de sigilo e utilização de trabalho de especialistas.

NBC P 3 – NORMAS PROFISSIONAIS DE AUDITOR INTERNO

Estas normas estabelecem as condições de competência técnico-profissional, de independência e responsabilidade na execução dos trabalhos, da guarda de documentação e sigilo, de cooperação com o auditor independente e utilização do trabalho de especialistas.

NBC P 4 – NORMAS PARA A EDUCAÇÃO PROFISSIONAL CONTINUADA

Estas normas estabelecem as condições para o processo de Educação Profissional Continuada aplicável a auditores independentes.

NBC P 5 – NORMAS PARA O EXAME DE QUALIFICAÇÃO TÉCNICA

Estas normas estabelecem as condições para a Qualificação Técnica dos auditores independentes atuarem nas suas atividades.

Art. 9º As Normas Técnicas estruturadas, segundo o disposto no art. 7º, têm os seguintes conteúdos:

I – NBC T 1 – DAS CARACTERÍSTICAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

Esta norma compreende a informação que deve estar contida nas Demonstrações Contábeis e outras peças destinadas aos usuários da Contabilidade, devendo ter, entre outras, as características da compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade.

II – NBC T 2 – DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

A escrituração contábil trata da execução dos registros permanentes da entidade e de suas formalidades. As normas da escrituração contábil abrangem os seguintes subitens:

- a) das Formalidades da Escrituração Contábil, que fixam as bases e os critérios a serem observados nos registros;
- b) da Documentação, que compreende as normas que regem os documentos, livros, papéis, registros e outras peças que originam e validam a escrituração contábil;
- c) da Temporalidade dos Documentos, que estabelece os prazos que a entidade deve manter os documentos comprobatórios em seus arquivos;
- d) da Retificação de Lançamentos, que estabelece a conceituação e a identificação das formas de retificação;
- e) das Contas de Compensação, que fixam a obrigação de registrar os fatos relevantes, cujos efeitos possam traduzir-se em modificações futuras no patrimônio da entidade;
- f) da Escrituração Contábil das Filiais, que estabelece conceitos e regras a serem adotados pela Entidade para o registro das transações realizadas pelas filiais;
- g) do Balancete, que fixa conceitos e regras sobre o conteúdo, finalidade e periodicidade de levantamento do balancete, bem



- como da responsabilidade do profissional, mormente quando aquele é usado para fins externos;
- h) das Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Eletrônica, que estabelece critérios e procedimentos para a escrituração contábil em forma eletrônica e a sua certificação digital, sua validação perante terceiros, manutenção dos arquivos e responsabilidade de contabilista.

III – NBC T 3 – CONCEITO, CONTEÚDO, ESTRUTURA E NOMENCLATURA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Esta norma estabelece os conceitos e as regras sobre o conteúdo, a estrutura e a nomenclatura das demonstrações contábeis de natureza geral. A norma estabelece o conjunto das demonstrações capaz de propiciar, aos usuários, um grau de revelação suficiente para o entendimento da situação patrimonial e financeira da entidade, do resultado apurado, das origens e aplicações de seus recursos e das mutações do seu patrimônio líquido num determinado período.

IV – NBC T 4 – DA AVALIAÇÃO PATRIMONIAL

Esta norma estabelece as regras de avaliação dos componentes do patrimônio de uma entidade com continuidade prevista nas suas atividades.

V – NBC T 5 – DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

Esta norma concerne ao modo pelo qual a Contabilidade reflete os efeitos da inflação na avaliação dos componentes patrimoniais, de acordo com o Princípio da Atualização Monetária.

VI – NBC T 6 – DA DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Esta norma trata da forma de divulgação das demonstrações contábeis, de maneira a colocá-las à disposição de usuários externos.

VII – NBC T 7 – CONVERSÃO DA MOEDA ESTRANGEIRA NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Esta norma trata dos critérios a serem adotados para incluir as transações em moedas estrangeiras e operações no exterior de uma entidade brasileira em suas Demonstrações Contábeis e como converter as Demonstrações Contábeis para moeda de apresentação (moeda na qual as demonstrações contábeis devem ser apresentadas).

Redação dada pela Resolução CFC nº 1.028/05.

VIII – NBC T 8 – DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS

Esta norma estabelece os procedimentos para as Demonstrações Contábeis Consolidadas, aquelas resultantes da integração das Demonstrações Contábeis, segundo o conceituado nas Normas Brasileiras de Contabilidade, de duas ou mais entidades vinculadas por interesses

comuns, na qual uma delas tem o comando direto ou indireto das decisões políticas e administrativas do conjunto.

IX – NBC T 9 – DA FUSÃO, INCORPORAÇÃO, CISÃO, TRANSFORMAÇÃO E LIQUIDAÇÃO DE ENTIDADES

Esta norma estabelece os critérios a serem adotados no caso de fusão, incorporação, cisão, transformação e liquidação de entidades, tanto nos aspectos substantivos quanto formais.

X – NBC T 10 – ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS

Esta norma contempla situações especiais inerentes às atividades de cada tipo de entidade, não-abrangidas nas demais normas que compõem as Normas Brasileiras de Contabilidade.

XI – NBC T 11 – NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Esta norma diz respeito ao conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a adequação das demonstrações contábeis e se as mesmas representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada, consoante as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação específica, no que for pertinente.

XII – NBC T 12 – AUDITORIA INTERNA

Estas normas estabelecem os conceitos e as regras gerais de execução dos trabalhos e de emissão de relatórios na auditoria interna, entendida como o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos, contábeis e administrativos da entidade, inclusive quanto às informações físicas geradas.

XIII – NBC T 13 – DA PERÍCIA CONTÁBIL

Estas normas estabelecem os critérios e as regras a serem adotados quando do planejamento e execução da perícia, os procedimentos a serem adotados e a emissão do laudo pericial.

XIV – NBC T 14 – REVISÃO EXTERNA DE QUALIDADE PELOS PARES

Esta norma estabelece os procedimentos a serem adotados para a revisão pelos pares. Constitui-se em processo educacional de acompanhamento e de fiscalização, tendo por objetivo a avaliação dos procedimentos adotados pelos Auditores e Firmas de Auditoria, com vistas a assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos.

A norma estabelece os conceitos, os objetivos e a aplicabilidade da revisão externa pelos pares, os critérios e as regras para a administração do programa de revisão, definindo as partes envolvidas, caracterís-



ticas, forma de composição do comitê responsável pelos controles, suas responsabilidades e atribuições.

Trata, também, sobre a periodicidade e os prazos para a realização da revisão, os objetivos, os procedimentos a serem observados, o conteúdo e a forma dos relatórios a serem apresentados.

XV – NBC T 15 – INFORMAÇÕES DE NATUREZA SOCIAL E AMBIENTAL

Esta norma tem por objetivo estabelecer procedimentos para evidenciação de informações de natureza social e ambiental, com vistas a prestar contas à sociedade pelo uso dos recursos naturais e humanos, demonstrando o grau de responsabilidade social da entidade.

XVI – NBC T 16 – ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS DA GESTÃO GOVERNAMENTAL

Esta norma estabelece procedimentos de registro e elaboração de demonstrações contábeis aplicáveis à gestão governamental.

XVII – NBC T 17 – PARTES RELACIONADAS

Esta norma estabelece os conceitos, os objetivos, a identificação e o tratamento das operações entre partes relacionadas nas entidades.

XVIII – NBC T 19 – ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS

Esta norma estabelece os critérios e os procedimentos específicos não-contemplados em outras Normas Técnicas.

XIX – NBC T 20 – CONTABILIDADE DE CUSTOS

Esta norma estabelece os critérios e os procedimentos para cálculo, apuração e registro dos custos.

Art. 10 Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 29 de dezembro de 1993.

CONTADOR IVAN CARLOS GATTI

Presidente

Redação dada pela Resolução CFC nº 980/03.

Alterada pela Resolução CFC nº 1.020/05, art. 2º.

Alterada pela Resolução CFC nº 1.028/05.

RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.106/07

Estabelece regras para a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs).

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

CONSIDERANDO que os estilos e as práticas adotadas para a emissão das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) refletem as condutas, os comportamentos e os usos e os costumes do ambiente brasileiro, que, nos anos 80, correspondiam a um ambiente com mínimas interações internacionais;

CONSIDERANDO que o crescente impacto da globalização para a economia do Brasil demanda o alinhamento com padrões que possam ser entendidos universalmente;

CONSIDERANDO que a técnica legislativa utilizada no desenvolvimento das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs), quando comparada com a linguagem utilizada nas normas internacionais pode significar, ou sugerir, a adoção de diferentes procedimentos técnicos no Brasil;

CONSIDERANDO que o estilo de redação usado nas normas internacionais melhor evidencia a capacidade que o profissional deverá ter para avaliar a pertinência e aplicação dos procedimentos estabelecidos, em conformidade com cada circunstância, fazendo com que os procedimentos não sejam entendidos como impositivos para qualquer situação;

CONSIDERANDO que as normas de contabilidade são baseadas nos Princípios Fundamentais de Contabilidade e requerem o exercício do julgamento profissional;

CONSIDERANDO que o atual estilo utilizado nas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) não permite o total alinhamento conceitual requerido às normas internacionais de contabilidade e de auditoria;

CONSIDERANDO a necessidade de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) com as normas internacionais de contabilidade e de auditoria;

CONSIDERANDO que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), criado pelo Conselho Federal de Contabilidade por meio da Resolução CFC nº. 1.055/05, segue os mesmos padrões adotados pelas normas internacionais de contabilidade,

RESOLVE:

Art. 1º As Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) deverão seguir os mesmos padrões de elaboração e estilo utilizados nas normas internacionais.



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

Brasília, 26 de outubro de 2007.

CONTADORA MARIA CLARA CAVALCANTE BUGARIM
Presidente

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE TÉCNICAS



RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.121/08

Aprova a NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis.

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

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

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

CONSIDERANDO que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, a partir do *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements* do IASB, aprovou o Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis;

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação, revogando a Resolução CFC nº. 785, de 28 de julho de 1995, publicada no Diário Oficial da União, Seção 1, de 1º/08/1995, página 11.554.

Brasília, 28 de março de 2008.

CONTADORA MARIA CLARA CAVALCANTE BUGARIM

Presidente

Ata CFC nº. 911

NBC T 1 – ESTRUTURA CONCEITUAL PARA A ELABORAÇÃO E APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Conteúdo	Item
FINALIDADE	1 – 4
ALCANCE	5 – 8
USUÁRIOS E SUAS NECESSIDADES DE INFORMAÇÃO	9 – 11
OBJETIVO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	12 – 21
Posição patrimonial e financeira, desempenho e mutações na posição financeira	15 – 21
Notas explicativas e demonstrações suplementares	21
PRESSUPOSTOS BÁSICOS	22 – 23
Regime de competência	22
Continuidade	23
CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	24 – 46
Compreensibilidade	25
Relevância	26 – 30
Materialidade	29 – 30
Confiabilidade	31 – 38
Representação adequada	33 – 34
Primazia da essência sobre a forma	35
Neutralidade	36
Prudência	37
Integridade	38
Comparabilidade	39 – 42
Limitações na relevância e na confiabilidade das informações	43 – 45
Tempestividade	43
Equilíbrio entre custo e benefício	44
Equilíbrio entre características qualitativas	45
Visão verdadeira e apropriada	46
ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	47 – 81
Posição patrimonial e financeira	49 – 52
Ativos	53 – 59
Passivos	60 – 64
Patrimônio Líquido	65 – 68
Desempenho	69 – 73
Receitas	74 – 77
Despesas	78 – 80
Ajustes para manutenção do capital	81



RECONHECIMENTO DOS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	82 – 98
Probabilidade de realização de benefício econômico futuro	85
Confiabilidade da mensuração	86 – 88
Reconhecimento de ativos	89 – 90
Reconhecimento de passivos	91
Reconhecimento de receitas	92 – 93
Reconhecimento de despesas	94 – 98
MENSURAÇÃO DOS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	99 – 101
CONCEITOS DE CAPITAL E DE MANUTENÇÃO DE CAPITAL	102–110
Conceitos de capital	102–103
Conceitos de manutenção do capital e determinação do lucro	104–110

Considerações iniciais

As demonstrações contábeis são preparadas e apresentadas para usuários externos em geral, tendo em vista suas finalidades distintas e necessidades diversas. Governos, órgãos reguladores ou autoridades fiscais, por exemplo, podem especificamente determinar exigências para atender a seus próprios fins. Essas exigências, no entanto, não devem afetar as demonstrações contábeis preparadas segundo esta Estrutura Conceitual.

Demonstrações contábeis preparadas sob a égide desta Estrutura Conceitual objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários.

As demonstrações contábeis preparadas com tal finalidade satisfazem as necessidades comuns da maioria dos seus usuários, uma vez que quase todos eles utilizam essas demonstrações contábeis para a tomada de decisões econômicas, tais como:

- (a) decidir quando comprar, manter ou vender um investimento em ações;
- (b) avaliar a Administração quanto à responsabilidade que lhe tenha sido conferida, qualidade de seu desempenho e prestação de contas;
- (c) avaliar a capacidade da entidade de pagar seus empregados e proporcionar-lhes outros benefícios;
- (d) avaliar a segurança quanto à recuperação dos recursos financeiros emprestados à entidade;
- (e) determinar políticas tributárias;
- (f) determinar a distribuição de lucros e dividendos;
- (g) preparar e usar estatísticas da renda nacional; ou
- (h) regulamentar as atividades das entidades.

As demonstrações contábeis são mais comumente preparadas segundo modelo contábil baseado no custo histórico recuperável e no conceito da manutenção do capital financeiro nominal.

Outros modelos e conceitos podem ser considerados mais apropriados para atingir o objetivo de proporcionar informações que sejam úteis para tomada de decisões econômicas, embora não haja presentemente consenso nesse sentido.

Esta Estrutura Conceitual foi desenvolvida de forma a ser aplicável a uma gama de modelos contábeis e conceitos de capital e sua manutenção.

Outras normas podem ser editadas em função das necessidades que surgirem de adoção de novos conceitos ou mesmo de alteração dos já adotados.

Finalidade

- 1 Esta Estrutura Conceitual estabelece os conceitos que fundamentam a preparação e a apresentação de demonstrações contábeis destinadas a usuários externos. A finalidade desta Estrutura Conceitual é:
 - (a) dar suporte ao desenvolvimento de novas normas e à revisão das existentes quando necessário;
 - (b) dar suporte aos responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis na aplicação das normas e no tratamento de assuntos que ainda não tiverem sido objeto de normas;
 - (c) auxiliar os auditores independentes a formar sua opinião sobre a conformidade das demonstrações contábeis com as normas;
 - (d) apoiar os usuários das demonstrações contábeis na interpretação de informações nelas contidas, preparadas em conformidade com as normas; e
 - (e) proporcionar, àqueles interessados, informações sobre o enfoque adotado na formulação das normas.
- 2 Esta Estrutura Conceitual não define normas ou procedimentos para qualquer questão particular sobre aspectos de mensuração ou divulgação.
- 3 Não deve haver conflito entre o estabelecido nesta Estrutura Conceitual e qualquer norma.
- 4 Esta Estrutura Conceitual será revisada de tempos em tempos com base na experiência decorrente de sua utilização.

Alcance

- 5 Esta Estrutura Conceitual aborda:
 - (a) o objetivo das demonstrações contábeis;
 - (b) as características qualitativas que determinam a utilidade das informações contidas nas demonstrações contábeis;
 - (c) a definição, o reconhecimento e a mensuração dos elementos que compõem as demonstrações contábeis; e
 - (d) os conceitos de capital e de manutenção do capital.
- 6 Esta Estrutura Conceitual trata das demonstrações contábeis para fins gerais (daqui por diante designadas como “demonstrações contábeis”), inclusive



das demonstrações contábeis consolidadas. Tais demonstrações contábeis são preparadas e apresentadas pelo menos anualmente e visam atender às necessidades comuns de informações de um grande número de usuários. Alguns desses usuários talvez necessitem de informações, e tenham o poder de obtê-las, além daquelas contidas nas demonstrações contábeis. Muitos usuários, todavia, têm de confiar nas demonstrações contábeis como a principal fonte de informações financeiras. Tais demonstrações, portanto, devem ser preparadas e apresentadas tendo em vista essas necessidades. Estão fora do alcance desta Estrutura Conceitual informações financeiras elaboradas para fins especiais, como, por exemplo, aquelas incluídas em prospectos para lançamentos de ações no mercado e ou elaboradas exclusivamente para fins fiscais. Não obstante, esta Estrutura Conceitual pode ser aplicada na preparação dessas demonstrações para fins especiais, quando as exigências de tais demonstrações o permitirem.

- 7 As demonstrações contábeis são parte integrante das informações financeiras divulgadas por uma entidade. O conjunto completo de demonstrações contábeis inclui, normalmente, o balanço patrimonial, a demonstração do resultado, a demonstração das mutações na posição financeira (demonstração dos fluxos de caixa, de origens e aplicações de recursos ou alternativa reconhecida e aceitável), a demonstração das mutações do patrimônio líquido, notas explicativas e outras demonstrações e material explicativo que são parte integrante dessas demonstrações contábeis. Podem também incluir quadros e informações suplementares baseados ou originados de demonstrações contábeis que se espera sejam lidos em conjunto com tais demonstrações. Tais quadros e informações suplementares podem conter, por exemplo, informações financeiras sobre segmentos ou divisões industriais ou divisões situadas em diferentes locais e divulgações sobre os efeitos das mudanças de preços. As demonstrações contábeis não incluem, entretanto, itens como relatórios da administração, relatórios do presidente da entidade, comentários e análises gerenciais e itens semelhantes que possam ser incluídos em um relatório anual ou financeiro.
- 8 Esta Estrutura Conceitual se aplica às demonstrações contábeis de todas as entidades comerciais, industriais e outras de negócios que reportam, sejam no setor público ou no setor privado. Entidade que reporta é aquela para a qual existem usuários que se apóiam em suas demonstrações contábeis como fonte principal de informações patrimoniais e financeiras sobre a entidade.

Usuários e suas necessidades de informação

- 9 Entre os usuários das demonstrações contábeis incluem-se investidores atuais e potenciais, empregados, credores por empréstimos, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, governos e suas agências e o público.

Eles usam as demonstrações contábeis para satisfazer algumas das suas diversas necessidades de informação. Essas necessidades incluem:

- (a) Investidores. Os provedores de capital de risco e seus analistas que se preocupam com o risco inerente ao investimento e o retorno que ele produz. Eles necessitam de informações para ajudá-los a decidir se devem comprar, manter ou vender investimentos. Os acionistas também estão interessados em informações que os habilitem a avaliar se a entidade tem capacidade de pagar dividendos.
- (b) Empregados. Os empregados e seus representantes estão interessados em informações sobre a estabilidade e a lucratividade de seus empregadores. Também se interessam por informações que lhes permitam avaliar a capacidade que tem a entidade de prover sua remuneração, seus benefícios de aposentadoria e suas oportunidades de emprego.
- (c) Credores por empréstimos. Estes estão interessados em informações que lhes permitam determinar a capacidade da entidade em pagar seus empréstimos e os correspondentes juros no vencimento.
- (d) Fornecedores e outros credores comerciais. Os fornecedores e outros credores estão interessados em informações que lhes permitam avaliar se as importâncias que lhes são devidas serão pagas nos respectivos vencimentos. Os credores comerciais provavelmente estão interessados em uma entidade por um período menor do que os credores por empréstimos, a não ser que dependam da continuidade da entidade como um cliente importante.
- (e) Clientes. Os clientes têm interesse em informações sobre a continuidade operacional da entidade, especialmente quando têm um relacionamento a longo prazo com ela, ou dela dependem como fornecedor importante.
- (f) Governo e suas agências. Os governos e suas agências estão interessados na destinação de recursos e, portanto, nas atividades das entidades. Necessitam também de informações a fim de regulamentar as atividades das entidades, estabelecer políticas fiscais e servir de base para determinar a renda nacional e estatísticas semelhantes.
- (g) Público. As entidades afetam o público de diversas maneiras. Elas podem, por exemplo, fazer contribuição substancial à economia local de vários modos, inclusive empregando pessoas e utilizando fornecedores locais. As demonstrações contábeis podem ajudar o público fornecendo informações sobre a evolução do desempenho da entidade e os desenvolvimentos recentes.



- 10 Embora nem todas as necessidades de informações desses usuários possam ser satisfeitas pelas demonstrações contábeis, há necessidades que são comuns a todos os usuários. Como os investidores contribuem com o capital de risco para a entidade, o fornecimento de demonstrações contábeis que atendam às suas necessidades também atenderá à maior parte das necessidades de informação de outros usuários.
- 11 A Administração da entidade tem a responsabilidade primária pela preparação e apresentação das suas demonstrações contábeis. A Administração também está interessada nas informações contidas nas demonstrações contábeis, embora tenha acesso a informações adicionais que contribuem para o desempenho das suas responsabilidades de planejamento, tomada de decisões e controle. A Administração tem o poder de estabelecer a forma e o conteúdo de tais informações adicionais a fim de atender às suas próprias necessidades. A forma de divulgação de tais informações, entretanto, está fora do alcance desta Estrutura Conceitual. Não obstante, as demonstrações contábeis divulgadas são baseadas em informações utilizadas pela Administração sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mudanças na posição financeira da entidade.

Objetivo das Demonstrações Contábeis

- 12 O objetivo das demonstrações contábeis é fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mudanças na posição financeira da entidade, que sejam úteis a um grande número de usuários em suas avaliações e tomadas de decisão econômica.
- 13 Demonstrações contábeis preparadas de acordo com o item 12 atendem às necessidades comuns da maioria dos usuários. Entretanto, as demonstrações contábeis não fornecem todas as informações que os usuários possam necessitar, uma vez que elas retratam os efeitos financeiros de acontecimentos passados e não incluem, necessariamente, informações não-financeiras.
- 14 Demonstrações contábeis também objetivam apresentar os resultados da atuação da Administração na gestão da entidade e sua capacitação na prestação de contas quanto aos recursos que lhe foram confiados. Aqueles usuários que desejam avaliar a atuação ou prestação de contas da Administração fazem-no com a finalidade de estar em condições de tomar decisões econômicas que podem incluir, por exemplo, manter ou vender seus investimentos na entidade ou reeleger ou substituir a Administração.

Posição Patrimonial e Financeira, Desempenho e Mutações na Posição Financeira

- 15 As decisões econômicas que são tomadas pelos usuários das demonstrações contábeis requerem uma avaliação da capacidade que a entidade tem

para gerar caixa e equivalentes de caixa, e da época e grau de certeza dessa geração. Em última análise, essa capacidade determina, por exemplo, se a entidade poderá pagar seus empregados e fornecedores, os juros e amortizações dos seus empréstimos e fazer distribuições de lucros aos seus acionistas. Os usuários podem melhor avaliar essa capacidade de gerar caixa e equivalentes de caixa se lhes forem fornecidas informações que focalizem a posição patrimonial e financeira, o resultado e as mudanças na posição financeira da entidade.

- 16 A posição patrimonial e financeira da entidade é afetada pelos recursos econômicos que ela controla, sua estrutura financeira, sua liquidez e solvência, e sua capacidade de adaptação às mudanças no ambiente em que opera. As informações sobre os recursos econômicos controlados pela entidade e a sua capacidade, no passado, de modificar esses recursos são úteis para prever a capacidade que a entidade tem de gerar caixa e equivalentes de caixa no futuro. Informações sobre a estrutura financeira são úteis para prever as futuras necessidades de financiamento e como os lucros futuros e os fluxos de caixa serão distribuídos entre aqueles que têm participação na entidade; são também úteis para ajudar a avaliar a probabilidade de que a entidade seja bem-sucedida no levantamento de financiamentos adicionais. As informações sobre liquidez e solvência são úteis para prever a capacidade que a entidade tem de cumprir com seus compromissos financeiros nos respectivos vencimentos. Liquidez se refere à disponibilidade de caixa no futuro próximo, após considerar os compromissos financeiros do respectivo período. Solvência se refere à disponibilidade de caixa no longo prazo para cumprir os compromissos financeiros nos respectivos vencimentos.
- 17 As informações referentes ao desempenho da entidade, especialmente a sua rentabilidade, são requeridas com a finalidade de avaliar possíveis mudanças necessárias na composição dos recursos econômicos que provavelmente serão controlados pela entidade. As informações sobre as variações nos resultados são importantes nesse sentido. As informações sobre os resultados são úteis para prever a capacidade que a entidade tem de gerar fluxos de caixa a partir dos recursos atualmente controlados por ela. Também é útil para a avaliação da eficácia com que a entidade poderia usar recursos adicionais.
- 18 As informações referentes às mudanças na posição financeira da entidade são úteis para avaliar as suas atividades de investimento, de financiamento e operacionais durante o período abrangido pelas demonstrações contábeis. Essas informações são úteis para fornecer ao usuário uma base para avaliar a capacidade que a entidade tem de gerar caixa e equivalentes de caixa e as suas necessidades de utilização desses recursos. Na elaboração de uma demonstração das mudanças na posição financeira, os fundos podem ser



definidos de várias maneiras, tais como recursos financeiros totais, capital circulante líquido, ativos líquidos ou caixa. Nesta Estrutura Conceitual não foi feita nenhuma tentativa de especificar uma definição de fundos.

- 19 As informações sobre a posição patrimonial e financeira são principalmente fornecidas pelo balanço patrimonial. As informações sobre o desempenho são basicamente fornecidas na demonstração do resultado. As informações sobre as mutações na posição financeira são fornecidas nas demonstrações contábeis por meio de uma demonstração em separado, tal como a de fluxos de caixa, de origens e aplicações de recursos etc.
- 20 As partes componentes das demonstrações contábeis se inter-relacionam porque refletem diferentes aspectos das mesmas transações ou outros eventos. Embora cada demonstração apresente informações que são diferentes das outras, nenhuma provavelmente se presta a um único propósito, nem fornece todas as informações necessárias para necessidades específicas dos usuários. Por exemplo, uma demonstração do resultado fornece um retrato incompleto do desempenho da entidade, a não ser que seja usada em conjunto com o balanço patrimonial e a demonstração das mutações na posição financeira.

Notas Explicativas e Demonstrações Suplementares

- 21 As demonstrações contábeis também englobam notas explicativas, quadros suplementares e outras informações. Por exemplo, podem conter informações adicionais que sejam relevantes às necessidades dos usuários sobre itens constantes do balanço patrimonial e da demonstração do resultado. Podem incluir divulgações sobre os riscos e incertezas que afetem a entidade e quaisquer recursos e/ou obrigações para os quais não exista obrigatoriedade de serem reconhecidos no balanço patrimonial (tais como reservas minerais). Informações sobre segmentos industriais ou geográficos e o efeito de mudanças de preços sobre a entidade podem também ser fornecidos sob a forma de informações suplementares.

Pressupostos Básicos

Regime de Competência

- 22 A fim de atingir seus objetivos, demonstrações contábeis são preparadas conforme o regime contábil de competência. Segundo esse regime, os efeitos das transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (e não quando caixa ou outros recursos financeiros são recebidos ou pagos) e são lançados nos registros contábeis e reportados nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem. As demonstrações contábeis preparadas pelo regime de competência informam aos usuários não somente sobre transações passadas envolvendo o pagamento e recebimento de caixa ou

outros recursos financeiros, mas também sobre obrigações de pagamento no futuro e sobre recursos que serão recebidos no futuro. Dessa forma, apresentam informações sobre transações passadas e outros eventos que sejam as mais úteis aos usuários na tomada de decisões econômicas. O regime de competência pressupõe a confrontação entre receitas e despesas que é destacada nos itens 95 e 96.

Continuidade

23 As demonstrações contábeis são normalmente preparadas no pressuposto de que a entidade continuará em operação no futuro previsível. Dessa forma, presume-se que a entidade não tem a intenção nem a necessidade de entrar em liquidação, nem reduzir materialmente a escala das suas operações; se tal intenção ou necessidade existir, as demonstrações contábeis têm que ser preparadas numa base diferente e, nesse caso, tal base deverá ser divulgada.

Características Qualitativas das Demonstrações Contábeis

24 As características qualitativas são os atributos que tornam as demonstrações contábeis úteis para os usuários. As quatro principais características qualitativas são: compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade.

Compreensibilidade

25 Uma qualidade essencial das informações apresentadas nas demonstrações contábeis é que elas sejam prontamente entendidas pelos usuários. Para esse fim, presume-se que os usuários tenham um conhecimento razoável dos negócios, atividades econômicas e contabilidade e a disposição de estudar as informações com razoável diligência. Todavia, informações sobre assuntos complexos que devam ser incluídas nas demonstrações contábeis por causa da sua relevância para as necessidades de tomada de decisão pelos usuários não devem ser excluídas em nenhuma hipótese, inclusive sob o pretexto de que seria difícil para certos usuários as entenderem.

Relevância

26 Para serem úteis, as informações devem ser relevantes às necessidades dos usuários na tomada de decisões. As informações são relevantes quando podem influenciar as decisões econômicas dos usuários, ajudando-os a avaliar o impacto de eventos passados, presentes ou futuros ou confirmando ou corrigindo as suas avaliações anteriores.

27 As funções de previsão e confirmação das informações são inter-relacionadas. Por exemplo, informações sobre o nível atual e a estrutura dos ativos têm valor para os usuários na tentativa de prever a capacidade que a entidade tenha de aproveitar oportunidades e a sua capacidade de reagir a situações adversas.



As mesmas informações têm o papel de confirmar as previsões passadas sobre, por exemplo, a forma na qual a entidade seria estruturada ou o resultado de operações planejadas.

- 28 Informações sobre a posição patrimonial e financeira e o desempenho passado são freqüentemente utilizadas como base para projetar a posição e o desempenho futuros, assim como outros assuntos nos quais os usuários estejam diretamente interessados, tais como pagamento de dividendos e salários, alterações no preço das ações e a capacidade que a entidade tenha de atender seus compromissos à medida que se tornem devidos. Para terem valor como previsão, as informações não precisam estar em forma de projeção explícita. A capacidade de fazer previsões com base nas demonstrações contábeis pode ser ampliada, entretanto, pela forma como as informações sobre transações e eventos anteriores são apresentadas. Por exemplo, o valor da demonstração do resultado como elemento de previsão é ampliado quando itens incomuns, anormais e esporádicos de receita ou despesa são divulgados separadamente.

Materialidade

- 29 A relevância das informações é afetada pela sua natureza e materialidade. Em alguns casos, a natureza das informações, por si só, é suficiente para determinar a sua relevância. Por exemplo, reportar um novo segmento em que a entidade tenha passado a operar pode afetar a avaliação dos riscos e oportunidades com que a entidade se depara, independentemente da materialidade dos resultados atingidos pelo novo segmento no período abrangido pelas demonstrações contábeis. Em outros casos, tanto a natureza quanto a materialidade são importantes; por exemplo: os valores dos estoques existentes em cada uma das suas principais classes, conforme a classificação apropriada ao negócio.
- 30 Uma informação é material se a sua omissão ou distorção puder influenciar as decisões econômicas dos usuários, tomadas com base nas demonstrações contábeis. A materialidade depende do tamanho do item ou do erro, julgado nas circunstâncias específicas de sua omissão ou distorção. Assim, materialidade proporciona um patamar ou ponto de corte ao invés de ser uma característica qualitativa primária que a informação necessita ter para ser útil.

Confiabilidade

- 31 Para ser útil, a informação deve ser confiável, ou seja, deve estar livre de erros ou vieses relevantes e representar adequadamente aquilo que se propõe a representar.
- 32 Uma informação pode ser relevante, mas a tal ponto não confiável em sua natureza ou divulgação que o seu reconhecimento pode potencialmente distorcer as demonstrações contábeis. Por exemplo, se a validade legal e o valor de uma reclamação por danos em uma ação judicial movida contra

a entidade são questionados, pode ser inadequado reconhecer o valor total da reclamação no balanço patrimonial, embora possa ser apropriado divulgar o valor e as circunstâncias da reclamação.

Representação Adequada

- 33 Para ser confiável, a informação deve representar adequadamente as transações e outros eventos que ela diz representar. Assim, por exemplo, o balanço patrimonial numa determinada data deve representar adequadamente as transações e outros eventos que resultam em ativos, passivos e patrimônio líquido da entidade e que atendam aos critérios de reconhecimento.
- 34 A maioria das informações contábeis está sujeita a algum risco de não ser uma representação fiel daquilo que se propõe a retratar. Isso pode decorrer de dificuldades inerentes à identificação das transações ou outros eventos a serem avaliados ou à identificação e aplicação de técnicas de mensuração e apresentação que possam transmitir, adequadamente, informações que correspondam a tais transações e eventos. Em certos casos, a mensuração dos efeitos financeiros dos itens pode ser tão incerta que não é apropriado o seu reconhecimento nas demonstrações contábeis; por exemplo, embora muitas entidades gerem, internamente, ágio decorrente de expectativa de rentabilidade futura ao longo do tempo (goodwill), é usualmente difícil identificar ou mensurar esse ágio com confiabilidade. Em outros casos, entretanto, pode ser relevante reconhecer itens e divulgar o risco de erro envolvendo o seu reconhecimento e mensuração.

Primazia da Essência sobre a Forma

- 35 Para que a informação represente adequadamente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal. A essência das transações ou outros eventos nem sempre é consistente com o que aparenta ser com base na sua forma legal ou artificialmente produzida. Por exemplo, uma entidade pode vender um ativo a um terceiro de tal maneira que a documentação indique a transferência legal da propriedade a esse terceiro; entretanto, poderão existir acordos que assegurem que a entidade continuará a usufruir os futuros benefícios econômicos gerados pelo ativo e o recomprará depois de um certo tempo por um montante que se aproxima do valor original de venda acrescido de juros de mercado durante esse período. Em tais circunstâncias, reportar a venda não representaria adequadamente a transação formalizada.

Neutralidade

- 36 Para ser confiável, a informação contida nas demonstrações contábeis



deve ser neutra, isto é, imparcial. As demonstrações contábeis não são neutras se, pela escolha ou apresentação da informação, elas induzirem a tomada de decisão ou julgamento, visando atingir um resultado ou desfecho predeterminado.

Prudência

37 Os preparadores de demonstrações contábeis se deparam com incertezas que inevitavelmente envolvem certos eventos e circunstâncias, tais como a possibilidade de recebimento de contas a receber de liquidação duvidosa, a vida útil provável das máquinas e equipamentos e o número de reclamações cobertas por garantias que possam ocorrer. Tais incertezas são reconhecidas pela divulgação da sua natureza e extensão e pelo exercício de prudência na preparação das demonstrações contábeis. Prudência consiste no emprego de um certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos ou receitas não sejam superestimados e que passivos ou despesas não sejam subestimados. Entretanto, o exercício da prudência não permite, por exemplo, a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas, a subavaliação deliberada de ativos ou receitas, a superavaliação deliberada de passivos ou despesas, pois as demonstrações contábeis deixariam de ser neutras e, portanto, não seriam confiáveis.

Integridade

38 Para ser confiável, a informação constante das demonstrações contábeis deve ser completa, dentro dos limites de materialidade e custo. Uma omissão pode tornar a informação falsa ou distorcida e, portanto, não-confiável e deficiente em termos de sua relevância.

Comparabilidade

39 Os usuários devem poder comparar as demonstrações contábeis de uma entidade ao longo do tempo, a fim de identificar tendências na sua posição patrimonial e financeira e no seu desempenho. Os usuários devem também ser capazes de comparar as demonstrações contábeis de diferentes entidades a fim de avaliar, em termos relativos, a sua posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mutações na posição financeira. Conseqüentemente, a mensuração e apresentação dos efeitos financeiros de transações semelhantes e outros eventos devem ser feitas de modo consistente pela entidade, ao longo dos diversos períodos, e também por entidades diferentes.

40 Uma importante implicação da característica qualitativa da comparabilidade é que os usuários devem ser informados das práticas contábeis seguidas na elaboração das demonstrações contábeis, de quaisquer mudanças nessas

práticas e também o efeito de tais mudanças. Os usuários precisam ter informações suficientes que lhes permitam identificar diferenças entre as práticas contábeis aplicadas a transações e eventos semelhantes, usadas pela mesma entidade de um período a outro e por diferentes entidades. A observância das normas, inclusive a divulgação das práticas contábeis utilizadas pela entidade, ajudam a atingir a comparabilidade.

- 41 A necessidade de comparabilidade não deve ser confundida com mera uniformidade e não se deve permitir que se torne um impedimento à introdução de normas contábeis aperfeiçoadas. Não é apropriado que uma entidade continue contabilizando da mesma maneira uma transação ou evento se a prática contábil adotada não está em conformidade com as características qualitativas de relevância e confiabilidade. Também é inapropriado manter práticas contábeis quando existem alternativas mais relevantes e confiáveis.
- 42 Tendo em vista que os usuários desejam comparar a posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mudanças na posição financeira ao longo do tempo, é importante que as demonstrações contábeis apresentem as correspondentes informações de períodos anteriores.

Limitações na Relevância e na Confiabilidade das Informações Tempestividade

- 43 Quando há demora indevida na divulgação de uma informação, é possível que ela perca a relevância. A Administração da entidade necessita ponderar os méritos relativos entre a tempestividade da divulgação e a confiabilidade da informação fornecida. Para fornecer uma informação na época oportuna pode ser necessário divulgá-la antes que todos os aspectos de uma transação ou evento sejam conhecidos, prejudicando assim a sua confiabilidade. Por outro lado, se para divulgar a informação a entidade aguardar até que todos os aspectos se tornem conhecidos, a informação pode ser altamente confiável, porém de pouca utilidade para os usuários que tenham tido necessidade de tomar decisões nesse ínterim. Para atingir o adequado equilíbrio entre a relevância e a confiabilidade, o princípio básico consiste em identificar qual a melhor forma para satisfazer as necessidades do processo de decisão econômica dos usuários.

Equilíbrio entre Custo e Benefício

- 44 O equilíbrio entre o custo e o benefício é uma limitação de ordem prática, ao invés de uma característica qualitativa. Os benefícios decorrentes da informação devem exceder o custo de produzi-la. A avaliação dos custos e benefícios é, entretanto, em essência, um exercício de julgamento. Além disso, os custos não recaem, necessariamente, sobre aqueles usuários que usufruem os benefícios. Os benefícios podem também ser aproveitados por outros usuários,



além daqueles para os quais as informações foram preparadas; por exemplo, o fornecimento de maiores informações aos credores por empréstimos pode reduzir os custos financeiros da entidade. Por essas razões, é difícil aplicar o teste de custo-benefício em qualquer caso específico. Não obstante, os órgãos normativos em especial, assim como os elaboradores e usuários das demonstrações contábeis, devem estar conscientes dessa limitação.

Equilíbrio entre Características Qualitativas

- 45 Na prática, é frequentemente necessário um balanceamento entre as características qualitativas. Geralmente, o objetivo é atingir um equilíbrio apropriado entre as características, a fim de satisfazer aos objetivos das demonstrações contábeis. A importância relativa das características em diferentes casos é uma questão de julgamento profissional.

Visão Verdadeira e Apropriada

- 46 Demonstrações contábeis são frequentemente descritas como apresentando uma visão verdadeira e apropriada (*true and fair view*) da posição patrimonial e financeira, do desempenho e das mudanças na posição financeira de uma entidade. Embora esta Estrutura Conceitual não trate diretamente de tais conceitos, a aplicação das principais características qualitativas e de normas e práticas de contabilidade apropriadas normalmente resultam em demonstrações contábeis que refletem aquilo que geralmente se entende como apresentação verdadeira e apropriada das referidas informações.

Elementos das Demonstrações Contábeis

- 47 Demonstrações contábeis retratam os efeitos patrimoniais e financeiros das transações e outros eventos, agrupando-os em classes de acordo com as suas características econômicas. Essas classes são chamadas de elementos das demonstrações contábeis. Os elementos diretamente relacionados à mensuração da posição patrimonial e financeira no balanço são os ativos, os passivos e o patrimônio líquido. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração do resultado são as receitas e as despesas. A demonstração das mudanças na posição financeira usualmente reflete os elementos da demonstração do resultado e as mudanças nos elementos do balanço patrimonial; assim sendo, esta Estrutura Conceitual não identifica nenhum elemento que seja exclusivo dessa demonstração.
- 48 A apresentação desses elementos no balanço patrimonial e na demonstração do resultado envolve um processo de subclassificação. Por exemplo, ativos e passivos podem ser classificados por sua natureza ou função nos negócios da entidade, a fim de mostrar as informações da maneira mais útil aos usuários para fins de tomada de decisões econômicas.

Posição Patrimonial e Financeira

- 49 Os elementos diretamente relacionados com a mensuração da posição patrimonial e financeira são ativos, passivos e patrimônio líquido. Estes são definidos como segue:
- (a) Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade;
 - (b) Passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos;
 - (c) Patrimônio Líquido é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos.
- 50 As definições de ativo e passivo identificam os seus aspectos essenciais, mas não tentam especificar os critérios que precisam ser atendidos para que possam ser reconhecidos no balanço patrimonial. Assim, as definições abrangem itens que não são reconhecidos como ativos ou passivos no balanço porque não satisfazem aos critérios de reconhecimento discutidos nos itens 82 a 98. Especificamente, a expectativa de que futuros benefícios econômicos fluam para a entidade ou deixem a entidade deve ser suficientemente certa para que seja atendido o critério de probabilidade do item 83, antes que um ativo ou um passivo seja reconhecido.
- 51 Ao avaliar se um item se enquadra na definição de ativo, passivo ou patrimônio líquido, deve-se atentar para a sua essência e realidade econômica e não apenas sua forma legal. Assim, por exemplo, no caso do arrendamento financeiro, a essência e a realidade econômica são que o arrendatário adquire os benefícios econômicos do uso do ativo arrendado pela maior parte da sua vida útil, como contraprestação de aceitar a obrigação de pagar por esse direito um valor próximo do valor justo do ativo e o respectivo encargo financeiro. Dessa forma, o arrendamento financeiro dá origem a itens que satisfazem a definição de um ativo e um passivo e, portanto, são reconhecidos como tais no balanço patrimonial do arrendatário.
- 52 Balanços patrimoniais elaborados de acordo com as normas devem incluir como ativo ou passivo itens que satisfaçam a essas definições.

Ativos

- 53 O benefício econômico futuro embutido em um ativo é o seu potencial em contribuir, direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade. Tal potencial pode ser produtivo, quando o recurso for parte integrante das atividades operacionais da entidade. Pode também ter a forma de conversibilidade em caixa ou equivalentes de caixa ou pode



ainda ser capaz de reduzir as saídas de caixa, como no caso de um processo industrial alternativo que reduza os custos de produção.

- 54 A entidade geralmente usa os seus ativos na produção de mercadorias ou prestação de serviços capazes de satisfazer os desejos e necessidades dos clientes. Tendo em vista que essas mercadorias ou serviços podem atender aos seus desejos ou necessidades, os clientes se dispõem a pagar por eles e contribuir assim para o fluxo de caixa da entidade.
- 55 Os benefícios econômicos futuros de um ativo podem fluir para a entidade de diversas maneiras. Por exemplo, um ativo pode ser:
- (a) usado isoladamente ou em conjunto com outros ativos na produção de mercadorias e serviços a serem vendidos pela entidade;
 - (b) trocado por outros ativos;
 - (c) usado para liquidar um passivo; ou
 - (d) distribuído aos proprietários da entidade.
- 56 Muitos ativos, por exemplo, máquinas e equipamentos industriais, têm uma substância física. Entretanto, substância física não é essencial à existência de um ativo; dessa forma, as patentes e direitos autorais, por exemplo, são ativos, desde que deles sejam esperados benefícios econômicos futuros para a entidade e que eles sejam por ela controlados.
- 57 Muitos ativos, por exemplo, contas a receber e imóveis, estão ligados a direitos legais, inclusive a direito de propriedade. Ao determinar a existência de um ativo, o direito de propriedade não é essencial; assim, por exemplo, um imóvel objeto de arrendamento é um ativo, desde que a entidade controle os benefícios econômicos provenientes da propriedade. Embora a capacidade de uma entidade controlar os benefícios econômicos normalmente seja proveniente da existência de direitos legais, um item pode satisfazer a definição de um ativo mesmo quando não há controle legal. Por exemplo, o know-how obtido por meio de uma atividade de desenvolvimento de produto pode satisfazer a definição de ativo quando, mantendo o know-how em segredo, a entidade controla os benefícios econômicos provenientes desse ativo.
- 58 Os ativos de uma entidade resultam de transações passadas ou outros eventos passados. As entidades normalmente obtêm ativos comprando-os ou produzindo-os, mas outras transações ou eventos podem gerar ativos; por exemplo: um imóvel recebido do governo como parte de um programa para fomentar o crescimento econômico da região onde se localiza a entidade ou a descoberta de jazidas minerais. Transações ou eventos previstos para ocorrer no futuro não podem resultar, por si mesmos, no reconhecimento de ativos; por isso, por exemplo, a intenção de adquirir estoques não atende, por si só, à definição de um ativo.
- 59 Há uma forte associação entre incorrer em gastos e gerar ativos, mas ambas as atividades não necessariamente coincidem entre si. Assim, o fato de

uma entidade ter incorrido num gasto pode fornecer evidência da sua busca por futuros benefícios econômicos, mas não é prova conclusiva de que a definição de ativo tenha sido obtida. Da mesma forma, a ausência de um gasto não impede que um item satisfaça a definição de ativo e se qualifique para reconhecimento no balanço patrimonial; por exemplo, itens que foram doados à entidade podem satisfazer a definição de ativo.

Passivos

- 60 Uma característica essencial para a existência de um passivo é que a entidade tenha uma obrigação presente. Uma obrigação é um dever ou responsabilidade de agir ou fazer de uma certa maneira. As obrigações podem ser legalmente exigíveis em consequência de um contrato ou de requisitos estatutários. Esse é normalmente o caso, por exemplo, das contas a pagar por mercadorias e serviços recebidos. Obrigações surgem também de práticas usuais de negócios, usos e costumes e o desejo de manter boas relações comerciais ou agir de maneira equitativa. Se, por exemplo, uma entidade decide, por uma questão de política mercadológica ou de imagem, retificar defeitos em seus produtos, mesmo quando tais defeitos tenham se tornado conhecidos depois que expirou o período da garantia, as importâncias que espera gastar com os produtos já vendidos constituem-se passivos.
- 61 Deve-se fazer uma distinção entre uma obrigação presente e um compromisso futuro. A decisão da Administração de uma entidade de adquirir ativos no futuro não constitui, por si só, uma obrigação presente. A obrigação normalmente surge somente quando o ativo é recebido ou a entidade assina um acordo irrevogável de aquisição do ativo. Neste último caso, a natureza irrevogável do acordo significa que as consequências econômicas de deixar de cumprir a obrigação, por exemplo, por causa da existência de uma penalidade significativa, deixem a entidade com pouca ou nenhuma alternativa para evitar o desembolso de recursos em favor da outra parte.
- 62 A liquidação de uma obrigação presente geralmente implica na utilização, pela entidade, de recursos capazes de gerar benefícios econômicos a fim de satisfazer o direito da outra parte. A extinção de uma obrigação presente pode ocorrer de diversas maneiras, por exemplo, por meio de:
- (a) pagamento em dinheiro;
 - (b) transferência de outros ativos;
 - (c) prestação de serviços;
 - (d) substituição da obrigação por outra; ou
 - (e) conversão da obrigação em capital.

Uma obrigação pode também ser extinta por outros meios, tais como pela renúncia do credor ou pela perda dos seus direitos creditícios.



- 63 Passivos resultam de transações ou outros eventos passados. Assim, por exemplo, a aquisição de mercadorias e o uso de serviços resultam em contas a pagar (a não ser que pagos adiantadamente ou na entrega) e o recebimento de um empréstimo resulta na obrigação de liquidá-lo. Ou uma entidade pode ter a necessidade de reconhecer como passivo futuros abatimentos baseados no volume das compras anuais dos clientes; nesse caso, a venda das mercadorias no passado é a transação da qual deriva o passivo.
- 64 Alguns passivos somente podem ser mensurados com o emprego de um elevado grau de estimativa. No Brasil esses passivos são descritos como provisões. A definição de passivo, constante do item 49, tem um enfoque amplo e assim, se a provisão envolve uma obrigação presente e satisfaz os demais critérios da definição, ela é um passivo, ainda que seu valor tenha que ser estimado. Exemplos incluem provisões por pagamentos a serem feitos para satisfazer acordos com garantias em vigor e provisões para fazer face a obrigações de aposentadoria.

Patrimônio Líquido

- 65 Embora o patrimônio líquido seja definido no item 49 como um valor residual, ele pode ter subclassificações no balanço patrimonial. Por exemplo, recursos aportados pelos sócios, reservas resultantes de apropriações de lucros e reservas para manutenção do capital podem ser demonstrados separadamente. Tais classificações podem ser importantes para a tomada de decisão dos usuários das demonstrações contábeis quando indicarem restrições legais ou de outra natureza sobre a capacidade que a entidade tem de distribuir ou aplicar de outra forma os seus recursos patrimoniais. Podem também refletir o fato de que acionistas de uma entidade tenham direitos diferentes em relação ao recebimento de dividendos ou reembolso de capital.
- 66 A constituição de reservas é, às vezes, exigida pelo estatuto ou por lei para dar à entidade e seus credores uma margem maior de proteção contra os efeitos de prejuízos. Outras reservas podem ser constituídas em atendimento a leis que concedam isenções ou reduções nos impostos a pagar quando são feitas transferências para tais reservas. A existência e o valor de tais reservas legais, estatutárias e fiscais representam informações que podem ser importantes para a tomada de decisão dos usuários. As transferências para tais reservas são apropriações de lucros acumulados, portanto, não constituem despesas.
- 67 O valor pelo qual o patrimônio líquido é apresentado no balanço patrimonial depende da mensuração dos ativos e passivos. Normalmente, o valor do patrimônio líquido somente por coincidência é igual ao valor de mercado das ações da entidade ou da soma que poderia ser obtida pela venda dos seus

ativos e liquidação de seus passivos numa base de item-por-item, ou da entidade como um todo, numa base de continuidade operacional.

- 68 Atividades comerciais e industriais, bem como outros negócios são freqüentemente exercidos por meio de firmas individuais, sociedades limitadas, entidades estatais e outras organizações cuja estrutura legal e regulamentar pode ser diferente daquela aplicável às sociedades por ações. Por exemplo, pode haver poucas restrições, ou nenhuma, sobre a distribuição aos proprietários ou outros beneficiários de importâncias incluídas no patrimônio líquido. Independentemente desses fatos, a definição de patrimônio líquido e os outros aspectos desta Estrutura Conceitual que tratam do patrimônio líquido são igualmente aplicáveis a tais entidades.

Desempenho

- 69 O resultado é freqüentemente usado como medida de desempenho ou como base para outras avaliações, tais como o retorno do investimento ou resultado por ação. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração do resultado são as receitas e as despesas. O reconhecimento e mensuração das receitas e despesas e, conseqüentemente, do resultado, dependem em parte dos conceitos de capital e de manutenção do capital usados pela entidade na preparação de suas demonstrações contábeis. Esses conceitos são discutidos nos itens 102 a 110.
- 70 Receitas e despesas são definidas como segue:
- (a) Receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade; e
 - (b) Despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incremento em passivos, que resultem em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.
- 71 As definições de receitas e despesas identificam os seus aspectos essenciais, mas não especificam os critérios que precisam ser satisfeitos para que sejam reconhecidas na demonstração do resultado. Os critérios para o reconhecimento das receitas e despesas são comentados nos itens 82 a 98.
- 72 As receitas e despesas podem ser apresentadas na demonstração do resultado de diferentes maneiras, de modo que prestem informações relevantes para a tomada de decisões. Por exemplo, é prática comum distinguir entre receitas e despesas que surgem no curso das atividades usuais da entidade e as demais. Essa distinção é feita porque a fonte de uma receita é relevante



na avaliação da capacidade que a entidade tenha de gerar caixa ou equivalentes de caixa no futuro; por exemplo, receitas oriundas de atividades eventuais como a venda de um investimento de longo prazo normalmente não se repetem numa base regular. Nessa distinção, deve-se levar em conta a natureza da entidade e suas operações. Itens que resultam das atividades ordinárias de uma entidade podem ser incomuns em outras entidades.

- 73 A distinção entre itens de receitas e de despesas e a sua combinação de diferentes maneiras também permitem demonstrar várias formas de medir o desempenho da entidade, com maior ou menor abrangência de itens. Por exemplo, a demonstração do resultado pode apresentar a margem bruta, o lucro ou prejuízo das atividades ordinárias antes dos tributos sobre o resultado, o lucro ou o prejuízo das atividades ordinárias depois desses tributos e o lucro ou prejuízo líquido.

Receitas

- 74 A definição de receita abrange tanto receitas propriamente ditas como ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias de uma entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, royalties e aluguéis.
- 75 Ganhos representam outros itens que se enquadram na definição de receita e podem ou não surgir no curso das atividades ordinárias da entidade, representando aumentos nos benefícios econômicos e, como tal, não diferem, em natureza, das receitas. Conseqüentemente, não são considerados como um elemento separado nesta Estrutura Conceitual.
- 76 Ganhos incluem, por exemplo, aqueles que resultam da venda de ativos não-correntes. A definição de receita também inclui ganhos não realizados; por exemplo, os que resultam da reavaliação de títulos negociáveis e os que resultam de aumentos no valor de ativos a longo prazo. Quando esses ganhos são reconhecidos na demonstração do resultado, eles são usualmente apresentados separadamente, porque sua divulgação é útil para fins de tomada de decisões econômicas. Esses ganhos são, na maioria das vezes, mostrados líquidos das respectivas despesas.
- 77 Vários tipos de ativos podem ser recebidos ou aumentados por meio da receita; exemplos incluem caixa, contas a receber, mercadorias e serviços recebidos em troca de mercadorias e serviços fornecidos. A receita também pode resultar da liquidação de passivos. Por exemplo, a entidade pode fornecer mercadorias e serviços a um credor em liquidação da obrigação de pagar um empréstimo.

Despesas

- 78 A definição de despesas abrange perdas assim como as despesas que surgem no curso das atividades ordinárias da entidade. As despesas que sur-

gem no curso das atividades ordinárias da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação. Geralmente, tomam a forma de um desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativo imobilizado.

- 79 Perdas representam outros itens que se enquadram na definição de despesas e podem ou não surgir no curso das atividades ordinárias da entidade, representando decréscimos nos benefícios econômicos e, como tal, não são de natureza diferente das demais despesas. Assim, não são consideradas como um elemento à parte nesta Estrutura Conceitual.
- 80 Perdas incluem, por exemplo, as que resultam de sinistros como incêndio e inundações, assim como as que decorrem da venda de ativos não-correntes. A definição de despesas também inclui as perdas não realizadas, por exemplo, as que surgem dos efeitos dos aumentos na taxa de câmbio de uma moeda estrangeira com relação aos empréstimos a pagar em tal moeda. Quando as perdas são reconhecidas na demonstração do resultado, elas são geralmente demonstradas separadamente, pois sua divulgação é útil para fins de tomada de decisões econômicas. As perdas são geralmente demonstradas líquidas das respectivas receitas.

Ajustes para Manutenção do Capital

- 81 A reavaliação ou a atualização de ativos e passivos dão margem a aumentos ou diminuições do patrimônio líquido. Embora tais aumentos ou diminuições se enquadrem na definição de receitas e de despesas, sob certos conceitos de manutenção do capital, eles não são incluídos na demonstração do resultado. Em vez disso, tais itens são incluídos no patrimônio líquido como ajustes para manutenção do capital ou reservas de reavaliação. Esses conceitos de manutenção do capital são comentados nos itens 102 a 110 desta Estrutura Conceitual.

Reconhecimento dos Elementos das Demonstrações Contábeis

- 82 Reconhecimento é o processo que consiste em incorporar ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado um item que se enquadre na definição de um elemento e que satisfaça os critérios de reconhecimento mencionados no item 83. Envolve a descrição do item, a atribuição do seu valor e a sua inclusão no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado. Os itens que satisfazem os critérios de reconhecimento devem ser registrados no balanço ou na demonstração do resultado. A falta de reconhecimento de tais itens não é corrigida pela divulgação das práticas contábeis adotadas nem pelas notas ou material explicativo.
- 83 Um item que se enquadre na definição de ativo ou passivo deve ser reconhecido nas demonstrações contábeis se:



- (a) for provável que algum benefício econômico futuro referente ao item venha a ser recebido ou entregue pela entidade; e
 - (b) ele tiver um custo ou valor que possa ser medido em bases confiáveis.
- 84 Ao avaliar se um item se enquadra nesses critérios e, portanto, se qualifica para fins de reconhecimento nas demonstrações contábeis, é necessário considerar as observações sobre materialidade comentadas nos itens 29 e 30. O inter-relacionamento entre os elementos significa que um item que se enquadra na definição e nos critérios de reconhecimento de determinado elemento, por exemplo, um ativo, requer automaticamente o reconhecimento de outro elemento, por exemplo, uma receita ou um passivo.

Probabilidade de Realização de Benefício Econômico Futuro

- 85 O conceito de probabilidade é usado nos critérios de reconhecimento para determinar o grau de incerteza com que os benefícios econômicos futuros referentes ao item venham a ser recebidos ou entregues pela entidade. O conceito está em conformidade com a incerteza que caracteriza o ambiente em que a entidade opera. As avaliações do grau de incerteza ligado ao fluxo de futuros benefícios econômicos são feitas com base na evidência disponível quando as demonstrações contábeis são preparadas. Por exemplo, quando é provável que uma conta a receber devida à entidade seja paga, é então justificável, na ausência de qualquer evidência em contrário, reconhecer a conta a receber como um ativo. Para uma grande quantidade de contas a receber, entretanto, algum grau de inadimplência é normalmente considerado provável; dessa forma, reconhece-se como despesa a esperada redução nos benefícios econômicos.

Confiabilidade da Mensuração

- 86 O segundo critério para reconhecimento de um item é que ele possua um custo ou valor que possa ser determinado em bases confiáveis, conforme comentado nos itens 31 a 38 desta Estrutura Conceitual. Em muitos casos, o custo ou valor precisa ser estimado; o uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação das demonstrações contábeis e não prejudica a sua confiabilidade. Quando, entretanto, não puder ser feita uma estimativa razoável, o item não deve ser reconhecido no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado. Por exemplo, o valor que se espera receber de uma ação judicial pode enquadrar-se nas definições tanto de um ativo como de uma receita, assim como nos critérios exigidos para reconhecimento; todavia, se não é possível determinar, em bases confiáveis, o valor que será recebido, ele não deve ser reconhecido como um ativo ou uma receita; a existência da reclamação deve ser, entretanto, divulgada nas notas explicativas ou demonstrações suplementares.

- 87 Um item que, em determinado momento, deixe de se enquadrar nos critérios de reconhecimento constantes do item 83, poderá qualificar-se para reconhecimento em data posterior como resultado de circunstâncias ou eventos subseqüentes.
- 88 Um item que possui as características de ativo, passivo, receita ou despesa, mas não atende aos critérios para reconhecimento, pode, entretanto, requerer divulgação nas notas e material explicativos ou em demonstrações suplementares. Isso é apropriado quando a divulgação do item for considerada relevante para a avaliação da posição patrimonial e financeira, do desempenho e das mudanças na posição financeira da entidade por parte dos usuários das demonstrações contábeis.

Reconhecimento de Ativos

- 89 Um ativo é reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que benefícios econômicos futuros dele provenientes fluirão para a entidade e seu custo ou valor puder ser determinado em bases confiáveis.
- 90 Um ativo não é reconhecido no balanço patrimonial quando desembolsos tiverem sido incorridos ou comprometidos, dos quais seja improvável a geração de benefícios econômicos para a entidade após o período contábil corrente. Ao invés, tal transação é reconhecida como despesa na demonstração do resultado. Esse tratamento não implica dizer que a intenção da Administração ao incorrer na despesa não tenha sido a de gerar benefícios econômicos futuros para a entidade ou que a Administração tenha sido mal conduzida. A única implicação é que o grau de certeza quanto à geração de benefícios econômicos para a entidade, após o período contábil corrente, é insuficiente para justificar o reconhecimento de um ativo.

Reconhecimento de Passivos

- 91 Um passivo é reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos seja exigida em liquidação de uma obrigação presente e o valor pelo qual essa liquidação se dará possa ser determinado em bases confiáveis. Na prática, as obrigações contratuais ainda não integralmente cumpridas de forma proporcional (por exemplo, obrigações decorrentes de pedidos de compra de produtos e mercadorias, mas ainda não recebidos) não são geralmente reconhecidas como passivos nas demonstrações contábeis. Contudo, tais obrigações podem enquadrar-se na definição de passivos e, desde que sejam atendidos os critérios de reconhecimento nas circunstâncias específicas, podem qualificar-se para reconhecimento. Nesses casos, o reconhecimento do passivo exige o reconhecimento dos correspondentes ativo ou despesa.



Reconhecimento de Receitas

- 92 A receita é reconhecida na demonstração do resultado quando resulta em um aumento, que possa ser determinado em bases confiáveis, nos benefícios econômicos futuros provenientes do aumento de um ativo ou da diminuição de um passivo. Isso significa, de fato, que o reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento de aumento de ativo ou de diminuição de passivo. Mas isso não significa que todo aumento de ativo ou redução de passivo corresponda a uma receita.
- 93 Os procedimentos normalmente adotados na prática para reconhecimento da receita, como por exemplo o requisito de que a receita deve ter sido ganha, são aplicações dos critérios de reconhecimento definidos nesta Estrutura Conceitual. Tais procedimentos são geralmente orientados para restringir o reconhecimento como receita àqueles itens que possam ser determinados em bases confiáveis e tenham um grau suficiente de certeza.

Reconhecimento de Despesas

- 94 As despesas são reconhecidas na demonstração do resultado quando surge um decréscimo, que possa ser determinado em bases confiáveis, nos futuros benefícios econômicos provenientes da diminuição de um ativo ou do aumento de um passivo. Isso significa, de fato, que o reconhecimento de despesa ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento do passivo ou da diminuição do ativo (por exemplo, a provisão para obrigações trabalhistas ou a depreciação de um equipamento).
- 95 As despesas são reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre elas e os correspondentes itens de receita. Esse processo, usualmente chamado de confrontação entre despesas e receitas (Regime de Competência), envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado das receitas e despesas que resultem diretamente das mesmas transações ou outros eventos; por exemplo, os vários componentes de despesas que integram o custo das mercadorias vendidas devem ser reconhecidos na mesma data em que a receita derivada da venda das mercadorias é reconhecida. Entretanto, a aplicação do conceito de confrontação da receita e despesa de acordo com esta Estrutura Conceitual não autoriza o reconhecimento de itens no balanço patrimonial que não satisfaçam à definição de ativos ou passivos.
- 96 Quando se espera que os benefícios econômicos sejam gerados ao longo de vários períodos contábeis, e a confrontação com a correspondente receita somente possa ser feita de modo geral e indireto, as despesas são reconhecidas na demonstração do resultado com base em procedimentos de alocação sistemática e racional. Muitas vezes isso é necessário ao reconhecer despesas associadas com o uso ou desgaste de ativos, tais como imobili-

zado, ágio, marcas e patentes; em tais casos, a despesa é designada como depreciação ou amortização. Esses procedimentos de alocação destinam-se a reconhecer despesas nos períodos contábeis em que os benefícios econômicos associados a tais itens sejam consumidos ou expirem.

- 97 Uma despesa é reconhecida imediatamente na demonstração do resultado quando um gasto não produz benefícios econômicos futuros ou quando e na extensão em que os benefícios econômicos futuros não se qualificam, ou deixam de se qualificar, para reconhecimento no balanço patrimonial como um ativo.
- 98 Uma despesa é também reconhecida na demonstração do resultado quando um passivo é incorrido sem o correspondente reconhecimento de um ativo, como no caso de um passivo decorrente de garantia de produto.

Mensuração dos Elementos das Demonstrações Contábeis

- 99 Mensuração é o processo que consiste em determinar os valores pelos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial e na demonstração do resultado. Esse processo envolve a seleção de uma base específica de mensuração.
- 100 Diversas bases de mensuração são empregadas em diferentes graus e em variadas combinações nas demonstrações contábeis. Essas bases incluem o seguinte:
- (a) Custo histórico. Os ativos são registrados pelos valores pagos ou a serem pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos que são entregues para adquiri-los na data da aquisição, podendo ou não ser atualizados pela variação na capacidade geral de compra da moeda. Os passivos são registrados pelos valores dos recursos que foram recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias (por exemplo, imposto de renda), pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa que serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações, podendo também, em certas circunstâncias, ser atualizados monetariamente.
 - (b) Custo corrente. Os ativos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa que teriam de ser pagos se esses ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data do balanço. Os passivos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que seriam necessários para liquidar a obrigação na data do balanço.
 - (c) Valor realizável (valor de realização ou de liquidação). Os ativos são mantidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa que poderiam ser obtidos pela venda numa forma ordenada. Os passivos são mantidos pelos seus valores de liquidação, isto é, pelos valores em caixa e equivalentes de caixa, não descontados, que se



espera seriam pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normal das operações da entidade.

- (d) Valor presente. Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de entrada líquida de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso normal das operações da entidade. Os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de saída líquida de caixa que se espera seja necessário para liquidar o passivo no curso normal das operações da entidade.

101 A base de mensuração mais comumente adotada pelas entidades na preparação de suas demonstrações contábeis é o custo histórico. Ele é normalmente combinado com outras bases de avaliação. Por exemplo, os estoques são geralmente mantidos pelo menor valor entre o custo e o valor líquido de realização, os títulos e ações negociáveis podem, em determinadas circunstâncias, ser mantidos a valor de mercado e os passivos decorrentes de pensões são mantidos pelo valor presente de tais benefícios no futuro. Além disso, em algumas circunstâncias, entidades usam a base de custo corrente como resposta à incapacidade do modelo contábil de custo histórico enfrentar os efeitos das mudanças de preços dos ativos não-monetários.

Conceitos de Capital e de Manutenção de Capital

Conceitos de Capital

102 O conceito financeiro de capital é adotado pela maioria das entidades na preparação de suas demonstrações contábeis. De acordo com o conceito financeiro de capital, tal como o dinheiro investido ou o seu poder de compra investido, o capital é sinônimo de ativo líquido ou patrimônio líquido da entidade. Por outro lado, segundo o conceito físico de capital, o capital é considerado como a capacidade produtiva da entidade baseada, por exemplo, nas unidades de produção diária.

103 A seleção do conceito de capital apropriado para a entidade deve ser baseada nas necessidades dos usuários das demonstrações contábeis. Assim, o conceito financeiro de capital deve ser adotado se os usuários das demonstrações contábeis estão principalmente interessados na manutenção do capital nominal investido ou no poder de compra do capital investido. Se, entretanto, a principal preocupação dos usuários é com a capacidade operacional da entidade, o conceito físico de capital deve ser usado. O conceito escolhido indica a meta a ser atingida na determinação do lucro, embora possa haver dificuldades de mensuração em se tornar operacional esse conceito.

Conceitos de Manutenção do Capital e Determinação do Lucro

104 Os conceitos de capital mencionados no item 102 dão origem aos seguintes conceitos de manutenção de capital:

- (a) Manutenção do capital financeiro. De acordo com esse conceito, o lucro é auferido somente se o montante financeiro (ou dinheiro) dos ativos líquidos no fim do período excede o seu montante financeiro (ou dinheiro) no começo do período, depois de excluídas quaisquer distribuições aos proprietários e seus aportes de capital durante o período. A manutenção do capital financeiro pode ser medida em qualquer unidade monetária nominal ou em unidades de poder aquisitivo constante.
 - (b) Manutenção do capital físico. De acordo com esse conceito, o lucro é auferido somente se a capacidade física produtiva (ou capacidade operacional) da entidade (ou os recursos ou fundos necessários para atingir essa capacidade) no fim do período excede a capacidade física produtiva no início do período, depois de excluídas quaisquer distribuições aos proprietários e seus aportes de capital durante o período.
- 105 O conceito de manutenção do capital está relacionado à forma como a entidade define o capital que ela procura manter. Ele representa um elo entre os conceitos de capital e os conceitos de lucro, pois fornece um ponto de referência para medição do lucro; é uma condição essencial para distinguir entre o retorno sobre o capital da entidade e a recuperação do capital; somente os ingressos de ativos que excedem os valores necessários para manutenção do capital podem ser considerados como lucro e, portanto, como retorno sobre o capital. Portanto, o lucro é o valor remanescente depois que as despesas (inclusive os ajustes de manutenção do capital, quando for apropriado) tiverem sido deduzidas do resultado. Se as despesas excederem a receita, o saldo será um prejuízo.
- 106 O conceito físico de manutenção de capital requer a adoção do custo corrente como base de avaliação. O conceito financeiro de manutenção do capital, entretanto, não requer o uso de base específica de mensuração. A escolha da base conforme este conceito depende do tipo de capital financeiro que a entidade está procurando manter.
- 107 A principal diferença entre os dois conceitos de manutenção do capital está no tratamento dos efeitos das mudanças nos preços dos ativos e passivos da entidade. Em termos gerais, uma entidade terá mantido seu capital se ela tiver tanto capital no fim do período como tinha no início, computados os efeitos das distribuições aos proprietários e seus aportes para o capital durante esse período. Qualquer valor além daquele necessário para manter o capital do início do período é lucro.
- 108 De acordo com o conceito financeiro de manutenção do capital, no qual o capital é definido em termos de unidades monetárias nominais, o lucro representa o aumento do capital monetário nominal no período. Assim, os



aumentos nos preços de ativos mantidos no período, convencionalmente designados como ganhos de estocagem, são, conceitualmente, lucros. Entretanto, eles não podem ser reconhecidos como tais até que os ativos sejam vendidos mediante transação com terceiros. Quando o conceito financeiro de manutenção de capital é definido em termos de unidades de poder aquisitivo constante, o lucro representa o aumento do poder aquisitivo, no período, do capital investido. Assim, somente a parcela do aumento nos preços dos ativos que exceder o aumento no nível geral de preços é considerada como lucro. O restante do aumento é tratado como ajuste para manutenção do capital e, conseqüentemente, como parte integrante do patrimônio líquido.

109 De acordo com o conceito físico de manutenção do capital, quando o capital é definido em termos de capacidade física produtiva, o lucro representa o aumento desse capital no período. Todas as mudanças de preços afetando ativos e passivos da entidade são vistas, nesse conceito, como mudanças na mensuração da capacidade física produtiva da entidade; dessa forma, devem ser tratadas como ajustes para manutenção do capital, que são parte do patrimônio líquido, e não como lucro.

110 A seleção das bases de mensuração e o conceito de manutenção do capital determinam o modelo contábil usado na preparação das demonstrações contábeis. Diferentes modelos contábeis apresentam diferentes graus de relevância e confiabilidade e, como em outras áreas, a Administração deve procurar um equilíbrio entre a relevância e a confiabilidade, considerando também o consenso entre os agentes econômicos. Esta Estrutura Conceitual é aplicável a um elenco de modelos contábeis e orienta na preparação e apresentação das demonstrações contábeis elaboradas conforme o modelo escolhido.

RESOLUÇÃO CFC Nº 563/83

*Aprova a NBC T 2.1 – Das Formalidades da
Escrituração Contábil.*

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

CONSIDERANDO o que dispõe a Resolução CFC nº 529/81, de 23 de outubro de 1981;

CONSIDERANDO a necessidade de normatizar as formalidades da escrituração contábil;

CONSIDERANDO as sugestões recebidas das Entidades de Classe, Faculdades, Conselhos Regionais de Contabilidade e Contabilistas do País;

CONSIDERANDO os resultados dos estudos e debates promovidos pelo Grupo de Trabalho constituído para elaborar as Normas Brasileiras de Contabilidade;

CONSIDERANDO que a expedição de normas reguladoras servirão para promover a valorização profissional do Contabilista,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a Norma NBC T 2.1, que trata das Formalidades da Escrituração Contábil.

Art. 2º A presente Resolução entra em vigor no dia de sua publicação.

Rio de Janeiro, 28 de outubro de 1983.

JOÃO VERNER JUENEMANN
Presidente



NBC T 2 – DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

NBC T 2.1 – DAS FORMALIDADES DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

- 2.1.1 A Entidade deve manter um sistema de escrituração uniforme dos seus atos e fatos administrativos, através de processo manual, mecanizado ou eletrônico.
- 2.1.2 A escrituração será executada:
- em idioma e moeda corrente nacionais;
 - em forma contábil;
 - em ordem cronológica de dia, mês e ano;
 - com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens;
 - com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos.
- 2.1.2.1 A terminologia utilizada deve expressar o verdadeiro significado das transações.
- Item 2.1.2.1 alterado pela Resolução CFC n° 848/99.*
- 2.1.2.2 Admite-se o uso de códigos e/ou abreviaturas, nos históricos dos lançamentos, desde que permanentes e uniformes, devendo constar, em elenco identificador, no “Diário” ou em registro especial revestido das formalidades extrínsecas.
- 2.1.3 A escrituração contábil e a emissão de relatórios, peças, análises e mapas demonstrativos e demonstrações contábeis são de atribuição e responsabilidade exclusivas do Contabilista legalmente habilitado.
- 2.1.4 O Balanço e demais Demonstrações Contábeis, de encerramento de exercício serão transcritos no “Diário”, completando-se com as assinaturas do Contabilista e do titular ou de representante legal da Entidade. Igual procedimento será adotado quanto às Demonstrações Contábeis, elaboradas por força de disposições legais, contratuais ou estatutárias.
- 2.1.5 O “Diário” e o “Razão” constituem os registros permanentes da Entidade. Os registros auxiliares, quando adotados, devem obedecer aos preceitos gerais da escrituração contábil, observadas as peculiaridades da sua função. No “Diário” serão lançadas, em ordem cronológica, com individualização, clareza e referência ao documento probante, todas as operações ocorridas, incluídas as de natureza aleatória, e quaisquer outros fatos que provoquem variações patrimoniais.
- 2.1.5.1 Observado o disposto no *caput*, admite-se:
- a escrituração do “Diário” por meio de partidas mensais;

- b) a escrituração resumida ou sintética do “Diário”, com valores totais que não excedam a operações de um mês, desde que haja escrituração analítica lançada em registros auxiliares.
- 2.1.5.2 Quando o “Diário” e o “Razão” forem feitos por processo que utilize fichas ou folhas soltas, deverá ser adotado o registro “Balancetes Diários e Balanços”.
 - 2.1.5.3 No caso de a Entidade adotar para sua escrituração contábil o processo eletrônico, os formulários contínuos, numerados mecânica ou tipograficamente, serão destacados e encadernados em forma de livro.
 - 2.1.5.4 O livro Diário será registrado no Registro Público competente, de acordo com a legislação vigente.

Item 2.1.5.4 alterado pela Resolução CFC n° 790/05.



RESOLUÇÃO CFC Nº 597/85

Aprova a NBC T 2.2 – Da Documentação Contábil.

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

CONSIDERANDO o que dispõe a Resolução CFC nº 529/81, de 23 de outubro de 1981;

CONSIDERANDO a necessidade de se estabelecer critérios sobre a documentação contábil;

CONSIDERANDO os resultados dos estudos e debates promovidos pelo Grupo de Trabalho constituído para elaborar as **NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**;

CONSIDERANDO que a expedição de normas reguladoras contribuirá para a promoção da valorização profissional do contabilista,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 2.2, que trata da Documentação Contábil.

Art. 2º A presente Resolução entra em vigor no dia de sua publicação.

Rio de Janeiro, 14 de junho de 1985.

JOÃO VERNER JUEMANN

Presidente

NBC T 2 – DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

NBC T 2.2 – DA DOCUMENTAÇÃO CONTÁBIL

- 2.2.1 A Documentação Contábil compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, que apóiam ou compõem a escrituração contábil.
- 2.2.1.1 Documento contábil, estrito-senso, é aquele que comprova os atos e fatos que originam lançamento(s) na escrituração contábil da Entidade.
- 2.2.2 A Documentação Contábil é hábil, quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica-contábil ou aceitas pelos “usos e costumes”.
- 2.2.3 A Documentação Contábil pode ser de origem interna quando gerada na própria Entidade, ou externa quando proveniente de terceiros.
- 2.2.4 A Entidade é obrigada a manter em boa ordem a documentação contábil.



RESOLUÇÃO CFC Nº 596/85

Aprova a NBC T 2.4 – Da Retificação de Lançamentos.

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

CONSIDERANDO o que dispõe a Resolução CFC nº 529/81, de 23 de outubro de 1981;

CONSIDERANDO a necessidade de normatizar as formalidades da retificação de lançamentos;

CONSIDERANDO a conclusão do GRUPO DE TRABALHO constituído pela Portaria CFC nº 4/82, em reunião realizada nos dias 9 e 10 de maio de 1985;

CONSIDERANDO que a expedição de normas reguladoras servirá para promover a valorização profissional do contabilista,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 2.4 – DA RETIFICAÇÃO DE LANÇAMENTOS.

Art. 2º A presente Resolução entra em vigor no dia de sua publicação.

Rio de Janeiro, 14 de junho de 1985.

JOÃO VERNER JUENEMANN

Presidente

NBC T 2 – DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

NBC T 2.4 – DA RETIFICAÇÃO DE LANÇAMENTOS

- 2.4.1 Retificação de lançamento é o processo técnico de correção de um registro realizado com erro, na escrituração contábil das Entidades.
- 2.4.2 São formas de retificação:
- a) o estorno;
 - b) a transferência; e
 - c) a complementação.
- 2.4.2.1 Em qualquer das modalidades supramencionadas, o histórico do lançamento deverá precisar o motivo da retificação, a data e a localização do lançamento de origem.
- 2.4.3 O estorno consiste em lançamento inverso àquele feito erroneamente, anulando-o totalmente.
- 2.4.4 Lançamento de transferência é aquele que promove a regularização de conta indevidamente debitada ou creditada, através da transposição do valor para a conta adequada.
- 2.4.5 Lançamento de complementação é aquele que vem, posteriormente, complementar, aumentando ou reduzindo o valor anteriormente registrado.
- 2.4.6 Os lançamentos realizados fora da época devida deverão consignar, nos seus históricos, as datas efetivas das ocorrências e a razão do atraso.



RESOLUÇÃO CFC Nº 612/85

Aprova a NBC T 2.5 – Das Contas de Compensação.

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

CONSIDERANDO o que dispõe a Resolução CFC nº 529/81, de 23 de outubro de 1981;

CONSIDERANDO os resultados dos estudos e debates promovidos pelo Grupo de Trabalho constituído para elaborar as Normas Brasileiras de Contabilidade;

CONSIDERANDO que a expedição de normas reguladoras servirá para promover a valorização profissional do Contabilista;

CONSIDERANDO, finalmente, a boa doutrina e os princípios da Contabilidade,
RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a Norma NBC T 2.5, que trata das CONTAS DE COMPENSAÇÃO.

Art. 2º A presente Resolução entra em vigor no dia de sua publicação.

Rio de Janeiro, 17 de dezembro de 1985.

JOÃO VERNER JUENEMANN
Presidente

NBC T 2 – DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

NBC T 2.5 – DAS CONTAS DE COMPENSAÇÃO

- 2.5.1 As contas de compensação constituem sistema próprio.
- 2.5.2 Nas contas de compensação registrar-se-ão os atos relevantes cujos efeitos possam se traduzir em modificações no patrimônio da entidade.
- 2.5.3 A escrituração das contas de compensação será obrigatória nos casos que se obrigue especificamente.



RESOLUÇÃO CFC Nº 684/90

Aprova a NBC T 2.6 – Da Escrituração Contábil das Filiais.

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

CONSIDERANDO o que dispõe a Resolução CFC nº 529/81, de 23 de outubro de 1981;

CONSIDERANDO os resultados dos estudos e debates promovidos pelo Grupo de Trabalho constituído pela Portaria CFC nº 4/82, reformulada pela Portaria CFC nº 9/90, para elaborar as Normas Brasileiras de Contabilidade;

CONSIDERANDO que a expedição de normas reguladoras servirá para promover a valorização profissional do Contabilista;

CONSIDERANDO, finalmente, a boa doutrina e os princípios de Contabilidade,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 2.6, que trata da **ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DAS FILIAIS**.

Art. 2º A presente Resolução entra em vigor na data de sua assinatura.

Rio de Janeiro, 14 de dezembro de 1990.

IVAN CARLOS GATTI

Presidente

NBC T 2 – DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

NBC T 2.6 – DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DAS FILIAIS

- 2.6.1 A Entidade que tiver unidade operacional ou de negócios, quer como filial, agência, sucursal ou assemelhada, e que optar por sistema de escrituração descentralizado, deverá ter registros contábeis que permitam a identificação das transações de cada uma dessas unidades, observado o que prevê a NBC T 2 – Da Escrituração Contábil.
- 2.6.2 A escrituração de todas as unidades deverá integrar um único sistema contábil, com a observância dos Princípios Fundamentais da Contabilidade aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade.
- 2.6.3 O grau de detalhamento dos registros contábeis ficará a critério da Entidade.
- 2.6.4 As contas recíprocas relativas às transações entre matriz e unidades, bem como entre estas, serão eliminadas quando da elaboração das demonstrações contábeis.
- 2.6.5 As despesas e receitas que não possam ser atribuídas às unidades serão registradas na matriz.
- 2.6.6 O rateio de despesas e receitas, da matriz para as unidades, ficará a critério da administração da Entidade.



RESOLUÇÃO CFC Nº 685/90

Aprova a NBC T 2.7 – Do Balancete.

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

CONSIDERANDO o que dispõe a Resolução CFC nº 529/81, de 23 de outubro de 1981;

CONSIDERANDO os resultados dos estudos e debates promovidos pelo Grupo de Trabalho constituído pela Portaria CFC nº 4/82, reformulada pela Portaria CFC nº 9/90, para elaborar as Normas Brasileiras de Contabilidade;

CONSIDERANDO que a expedição de normas reguladoras servirá para promover a valorização profissional do Contabilista;

CONSIDERANDO, finalmente, a boa doutrina e os princípios de Contabilidade,
RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 2.7 – DO BALANCETE.

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

Rio de Janeiro, 14 de dezembro de 1990.

IVAN CARLOS GATTI

Presidente

NBC T 2 – DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

NBC T 2.7 – DO BALANCETE

- 2.7.1 O balancete de verificação do razão é a relação de contas, com seus respectivos saldos, extraída dos registros contábeis em determinada data.
- 2.7.2 O grau de detalhamento do balancete deverá ser consentâneo com sua finalidade.
- 2.7.3 Os elementos mínimos que devem constar do balancete são:
- a) identificação da Entidade;
 - b) data a que se refere;
 - c) abrangência;
 - d) identificação das contas e respectivos grupos;
 - e) saldos das contas, indicando se devedores ou credores;
 - f) soma dos saldos devedores e credores.
- 2.7.4 O balancete que se destinar a fins externos à Entidade deverá conter nome e assinatura do contabilista responsável, sua categoria profissional e número de registro no CRC.
- 2.7.5 O balancete deve ser levantado, no mínimo, mensalmente.



RESOLUÇÃO CFC Nº 1.020/05

Aprova a NBC T 2.8 – Das Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Eletrônica

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, atendendo ao que está disposto no Art. 1º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou a NBC T 2.8 – Das Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Eletrônica;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil (Bacen), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 2.8 – Das Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Eletrônica.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, revogando-se as disposições em contrário, excluindo o item NBC T18 – Assinatura Digital do art. 7º da Resolução CFC nº 980/03, publicado no D.O.U., em 12 de novembro de 2003, seção 1, página 261.

Retificação do art. 2º publicado no D.O.U., em 16/02/2007, Seção 1, página 332.

Brasília, 18 de fevereiro de 2005.

CONTADOR JOSÉ MARTONIO ALVES COELHO
Presidente

NBC T 2 – DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

NBC T 2.8 - DAS FORMALIDADES DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL EM FORMA ELETRÔNICA

2.8.1 DISPOSIÇÕES GERAIS

- 2.8.1.1 Esta norma estabelece critérios e procedimentos para a escrituração contábil em forma eletrônica e a sua certificação digital, sua validação perante terceiros, manutenção dos arquivos e responsabilidade de contabilista.
- 2.8.1.2 A Entidade deve manter um sistema de escrituração uniforme dos seus atos e fatos administrativos que atendam às NBC T 2.1, NBC T 2.2, NBC T 2.3, NBC T 2.4, NBC T 2.5, NBC T 2.6 e NBC T 2.7 e aos requisitos adicionais estabelecidos nesta norma.
- 2.8.1.3 O processo de certificação digital deve estar em consonância com a legislação vigente e as normas estabelecidas pela Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileiras - ICP-Brasil.

2.8.2 CONTEÚDO

- 2.8.2.1 Para fins desta norma, a expressão “em forma contábil” de que trata o item 2.1.2 “b” da NBC T 2.1 deve conter, no mínimo:
- a) data do registro contábil, ou seja, a data em que o fato contábil ocorreu na entidade;
- Alínea “a” do item 2.8.2.1 alterada pela Resolução CFC nº 1.063/05.*
- b) conta(s) devedora(s);
 - c) conta(s) credora(s);
 - d) histórico que represente o verdadeiro significado da transação ou o código de histórico padronizado, neste caso baseado em tabela auxiliar inclusa em livro próprio;
- Alínea “d” do item 2.8.2.1. alterada pela Resolução CFC nº 1.063/05.*
- e) valor do registro contábil;
 - f) número do lançamento para identificar, de forma unívoca, todos os registros eletrônicos que integram um mesmo lançamento contábil.
- Alínea “f” do item 2.8.2.1. incluída pela Resolução CFC nº 1.063/05.*
- 2.8.2.2 O registro contábil deve conter o número de identificação do lançamento relacionado ao respectivo documento de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos.
- 2.8.2.3 Na escrituração contábil em forma eletrônica, o lançamento contábil deve ser efetuado com:



- a) um registro a débito e um registro a crédito; ou
- b) um registro a débito e vários registros a crédito; ou
- c) vários registros a débito e um registro a crédito; ou
- d) vários registros a débito e vários registros a crédito.

2.8.2.4 Os documentos em papel podem ser digitalizados e armazenados em meio eletrônico ou magnético, desde que assinados e autenticados, conforme segue:

- a) os documentos digitalizados devem ser assinados pela pessoa física ou jurídica responsável pelo processo de digitalização, pelo contabilista responsável e pelo empresário ou sociedade empresária que utilizarão certificado digital expedido por entidade devidamente credenciada pela ICP – Brasil;
- b) os documentos digitalizados, contendo assinatura digital de contabilista, do empresário ou da sociedade empresária e da pessoa física ou jurídica responsável pelo processo de digitalização, devem ser apresentados aos serviços notariais para autenticação nos termos da lei.

2.8.2.5 A escrituração contábil em forma eletrônica e as emissões de livros, relatórios, peças, análises, mapas demonstrativos e Demonstrações Contábeis são de atribuição e responsabilidade exclusiva de contabilista legalmente habilitado com registro ativo em Conselho Regional de Contabilidade e devem conter certificado e assinatura digital do empresário ou da sociedade empresária e de contabilista.

2.8.2.6 O Balanço Patrimonial e demais Demonstrações Contábeis de encerramento de exercício devem ser inseridos no Livro Diário Eletrônico, completando-se com as assinaturas digitais de contabilista legalmente habilitado com registro ativo em Conselho Regional de Contabilidade e do empresário ou da sociedade empresária.

2.8.2.7 O “Livro Diário” e o “Livro Razão” constituem registros permanentes da entidade e, quando escriturados em forma eletrônica, serão constituídos por um conjunto único de informações das quais eles se originam.

Item 2.8.2.7. alterado pela Resolução CFC nº 1.063/05.

2.8.2.8 Os livros de registros auxiliares da escrituração contábil em forma eletrônica devem obedecer aos preceitos desta norma para sua escrituração e registro, observadas as peculiaridades da sua função.

2.8.2.9 No Livro Diário Eletrônico, devem ser registradas todas as operações relativas às atividades da entidade, em ordem cronológica, com individualização, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por digitação direta ou reprodução digitalizada.

2.8.2.10 A entidade deve adotar requisitos de segurança compatíveis com o processo de certificação digital regulamentado pela ICP - Brasil ou subme-

tê-los aos serviços notariais quando imprimir livros, demonstrações, relatórios e outros documentos a partir da escrituração contábil em forma eletrônica, que contenham assinaturas e certificados digitais, conforme estabelecido nesta Norma, para fazer fé perante terceiros.

2.8.2.11 O Livro Diário Eletrônico, contendo certificado e assinatura digital de contabilista legalmente habilitado e com registro ativo em Conselho Regional de Contabilidade e do empresário ou da sociedade empresária, deve ser submetido ao Registro Público competente.

2.8.2.12 O contabilista deve tomar as medidas necessárias para que o empresário ou a sociedade empresária armazene em meio eletrônico ou magnético, devidamente assinados, digitalmente, os documentos, os livros e as demonstrações referidos nesta norma, visando a sua apresentação de forma integral, nos termos estritos das respectivas leis especiais ou em juízo quando previsto em lei.

Item 2.8.2.12. alterado pela Resolução CFC nº 1.063/05.



RESOLUÇÃO CFC Nº 686/90

Aprova a NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis.

NBC T 3.1 – Das Disposições Gerais.

NBC T 3.2 – Do Balanço Patrimonial.

NBC T 3.3 – Da Demonstração do Resultado.

NBC T 3.4 – Da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

NBC T 3.5 – Da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

NBC T 3.6 – Da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

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

CONSIDERANDO o que dispõe a Resolução CFC Nº 529/81, de 23 de outubro de 1981;

CONSIDERANDO o estudo desenvolvido pelo Grupo de Trabalho instituído pela Portaria CFC nº 4/82, alterada pela Portaria CFC nº 9/90, sob a coordenação do Contador Ynel Alves de Camargo, tendo como participantes os Contadores: Antônio Carlos Nasi, Antônio Luiz Sarno, George Sebastião Guerra Leone, Hugo Rocha Braga, Luiz Carlos Vaini, Luiz Francisco Serra, Olívio Koliver e Taiki Hirachima;

CONSIDERANDO que nas audiências públicas, realizadas nas cidades de São Paulo, Porto Alegre, Belo Horizonte, Rio de Janeiro e João Pessoa, foram acolhidas as sugestões da classe contábil, dentro de um processo amplo e genérico de oportunidades de manifestações;

CONSIDERANDO a importância da elaboração de normas reguladoras para o campo do exercício profissional contábil,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar as Normas Brasileiras de Contabilidade abaixo discriminadas:

NBC T 3 – CONCEITO, CONTEÚDO, ESTRUTURA E NOMENCLATURA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

NBC T 3.1 – DAS DISPOSIÇÕES GERAIS.

NBC T 3.2 – DO BALANÇO PATRIMONIAL.

NBC T 3.3 – DA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO.

NBC T 3.4 – DA DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS.

NBC T 3.5 – DA DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO.

NBC T 3.6 – DA DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS.

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

Rio de Janeiro, 14 de dezembro de 1990.

IVAN CARLOS GATTI

Presidente



NBC T 3 – CONCEITO, CONTEÚDO, ESTRUTURA E NOMENCLATURA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

NBC T 3.1 – DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

- 3.1.1 As demonstrações contábeis (*) são as extraídas dos livros, registros e documentos que compõem o sistema contábil de qualquer tipo de entidade.
- 3.1.2 A atribuição e a responsabilidade técnica do sistema contábil da entidade cabem, exclusivamente, a contabilista registrado no CRC.
- 3.1.3 As demonstrações contábeis observarão os Princípios Fundamentais de Contabilidade, aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade.
- 3.1.4 As demonstrações contábeis devem especificar sua natureza, a data e/ou o período e a Entidade a que se referem.
- 3.1.5 O grau de revelação das demonstrações contábeis deve propiciar o suficiente entendimento do que cumpre demonstrar, inclusive com o uso de notas explicativas que, entretanto, não poderão substituir o que é intrínseco às demonstrações.
- 3.1.6 A utilização de procedimentos diversos daqueles estabelecidos nesta Norma somente será admitida em Entidades públicas e privadas sujeitas a normas contábeis específicas, fato que será mencionado em destaque, na demonstração ou em nota explicativa.
- 3.1.7 Os efeitos inflacionários são tratados em Norma específica.

(*) *Inclusive as denominadas “financeiras”, na legislação.*

NBC T 3.2 – DO BALANÇO PATRIMONIAL

3.2.1 Conceito

3.2.1.1 O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil destinada a evidenciar, qualitativa e quantitativamente, numa determinada data, a posição patrimonial e financeira da Entidade.

Item 3.2.1.1 alterado pela Resolução CFC n° 1.049/05.

3.2.2 Conteúdo e Estrutura

Item 3.2.2 alterado pela Resolução CFC n° 847/99.

3.2.2.1 O Balanço Patrimonial é constituído pelo Ativo, pelo Passivo e pelo Patrimônio Líquido.

a) o Ativo compreende os bens, os direitos e as demais aplicações de recursos controlados pela entidade, capazes de gerar benefícios econômicos futuros, originados de eventos ocorridos;

Alínea "a" alterada pela Resolução CFC n° 1.049/05.

b) o Passivo compreende as origens de recursos representados pelas obrigações para com terceiros, resultantes de eventos ocorridos que exigirão ativos para a sua liquidação;

Alínea "b" alterada pela Resolução CFC n° 1.049/05.

c) o Patrimônio Líquido compreende os recursos próprios da Entidade, e seu valor é a diferença positiva entre o valor do Ativo e o valor do Passivo. Quando o valor do Passivo for maior que o valor do Ativo, o resultado é denominado Passivo a Descoberto. Portanto, a expressão Patrimônio Líquido deve ser substituída por Passivo a Descoberto.

Alínea "c" alterada pela Resolução CFC n° 1.049/05.

3.2.2.2 As contas do ativo são dispostas em ordem crescente dos prazos esperados de realização, e as contas do passivo são dispostas em ordem crescente dos prazos de exigibilidade, estabelecidos ou esperados, observando-se iguais procedimentos para os grupos e os subgrupos.

3.2.2.3 Os direitos e as obrigações são classificados em grupos do Circulante, desde que os prazos esperados de realização dos direitos e os prazos das obrigações, estabelecidos ou esperados, situem-se no curso do exercício subsequente à data do balanço patrimonial.

3.2.2.4 Os direitos e as obrigações são classificados, respectivamente, em grupos de Realizável e Exigível a Longo Prazo, desde que os prazos esperados de realização dos direitos, e os prazos das obrigações estabelecidas ou esperadas, situem-se após o término do exercício subsequente à data do balanço patrimonial.

3.2.2.5 Na entidade em que o ciclo operacional tiver duração maior que o exer-



cício social, a classificação no Circulante ou Longo Prazo terá por base o prazo desse ciclo.

- 3.2.2.6 Os saldos devedores ou credores de todas as contas retificadoras deverão ser apresentados como valores redutores das contas ou grupo de contas que lhes deram origem.
- 3.2.2.7 Os valores recebidos como receitas antecipadas por conta de produtos ou serviços a serem concluídos em exercícios futuros, denominados como resultado de exercícios futuros, na legislação, serão demonstrados com a dedução dos valores ativos a eles vinculados, como direitos ou obrigações, dentro do respectivo grupo do ativo ou do passivo.
- 3.2.2.8 Os saldos devedores e credores serão demonstrados separadamente, salvo nos casos em que a entidade tiver direito ou obrigação de compensá-los.
- 3.2.2.9 Os elementos da mesma natureza e os saldos de reduzido valor quando agrupados e desde que seja indicada a sua natureza e nunca devem ultrapassar, no total, um décimo do valor do respectivo grupo de contas, sendo vedada a utilização de títulos genéricos como “diversas contas” ou “contascorrentes”.

Item 3.2.2.9 alterado pela Resolução CFC n° 1.049/05.

- 3.2.2.10 As contas que compõem o ativo devem ser agrupadas, segundo sua expressão qualitativa, em:

I – Circulante

O Circulante compõe-se de:

- a) Disponível
São os recursos financeiros que se encontram à disposição imediata da entidade, compreendendo os meios de pagamento em moeda e em outras espécies, os depósitos bancários à vista e os títulos de liquidez imediata.
- b) Créditos
São os títulos de crédito, quaisquer valores mobiliários e os outros direitos.
- c) Estoques
São os valores referentes às existências de produtos acabados, produtos em elaboração, matérias-primas, mercadorias, materiais de consumo, serviços em andamento e outros valores relacionados às atividades-fim da entidade.
- d) Despesas Antecipadas
São as aplicações em gastos que tenham realização no curso do período subsequente à data do balanço patrimonial.
- e) Outros Valores e Bens
São os não relacionados às atividades-fim da entidade.

Alínea “e” alterada pela Resolução CFC n° 1.049/05.

II – Realizável a Longo Prazo

São os ativos referidos nos itens I b), c), d), e) anteriores, cujos prazos esperados de realização situem-se após o término do exercício subsequente à data do balanço patrimonial.

III – Permanente

São os bens e direitos não destinados à transformação direta em meios de pagamento e cuja perspectiva de permanência na entidade ultrapasse um exercício. São constituídos pelos seguintes subgrupos:

a) Investimentos

São as participações em sociedades, além dos bens e direitos que não se destinem à manutenção das atividades-fim da entidade.

b) Imobilizado

São os bens e direitos, tangíveis e intangíveis, utilizados na consecução das atividades-fim da entidade.

c) Diferido

São as aplicações de recursos e despesas, que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social.

Alínea “c” alterada pela Resolução CFC n° 847/99.

3.2.2.11 As contas que compõem o passivo devem ser agrupadas, segundo sua expressão qualitativa, em:

I – Circulante

São as obrigações conhecidas e os encargos estimados, cujos prazos estabelecidos ou esperados situem-se no curso do exercício subsequente à data do balanço patrimonial.

II – Exigível a Longo Prazo

São as obrigações conhecidas e os encargos estimados, cujos prazos estabelecidos ou esperados, situem-se após o término do exercício subsequente à data do balanço patrimonial.

3.2.2.12 As contas que compõem o Patrimônio Líquido devem ser agrupadas, segundo sua expressão qualitativa, em:

I – Capital

São os valores aportados pelos proprietários e os decorrentes de incorporação de reservas e lucros.

II – Reservas

São os valores decorrentes de retenções de lucros, de reavaliação de ativos e de outras circunstâncias.

III – Lucros ou Prejuízos Acumulados

São os lucros retidos ou ainda não destinados, e os prejuízos ainda não compensados; estes apresentados como parcela redutora do Patrimônio Líquido.

Item 3.2.2.13 excluído pela Resolução CFC n° 1.049/05.



NBC T 3.3 – DA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO

3.3.1 Conceito

- 3.3.1.1 A demonstração do resultado é a demonstração contábil destinada a evidenciar a composição do resultado formado num determinado período de operações da entidade.
- 3.3.1.2 A demonstração do resultado, observado o princípio de competência, evidenciará a formação dos vários níveis de resultados mediante confronto entre as receitas e os correspondentes custos e despesas.

3.3.2 Conteúdo e Estrutura

- 3.3.2.1 A demonstração do resultado compreenderá:
- a) as receitas e os ganhos do período, independentemente de seu recebimento;
 - b) os custos, despesas, encargos e perdas pagos ou incorridos, correspondentes a esses ganhos e receitas.
- 3.3.2.2 A compensação de receitas, custos e despesas é vedada.
- 3.3.2.3 A demonstração do resultado evidenciará, no mínimo e de forma ordenada:
- a) as receitas decorrentes da exploração das atividades-fim;
 - b) os impostos incidentes sobre as operações, os abatimentos, as devoluções e os cancelamentos;
 - c) os custos dos produtos ou mercadorias vendidos e dos serviços prestados;
 - d) o resultado bruto do período;
 - e) os ganhos e as perdas operacionais;
 - f) as despesas administrativas com vendas, financeiras e outras, e as receitas financeiras;
 - g) o resultado operacional;
 - h) as receitas e despesas e os ganhos e perdas não decorrentes das atividades-fim;
 - i) o resultado antes das participações e dos impostos;
 - j) as provisões para impostos e contribuições sobre o resultado;
 - l) as participações no resultado;
 - m) o resultado líquido do período.

NBT 3.4 – DA DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS

3.4.1 Conceito

3.4.1.1 A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados é a demonstração contábil destinada a evidenciar, num determinado período, as mutações nos resultados acumulados da entidade.

3.4.2 Conteúdo e Estrutura

3.4.2.1 A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:

- a) o saldo no início do período;
- b) os ajustes de exercícios anteriores;
- c) as reversões de reservas;
- d) a parcela correspondente à realização de reavaliação, líquida do efeito dos impostos correspondentes;
- e) o resultado líquido do período;
- f) as compensações de prejuízos;
- g) as destinações do lucro líquido do período;
- h) os lucros distribuídos;
- i) as parcelas de lucros, incorporadas ao capital;
- j) o saldo no final do período.

3.4.2.2 Os ajustes dos exercícios anteriores são apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

3.4.2.3 A entidade que elaborar a demonstração das mutações do patrimônio líquido, nela incluirá a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados.



NBC T 3.5 – DA DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

3.5.1 Conceito

3.5.1.1 A demonstração das mutações do patrimônio líquido é aquela destinada a evidenciar as mudanças, em natureza e valor, havidas no patrimônio líquido da entidade, num determinado período de tempo.

Subitem 3.5.1.1 alterado pela Resolução CFC n° 887/00.

3.5.2 Conteúdo e Estrutura

3.5.2.1 A demonstração das mutações do patrimônio líquido discriminará:

- a) os saldos no início do período;
- b) os ajustes de exercícios anteriores;
- c) as reversões e transferências de reservas e lucros;
- d) os aumentos de capital, discriminando sua natureza;
- e) a redução de capital;
- f) as destinações do lucro líquido do período;
- g) as reavaliações de ativos e sua realização, líquida do efeito dos impostos correspondentes;
- h) o resultado líquido do período;
- i) as compensações de prejuízos;
- j) os lucros distribuídos;
- l) os saldos no final do período.

NBC T 3.6 – DA DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS

3.6.1 Conceito

3.6.1.1 A demonstração das origens e aplicações de recursos é a demonstração contábil destinada a evidenciar, num determinado período, as modificações que originaram as variações no capital circulante líquido da entidade.

3.6.2 Conteúdo e Estrutura

3.6.2.1 A demonstração das origens e das aplicações de recursos discriminará:

- a) o valor resultante das operações da entidade, correspondente ao resultado líquido do período, retificado por valores que não geraram movimentação de numerário ou não afetaram o capital circulante, que tanto poderá constituir-se em origens ou em aplicação de recursos;
- b) as origens dos recursos, compreendendo:
 - 1) os aportes de capital;
 - 2) os recursos provenientes da realização de ativos de longo prazo e permanente;
 - 3) os recursos provenientes de capital de terceiros de longo prazo;
- c) as aplicações dos recursos, compreendendo:
 - 1) os recursos destinados ao pagamento das participações nos lucros aos sócios ou acionistas;
 - 2) os recursos aplicados na aquisição do permanente e no aumento dos ativos de longo prazo;
 - 3) os recursos aplicados na redução de obrigações de longo prazo;
 - 4) os reembolsos de capital;
- d) a variação do capital circulante líquido, resultante da diferença entre os totais das origens e das aplicações dos recursos;
- e) a demonstração da variação do capital circulante líquido, compreendendo os saldos iniciais e finais do ativo e do passivo circulante, e respectivas variações líquidas do período.



RESOLUÇÃO CFC Nº 1.010/05

Aprova a NBC T 3.7 – Demonstração do Valor Adicionado

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, atendendo ao que está disposto no art. 1º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou a NBC T 3.7 – Demonstração do Valor Adicionado.

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o IBRACON – Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 3.7 – Demonstração do Valor Adicionado.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

Brasília, 21 de janeiro de 2005.

CONTADOR JOSÉ MARTONIO ALVES COELHO
Presidente

NBC T 3.7 – DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO

3.7.1 CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS

- 3.7.1.1 Esta norma estabelece procedimentos para evidenciação de informações econômicas e financeiras, relacionadas ao valor adicionado pela entidade e sua distribuição.
- 3.7.1.2 Demonstração do Valor Adicionado é a demonstração contábil destinada a evidenciar, de forma concisa, os dados e as informações do valor da riqueza gerada pela entidade em determinado período e sua distribuição.
- 3.7.1.3 As informações devem ser extraídas da contabilidade e os valores informados devem ter como base o princípio contábil da competência.
- 3.7.1.4 Caso a entidade elabore Demonstrações Contábeis Consolidadas, a Demonstração do Valor Adicionado deve ser elaborada com base nas demonstrações consolidadas, e não pelo somatório das Demonstrações do Valor Adicionado individuais.

3.7.2 ESTRUTURA DA DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO

- 3.7.2.1 A Demonstração do Valor Adicionado deve ser apresentada de forma comparativa mediante a divulgação simultânea de informações do período atual e do anterior.
- 3.7.2.2 A demonstração referida no item anterior, quando divulgada, deve ser efetuada como informação complementar às Demonstrações Contábeis, não se confundindo com as notas explicativas.
- 3.7.2.3 A Demonstração do Valor Adicionado deve evidenciar os componentes abaixo:
 - a) a receita bruta e as outras receitas;
 - b) os insumos adquiridos de terceiros;
 - c) os valores retidos pela entidade;
 - d) os valores adicionados recebidos (dados) em transferência a outras entidades;
 - e) valor total adicionado a distribuir; e
 - f) distribuição do valor adicionado.
- 3.7.2.4 No grupo de receita bruta e outras receitas, devem ser apresentados:
 - a) as vendas de mercadorias, produtos e serviços, incluindo os valores dos tributos incidentes sobre essas receitas, ou seja, o valor correspondente à receita bruta, deduzidas as devoluções, os abatimentos incondicionais e os cancelamentos;
 - b) as outras receitas decorrentes das atividades afins não-constantes da letra “a” deste item, acima, ou não constantes do item 3.7.2.8, a seguir;



- c) os valores relativos à constituição (reversão) de provisão para créditos duvidosos;
 - d) os resultados não-decorrentes das atividades-fim, como: ganhos ou perdas na baixa de imobilizado, investimentos etc., exceto os decorrentes do item 3.7.2.8 a seguir.
- 3.7.2.5 No grupo de insumos adquiridos de terceiros, devem ser apresentados:
- a) materiais consumidos incluídos no custo dos produtos, mercadorias e serviços vendidos;
 - b) demais custos dos produtos, mercadorias e serviços vendidos, exceto gastos com pessoal próprio e depreciações, amortizações e exaustões;
 - c) despesas operacionais incorridas com terceiros, tais como: materiais de consumo, telefone, água, serviços de terceiros, energia;
 - d) valores relativos a perdas de ativos, como perdas na realização de estoques ou investimentos etc.
- 3.7.2.6 Nos valores constantes dos itens “a”, “b” e “c” acima, devem ser considerados todos os tributos incluídos na aquisição, recuperáveis ou não.
- 3.7.2.7 Os valores retidos pela entidade são representados pela depreciação, amortização e exaustão registrados no período.
- 3.7.2.8 Os valores adicionados recebidos (dados) em transferência a outras entidades correspondem:
- a) ao resultado positivo ou negativo de equivalência patrimonial;
 - b) aos valores registrados como dividendos relativos a investimentos avaliados ao custo;
 - c) aos valores registrados como receitas financeiras relativos a quaisquer operações com instituições financeiras, entidades do grupo ou terceiros, exceto para entidades financeiras que devem classificá-las conforme descrito no item 3.7.2.4; e
 - d) aos valores registrados como receitas de aluguéis ou *royalties*, quando se tratar de entidade que não tenha como objeto essa atividade.
- 3.7.2.9 No componente relativo à distribuição do valor adicionado, devem constar:
- a) colaboradores – devem ser incluídos salários, férias, 13º salário, FGTS, seguro de acidentes de trabalho, assistência médica, alimentação, transporte etc., apropriados ao custo do produto ou ao serviço vendido ou ao resultado do período, exceto os encargos com o INSS, SESI, SESC, SENAI, SENAT, SENAC e outros assemelhados. Fazem parte desse conjunto, também, os valores representativos de comissões, gratificações, participações, planos privados de aposentadoria e pensão, seguro de vida e acidentes pessoais;

- b) governo – devem ser incluídos impostos, taxas e contribuições, inclusive as contribuições devidas ao INSS, SESI, SESC, SENAI, SENAT, SENAC e outros assemelhados, imposto de renda, contribuição social, ISS, CPMF, todos os demais tributos, taxas e contribuições. Os valores relativos a ICMS, IPI, PIS, Cofins e outros assemelhados devem ser considerados os valores devidos ou já recolhidos aos cofres públicos, representando a diferença entre os impostos incidentes sobre as vendas e os valores considerados dentro do item “Insumos adquiridos de terceiros”. Como os tributos são, normalmente, contabilizados no resultado como se devidos fossem, e os incentivos fiscais, quando reconhecidos em conta de reserva no patrimônio líquido, os tributos que não forem pagos em decorrência de incentivos fiscais devem ser apresentados na Demonstração do Valor Adicionado como item redutor do grupo de tributos;
- c) agentes financiadores – devem ser consideradas, neste componente, as despesas financeiras relativas a quaisquer tipos de empréstimos e financiamentos com instituições financeiras, entidades do grupo ou outras e os aluguéis (incluindo os custos e despesas com *leasing*) pagos ou creditados a terceiros, exceto para entidades financeiras que devem classificá-las conforme descrito no item 3.7.2.5;
- d) acionistas – incluem os valores pagos ou creditados aos acionistas, a título de juros sobre o capital próprio ou dividendos. Os juros sobre o capital próprio apropriados ou transferidos para contas de reservas no patrimônio líquido devem constar do item “Lucros retidos”;
- e) participação dos minoritários nos “Lucros retidos” – deve ser incluído neste componente, aplicável às Demonstrações Contábeis Consolidadas, o valor da participação minoritária apurada no resultado do exercício, antes do resultado consolidado;
- f) retenção de lucro – deve ser indicado neste componente o lucro do período destinado às reservas de lucros e eventuais parcelas ainda sem destinação específica.

3.7.3 DISPOSIÇÕES FINAIS

3.7.3.1 Além das informações contidas nos itens 3.7.2.4 a 3.7.2.9, a entidade deve acrescentar ou detalhar outras linhas na Demonstração do Valor Adicionado quando o montante e a natureza de um item ou o somatório de itens similares forem de tal magnitude que a apresentação em separado ajuda na apresentação mais adequada da Demonstração do Valor Adicionado.



- 3.7.3.2 A Demonstração do Valor Adicionado deve ser consistente com a demonstração do resultado e conciliada em registros auxiliares mantidos pela entidade.
- 3.7.3.3 A Demonstração do Valor Adicionado deve conter representação percentual participativa.
- 3.7.3.4 As informações contábeis contidas na Demonstração do Valor Adicionado são de responsabilidade técnica de contabilista registrado no Conselho Regional de Contabilidade.
- 3.7.3.5 A Demonstração do Valor Adicionado deve ser objeto de revisão ou auditoria se a entidade possuir auditores externos independentes que revisem ou auditem suas Demonstrações Contábeis.
- 3.7.3.6 Segue modelo exemplificativo da Demonstração do Valor Adicionado.

DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO DOS EXERCÍCIOS FINDOS EM 31 DE DEZEMBRO, EM MILHARES DE REAIS

	20X1	%	20X0	%
1- RECEITAS				
1.1. Vendas de mercadoria, produtos e serviços	xxx		xxx	
1.2. Provisão para devedores duvidosos	xxx		xxx	
1.3. Resultados não-operacionais	xxx		xxx	
2- INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS				
2.1. Materiais consumidos	(xxx)		(xxx)	
2.2. Outros custos de produtos e serviços vendidos	(xxx)		(xxx)	
2.3. Energia, serviços de terceiros e outras despesas operacionais	(xxx)		(xxx)	
2.4. Perda na realização de ativos	(xxx)		(xxx)	
3 - RETENÇÕES				
3.1. Depreciação, amortização e exaustão	(xxx)		(xxx)	
4 - VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE	xxx		xxx	
5 - VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA				
5.1. Resultado de equivalência patrimonial e dividendos de investimento avaliado ao custo	xxx		xxx	

5.2. Receitas financeiras	xxx		xxx	
5.3. Aluguéis e <i>royalties</i>	xxx		xxx	
6 - VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR	xxx	100%	xxx	100%
7 - DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO				
7.1. Empregados				
Salários e encargos	xxx	Y%	xxx	Y%
Comissões sobre vendas	xxx	Y%	xxx	Y%
Honorários da diretoria	xxx	Y%	xxx	Y%
Participação dos empregados nos lucros	xxx	Y%	xxx	Y%
Planos de aposentadoria e pensão	xxx	Y%	xxx	Y%
7.2. Tributos				
Federais	xxx	Y%	xxx	Y%
Estaduais	xxx	Y%	xxx	Y%
Municipais	xxx	Y%	xxx	Y%
Menos: incentivos fiscais	xxx	Y%	xxx	Y%
7.3. Financiadores				
Juros	xxx	Y%	xxx	Y%
Aluguéis	xxx	Y%	xxx	Y%
7.4. Juros sobre capital próprio e dividendos	xxx	Y%	xxx	Y%
7.5. Lucros retidos/prejuízo do exercício	xxx	Y%	xxx	Y%



RESOLUÇÃO CFC Nº 732/92

Aprova a NBC T 4 – Da Avaliação Patrimonial.

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

CONSIDERANDO o que dispõe a Resolução CFC nº 711/91, de 25 de julho de 1991;

CONSIDERANDO o resultado do trabalho desenvolvido pelo Grupo de Estudo sobre Normas Brasileiras de Contabilidade;

CONSIDERANDO que a elaboração de normas reguladoras para o campo do exercício profissional contábil se constitui em eficaz instrumento voltado ao aprimoramento do trabalho de contabilidade,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 4 – DA AVALIAÇÃO PATRIMONIAL.

Art. 2º A presente Resolução entra em vigor na data de sua assinatura.

Salvador, 22 de outubro de 1992.

CONTADOR IVAN CARLOS GATTI

Presidente

NBC T 4 – DA AVALIAÇÃO PATRIMONIAL

4.1 DISPOSIÇÕES GERAIS

- 4.1.1 Esta norma estabelece as regras de avaliação dos componentes do patrimônio de uma entidade com continuidade prevista nas suas atividades.
- 4.1.2 Os componentes do patrimônio são avaliados em moeda corrente nacional.
- 4.1.3 Os componentes do patrimônio em moeda estrangeira são convertidos ao valor da moeda corrente nacional, à taxa de câmbio da data da avaliação.
- 4.1.4 As parcelas dos encargos financeiros prefixados não incorridas são registradas separadamente e demonstradas como valores redutores das contas ou do grupo de contas que lhes deram origem.
- 4.1.5 Os componentes do patrimônio com cláusula de atualização monetária pós-fixada são atualizados até a data da avaliação.
- 4.1.6 Valor de mercado é o preço à vista praticado, deduzido das despesas de realização e da margem de lucro. As avaliações feitas pelo valor de mercado devem ter como base transação mais recente, cotação em bolsa e outras evidências disponíveis e confiáveis.
- 4.1.7 Valor presente é aquele que expressa o montante ajustado em função do tempo a transcorrer entre as datas da operação e do vencimento, de crédito ou obrigação de financiamento, ou de outra transação usual da entidade, mediante dedução dos encargos financeiros respectivos, com base na taxa contratada ou na taxa média de encargos financeiros, praticada no mercado.
- 4.1.8 Quando, concretamente, a lei dispuser diferentemente desta norma, o profissional deve observar a ordem legal, em seu trabalho.

4.2 ATIVO

4.2.1 Disponível

- 4.2.1.1 As disponibilidades em moeda estrangeira são convertidas ao valor da moeda corrente nacional, à taxa de câmbio da data da avaliação.
- 4.2.1.2 As aplicações financeiras de liquidez imediata, representadas por títulos negociáveis, são avaliadas pelo custo histórico, ao qual são acrescidos os rendimentos proporcionais auferidos até a data da avaliação.
- 4.2.1.3 As aplicações em ouro, como ativo financeiro, são avaliadas pelo valor de mercado.

4.2.2 Créditos

- 4.2.2.1 Os direitos e títulos de crédito, originados das atividades-fim, são avaliados pelo valor nominal; aqueles sujeitos a ajustes decorrentes de atualização monetária, variação cambial, encargos financeiros de



mercado e outras cláusulas contratuais têm seus valores ajustados, já excluídos os créditos prescritos.

- 4.2.2.2 Os outros créditos, para com terceiros e com empresas coligadas, controladas, controladoras ou de qualquer forma associadas, são considerados pelo seu valor nominal e ajustados segundo condições estabelecidas ou contratadas.
- 4.2.2.3 Os investimentos temporários são avaliados ao custo de aquisição e, quando aplicável, acrescidos da atualização monetária, dos juros e de outros rendimentos auferidos.
- 4.2.2.4 Os direitos, títulos de crédito e quaisquer outros créditos mercantis, financeiros e outros prefixados, são ajustados a valor presente.
- 4.2.2.5 As provisões para perdas ou riscos de créditos são constituídas com base em estimativas de seus prováveis valores de realizações.

4.2.3 Estoques

- 4.2.3.1 Os estoques de mercadorias, matérias-primas, outros materiais e componentes são avaliados pelo custo de aquisição, atualizado monetariamente, ou pelo valor de mercado, quando este for menor.
- 4.2.3.2 Os estoques de produtos acabados e em elaboração e os serviços em andamento são avaliados pelo custo de produção, atualizado monetariamente, ou pelo valor de mercado, quando este for menor.
- 4.2.3.3 Os estoques obsoletos ou inservíveis são avaliados pelo valor líquido de realização, e os estoques invendáveis devem ser baixados.
- 4.2.3.4 Os estoques de animais e de produtos agrícolas e extrativos, destinados à venda, poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando atendidas as seguintes condições:
 - a) que a atividade seja primária;
 - b) que o custo de produção seja de difícil determinação;
 - c) que haja um efetivo mercado que possibilite a liquidez imediata desse estoque e que valide a formação do seu preço;
 - d) que seja possível estimar o montante das despesas de realização da venda.

4.2.4 Despesas Antecipadas

- 4.2.4.1 As despesas antecipadas são avaliadas pelo valor aplicado atualizado monetariamente.

4.2.5 Outros Valores e Bens

- 4.2.5.1 Outros valores e bens são avaliados, segundo sua natureza, pelos critérios indicados por esta norma.

4.2.6 Investimentos Permanentes

- 4.2.6.1 Os investimentos permanentes são avaliados pelo custo de aquisição, atualizado monetariamente, ou com base no valor de patrimônio líquido.
- 4.2.6.2 São avaliados como base no valor de patrimônio líquido:
- a) o investimento relevante em cada coligada, quando a investidora tenha influência na administração ou quando a porcentagem de participação da investidora representar 20% (vinte por cento) ou mais do capital social da coligada;
 - b) os investimentos em cada controlada;
 - c) os investimentos em coligadas e/ou controladas, cujo valor contábil seja, em conjunto, igual ou superior a 15% (quinze por cento) do patrimônio líquido da investidora.
- 4.2.6.2.1 Os conceitos das empresas coligadas, controladas e de relevância de investimentos são aqueles estabelecidos pela legislação societária.
- 4.2.6.3 O custo de aquisição de investimento em coligada e/ou controlada é desdobrado em:
- a) valor de patrimônio líquido baseado em balanço patrimonial levantado no prazo da legislação societária;
 - b) ágio e deságio na aquisição, representados pela diferença para mais ou menos, respectivamente, entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido, que serão amortizados com base em sua fundamentação econômica.
- 4.2.6.4 As provisões para perdas no valor dos investimentos são constituídas com base em perdas potenciais.
- Item 4.2.6.4 alterado pela Resolução CFC n° 846/99.*
- 4.2.6.5 O valor dos investimentos não é modificado em razão do recebimento, sem custo, de ações e quotas bonificadas.

4.2.7 Imobilizado

- 4.2.7.1 Os componentes do ativo imobilizado são avaliados ao custo de aquisição ou construção, atualizado monetariamente, deduzido das respectivas depreciações, amortizações e exaustões acumuladas, calculadas com base na estimativa de sua utilidade econômica.
- 4.2.7.2 Os bens e direitos recebidos por doação são registrados pelo valor nominal ou de mercado, o que for mais claramente identificado.
- 4.2.7.3 O fundo de comércio e outros valores intangíveis adquiridos são avaliados pelo valor transacionado atualizado monetariamente, deduzido das respectivas amortizações, calculadas com base na estimativa de sua utilidade econômica.



4.2.8 Diferido

4.2.8.1 Os componentes do ativo diferido são avaliados ao custo de aplicação, atualizado monetariamente, deduzido das respectivas amortizações, calculadas com base no período em que serão auferidos os benefícios deles decorrentes a partir do início da operação normal. A baixa do valor aplicado deve ser registrada quando cessarem os empreendimentos que integravam, ou restar comprovado que estes não produzirão resultados suficientes para amortizá-los.

4.3 PASSIVO

4.3.1 As obrigações e os encargos, conhecidos ou calculáveis, são computados pelo valor atualizado até a data da avaliação.

4.3.2 Os passivos contingentes, decorrentes de obrigações trabalhistas, previdenciárias, fiscais, contratuais, operacionais e de pleitos administrativos e judiciais, são provisionados pelo seu valor estimado.

4.3.3 As obrigações em moeda estrangeira são convertidas ao valor da moeda corrente nacional, à taxa de câmbio da data da avaliação.

4.3.4 As obrigações de financiamento com valor prefixado são ajustadas ao valor presente.

4.3.5 As demais obrigações com valor nominalmente fixado, e com prazo para pagamento, são ajustadas ao valor presente.

RESOLUÇÃO CFC Nº 737/92

Aprova a NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.

6.1 – Da Forma de Apresentação.

6.2 – Do Conteúdo das Notas Explicativas.

6.3 – Das Republicações.

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

CONSIDERANDO o que dispõe a Resolução CFC n.º 711/91, de 25.7.1991;

CONSIDERANDO o estudo desenvolvido pelo Grupo de Trabalho instituído pela Portaria CFC n.º 9/90;

CONSIDERANDO a importância da elaboração de normas reguladoras para o campo do exercício profissional contábil,

RESOLVE:

- Art. 1º** Aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade abaixo discriminada:
NBC T 6 – DA DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.
6.1 – DA FORMA DE APRESENTAÇÃO.
6.2 – DO CONTEÚDO DAS NOTAS EXPLICATIVAS.
6.3 – DAS REPUBLICAÇÕES.

- Art. 2º** A presente Resolução entra em vigor na data de sua assinatura.

Brasília, 27 de novembro de 1992.

CONTADOR IVAN CARLOS GATTI
Presidente



NBC T 6 – DA DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

NBC T 6.1 – DA FORMA DE APRESENTAÇÃO

6.1.1 CONCEITO

6.1.1.1 A divulgação é o ato de colocar as demonstrações contábeis da Entidade à disposição de seus usuários.

6.1.1.2 São meios de divulgação:

- a) a publicação das demonstrações contábeis na imprensa, oficial ou privada, em qualquer das suas modalidades;
- b) a remessa das demonstrações contábeis a titulares do capital, associados, credores, órgãos fiscalizadores ou reguladores, bolsas de valores, associações de classe, entidades de ensino e pesquisa, e outros interessados;
- c) a comunicação de que as demonstrações contábeis estão à disposição dos titulares do capital, associados e demais interessados, em local ou locais identificados.

6.1.1.2.1 Os meios de divulgação referidos nos itens **a**, **b** e **c** podem decorrer tanto de disposições legais, regulamentares ou regimentais, como de iniciativa da própria Entidade.

6.1.1.3 A forma de apresentação das demonstrações contábeis para divulgação obedecerá aos modelos definidos em interpretações técnicas.

6.1.2 OBJETIVOS E CONTEÚDO

6.1.2.1 A divulgação das demonstrações contábeis tem por objetivo fornecer, aos seus usuários, um conjunto mínimo de informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social que lhes possibilitem o conhecimento e a análise da situação da Entidade.

6.1.2.2 O conteúdo, a forma de apresentação e a divulgação das demonstrações contábeis de Entidades com atividades atípicas ou com regulamentação específica são tratados em normas próprias.

NBC T 6 – DA DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

NBC T 6.2 – DO CONTEÚDO DAS NOTAS EXPLICATIVAS

6.2.1 DISPOSIÇÕES GERAIS

6.2.1.1 Esta norma trata das informações mínimas que devem constar das notas explicativas. Informações adicionais poderão ser requeridas em decorrência da legislação e outros dispositivos regulamentares específicos em função das características da Entidade.

6.2.2 DEFINIÇÃO E CONTEÚDO DAS NOTAS EXPLICATIVAS

6.2.2.1 As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis.

6.2.2.2 As informações contidas nas notas explicativas devem ser relevantes, complementares e/ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis propriamente ditas.

6.2.2.3 As notas explicativas incluem informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social, bem como os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis e eventos subsequentes ao balanço.

6.2.3 ASPECTOS A OBSERVAR NA ELABORAÇÃO DAS NOTAS EXPLICATIVAS

6.2.3.1 Os seguintes aspectos devem ser observados na elaboração das notas explicativas:

- a) as informações devem contemplar os fatores de integridade, autenticidade, precisão, sinceridade e relevância;
- b) os textos devem ser simples, objetivos, claros e concisos;
- c) os assuntos devem ser ordenados obedecendo a ordem observada nas demonstrações contábeis, tanto para os agrupamentos como para as contas que os compõem;
- d) os assuntos relacionados devem ser agrupados segundo seus atributos comuns;
- e) os dados devem permitir comparações com os de datas de períodos anteriores;
- f) as referências a leis, decretos, regulamentos, normas brasileiras de contabilidade e outros atos normativos devem ser fundamentadas e restritas aos casos em que tais citações contribuam para o entendimento do assunto tratado na nota explicativa.



NBC T 6 – DA DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

NBC T 6.3 – DAS REPUBLICAÇÕES

6.3.1 DISPOSIÇÕES GERAIS

- 6.3.1.1 A nova divulgação das demonstrações contábeis – nesta norma denominada de republicação – ocorre quando as demonstrações publicadas anteriormente contiverem erros significativos e/ou quando não foram divulgadas informações relevantes para o seu correto entendimento, ou que sejam consideradas insuficientes.
- 6.3.1.2 A republicação de demonstrações contábeis não deve ser confundida com a publicação de informação tipo “errata”. Esta tem por objetivo corrigir erro na publicação.

6.3.2 FUNDAMENTOS E PROCEDIMENTOS PARA REPUBLICAÇÃO

- 6.3.2.1 A republicação de demonstrações contábeis aplica-se quando:
- a) as demonstrações forem elaboradas em desacordo com os princípios fundamentais de contabilidade, ou com infringência de normas de órgãos reguladores; e
 - b) a assembléia de sócios ou acionistas, quando for o caso, aprovar a retificação das Demonstrações Contábeis Publicadas.
- 6.3.2.2 As demonstrações contábeis, quando republicadas, devem destacar que se trata de “republicação”, bem como explicitar as razões que a motivaram e a data da primeira publicação.
- 6.3.2.3 Não é necessária a republicação de demonstrações contábeis, quando a assembléia de sócios ou acionistas alterar apenas a destinação de resultados proposta pela administração da Entidade.

RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.120/08

Aprova a NBC T 7 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis.

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

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

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

CONSIDERANDO que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, a partir do IAS 21, aprovou o Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis;

RESOLVE:

- Art. 1º** Aprovar a NBC T 7 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis.
- Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação, revogando a Resolução CFC nº. 1.052, de 7 de outubro de 2005, publicada no Diário Oficial da União, Seção 1, de 8/11/2005, páginas 110 e 111.

Brasília, 22 de fevereiro de 2008.

CONTADORA MARIA CLARA CAVALCANTE BUGARIM

Presidente



NBC T 7 – EFEITOS DAS MUDANÇAS NAS TAXAS DE CÂMBIO E CONVERSÃO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Conteúdo	Item
OBJETIVO	1
ALCANCE	2
DEFINIÇÕES	3
FILIAIS, AGÊNCIAS, SUCURSAIS OU DEPENDÊNCIAS NO EXTERIOR	4 – 5
DIVIDENDOS RECEBIDOS	6 – 10
DETERMINAÇÃO DA MOEDA FUNCIONAL	11 -16
ITEM MONETÁRIO COM CARACTERÍSTICA DE INVESTIMENTO LÍQUIDO EM UMA ENTIDADE NO EXTERIOR	17 – 18
ITENS MONETÁRIOS	19
RESUMO DA ABORDAGEM EXIGIDA POR ESTA NORMA	20 – 22
TRANSAÇÕES EM MOEDA ESTRANGEIRA	23 – 24
Reconhecimento inicial	23 – 25
Apresentação nos balanços de datas subseqüentes	26 – 29
Reconhecimento de variações cambiais	30 – 37
Mudança da moeda funcional	38 – 40
RECONHECIMENTO DE VARIAÇÕES CAMBIAIS DE UM INVESTIMENTO NO EXTERIOR	41 – 42
RECONHECIMENTO DE VARIAÇÕES CAMBIAIS DE OPERAÇÕES DE PROTEÇÃO DE UM INVESTIMENTO NO EXTERIOR (HEDGE)	43
CONVERSÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PARA MOEDA DIFERENTE DA MOEDA FUNCIONAL	44 – 51
Conversão para a moeda de apresentação das demonstrações contábeis	44 – 51
CONVERSÃO DAS DEMONSTRAÇÕES DE UMA ENTIDADE NO EXTERIOR	52 – 60
Realização das variações cambiais registradas em conta específica do patrimônio líquido	56 – 59
Efeitos fiscais das variações cambiais	60
DIVULGAÇÃO	61 – 67
DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS	68 - 71

Objetivo

- 1 O objetivo desta Norma é determinar como incluir transações em moeda estrangeira e operações no exterior nas demonstrações contábeis de uma entidade no Brasil e como converter as demonstrações contábeis de entidade no exterior para a moeda de apresentação das demonstrações contábeis no Brasil para fins de registro da equivalência patrimonial, de consolidação integral ou proporcional das demonstrações contábeis; e também como converter as demonstrações contábeis de entidade no Brasil em outra moeda.

Alcance

- 2 Esta Norma deve ser adotada:
 - (a) na contabilização de transações e saldos em moedas estrangeiras;
 - (b) na conversão dos resultados e dos balanços patrimoniais das entidades no exterior para fins de consolidação, consolidação proporcional e aplicação do método da equivalência patrimonial na entidade investidora; e
 - (c) na conversão do resultado de uma entidade e de seu balanço patrimonial de uma para outra moeda na apresentação das demonstrações contábeis.

Definições

- 3 Os seguintes termos são usados nesta Norma com os significados abaixo descritos:
 - Taxa de fechamento é a taxa de câmbio vigente na data do balanço para operações a vista.
 - Variação cambial é a diferença resultante da conversão de um valor em uma moeda para um valor em outra moeda, a diferentes taxas cambiais.
 - Valor justo é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado, entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com a ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.
 - Moeda estrangeira é uma moeda diferente da moeda funcional de uma entidade.
 - Moeda funcional é a moeda do ambiente econômico principal no qual a entidade opera.
 - Conglomerado é o conjunto da entidade controladora e de todas as suas controladas.
 - 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.



Investimento líquido em uma entidade no exterior é o valor da participação detida pela entidade investidora no patrimônio líquido da entidade investida, adicionado (ou diminuído) de crédito ou (débito) junto a essa investida que tenha natureza de investimento.

Moeda de apresentação é a moeda na qual as demonstrações contábeis são apresentadas.

Taxa de câmbio a vista é a taxa normalmente utilizada para liquidação imediata das operações de câmbio; no Brasil, a taxa a ser utilizada é a divulgada pelo Banco Central do Brasil.

Filiais, agências, sucursais ou dependências no exterior

- 4 As filiais, agências, sucursais ou dependências e mesmo uma controlada no exterior que não se caracterizam como entidades independentes mantidas por investidoras brasileiras no exterior, por não possuírem corpo gerencial próprio e autonomia administrativa, não contratarem operações próprias, utilizarem a moeda da investidora como sua moeda funcional e funcionarem, na essência, como extensão das atividades da investidora, devem normalmente ter, para fins de apresentação, seus ativos, passivos e resultados integrados às demonstrações contábeis da matriz no Brasil como qualquer outra filial, agência, sucursal ou dependência mantida no próprio País. Nesse caso, é provável que a moeda funcional dessa entidade seja a mesma da investidora (ver itens 11 a 14 desta Norma).
- 5 Quando, todavia, tais filiais, agências, sucursais ou dependências se caracterizarem, na essência, como uma controlada por possuírem, por exemplo, suficiente corpo gerencial próprio, autonomia administrativa, contratarem operações próprias, inclusive financeiras, caracterizando-se, assim, como entidade autônoma nos termos do item 13, a matriz, no Brasil, deve reconhecer os resultados apurados nas filiais, agências, dependências ou sucursais pela aplicação do método de equivalência patrimonial e incluí-las nas suas demonstrações consolidadas, observando os critérios contábeis de conversão previstos na presente Norma.

Dividendos recebidos

- 6 Os dividendos de investimentos no exterior reconhecidos pelo método de equivalência patrimonial devem ser registrados como redução da conta de investimento pelo valor recebido em moeda estrangeira convertido para reais à taxa de câmbio vigente na data do recebimento. Se o registro do dividendo se der, antes do recebimento, por declaração de dividendo pela entidade no exterior, a taxa de câmbio será, inicialmente, a da data do registro, com as atualizações periódicas necessárias até o seu recebimento reconhecidas tão-somente na conta relativa ao valor a receber utilizada e na conta de equi-

- valência patrimonial, não podendo ser reconhecidas no resultado ou diretamente no patrimônio líquido. Os dividendos de investimentos no exterior reconhecidos pelo método do custo devem ser registrados como receita pelo valor recebido em moeda estrangeira convertido para reais à taxa de câmbio vigente na data do recebimento, a não ser quando relativos a lucros na pré-aquisição do investimento, quando devem ser registrados como redução do custo de aquisição do investimento pelo valor recebido em moeda estrangeira convertido para reais à taxa de câmbio vigente na data do recebimento. Os dividendos de investimentos no exterior reconhecidos pelo valor de mercado devem ser registrados como receita pelo valor recebido em moeda estrangeira convertido para reais à taxa de câmbio vigente na data do recebimento.
- 7 Na hipótese de os dividendos estarem sujeitos à tributação por impostos no país de origem, a contabilização deve ser a seguinte:
 - (a) se tais impostos forem recuperáveis, constituirão créditos;
 - (b) se tais impostos não forem recuperáveis, representarão um ônus da entidade investidora, devendo ser registrados como despesas.
 - 8 Deve-se analisar cada caso em particular quanto à incidência de impostos sobre dividendos remetidos à entidade no Brasil, verificando se os mesmos são ou não recuperáveis. Nessa análise deve-se considerar que, pelo regime de competência, tal ônus e conseqüente despesa estão mais bem refletidos se registrados no mesmo período em que for reconhecido o resultado da equivalência patrimonial relativo aos lucros que dão origem aos dividendos, e não ao período em que dividendos são efetivamente remetidos, gerando tais impostos.
 - 9 Todavia, há que se analisar que nem todo o resultado apurado se converterá em dividendos, não havendo a correspondente incidência do imposto de renda na fonte, se for essa a legislação do País. Assim, tais impostos não devem ser reconhecidos quando relativos a lucros que se pretenda manter na entidade no exterior, por capitalização mediante reinvestimento ou manutenção em reservas. Nessa hipótese, se houver mudança posterior de decisão e forem distribuídos dividendos relativos a tais lucros passados, o imposto deve ser registrado quando os dividendos forem declarados. Por outro lado, quando houver prévio conhecimento de dividendos futuros relativos a lucros apurados no exercício presente, em face da determinação estatutária legal, ou por deliberação da entidade, o imposto de renda correspondente deve ser reconhecido no mesmo exercício. Ou seja, o princípio é o de que sempre se constitua imposto, a menos que num futuro previsível, e de acordo com a política de distribuição de dividendos, seja muito provável que tais lucros não serão distribuídos.
 - 10 Esses fatores devem ser considerados na determinação do tratamento contábil aplicável a tal ônus, o qual deve ser divulgado nas notas explicativas.



Determinação da moeda funcional

- 11 O ambiente econômico principal no qual uma entidade opera é, em geral, e com raras exceções, aquele em que ela fundamentalmente gera e desembolsa caixa. A entidade deve considerar os seguintes fatores na determinação de sua moeda funcional:
 - (a) a moeda:
 - (i) que mais influencia os preços de bens e serviços (geralmente, é a moeda na qual o preço de venda de seus produtos e serviços está expresso e acertado); e
 - (ii) do país cujas forças competitivas e regulamentos mais influenciam na determinação do preço de venda de seus produtos ou serviços;
 - (b) a moeda que mais influencia mão-de-obra, material e outros custos para o fornecimento de produtos ou serviços (geralmente é a moeda na qual tais custos estão expressos e são liquidados).
- 12 Os seguintes fatores podem também proporcionar evidências para determinar a moeda funcional de uma entidade:
 - (a) a moeda na qual são obtidos, substancialmente, os recursos das atividades financeiras (i.e., emissão de títulos de dívida ou ações);
 - (b) a moeda na qual são normalmente acumulados valores recebidos de atividades operacionais.
- 13 Os seguintes fatores adicionais podem ainda proporcionar evidências que ajudem na determinação da moeda funcional de uma entidade no exterior e se a moeda funcional é a mesma que a da entidade que reporta (a entidade que reporta, neste contexto, é aquela entidade que possui operação no exterior por meio de controladas, filiais, coligadas ou *joint ventures*):
 - (a) se as atividades da entidade no exterior são desenvolvidas como uma extensão da entidade que reporta e não com um grau significativo de autonomia. Um exemplo da extensão é quando uma entidade no exterior que vende somente produtos importados da entidade que reporta e remete para esta o resultado das transações. Um exemplo de uma entidade no exterior autônoma é quando esta acumula caixa e outros itens monetários, incorre em despesas, gera receitas e obtém empréstimos, todos substancialmente na moeda local do país onde ela opera;
 - (b) se as transações com a entidade que reporta são uma proporção alta ou baixa das atividades da entidade no exterior;
 - (c) se fluxos de caixa das atividades da entidade no exterior afetam diretamente os fluxos de caixa da entidade que reporta e se estão prontamente disponíveis para remessa para esta;

- (d) se fluxos de caixa das atividades da entidade no exterior são suficientes para cobrir dívidas existentes e esperadas sem necessidade de aporte de recursos pela entidade que reporta.
- 14 Quando os fatores acima estão presentes e a moeda funcional não é evidente, a administração usa seu julgamento para determinar a moeda funcional que represente de forma mais fiel os efeitos econômicos das transações, dos eventos e das condições correspondentes. Como parte dessa abordagem, a administração prioriza os fatores do item 11 antes de considerar os fatores dos itens 12 e 13, elaborados para fornecer evidências-suporte adicionais para determinar a moeda funcional da entidade.
- 15 A moeda funcional de uma entidade reflete as transações, os eventos e as condições relevantes relacionados a ela. Portanto, uma vez determinada, a moeda funcional não deve ser alterada a não ser que haja mudança nas transações, nos eventos e nas condições correspondentes. Por exemplo, uma mudança na moeda que influencia fortemente os preços de venda de bens e serviços pode causar uma alteração na moeda funcional da entidade.
- 16 Se a moeda funcional da entidade no exterior for de uma economia hiperinflacionária, suas demonstrações contábeis devem ser monetariamente atualizadas. As práticas contábeis adotadas no Brasil, nesse tocante, baseadas na correção integral, estão alinhadas com a norma internacional que trata de economias hiperinflacionárias. Essa atualização não pode ser evitada, por exemplo, adotando como sua moeda funcional uma moeda diferente da moeda funcional determinada com base nesta Norma (tal como a moeda funcional de sua controladora).

Item monetário com característica de investimento líquido em uma entidade no exterior

- 17 Uma entidade pode ter, diretamente ou por meio de uma investida, um item monetário a receber ou a pagar junto a uma entidade no exterior. Um item cuja liquidação não está planejada nem há probabilidade de ocorrer no futuro previsível é, em essência, uma parte do investimento líquido da entidade naquela entidade no exterior, devendo ser contabilizado de acordo com os itens 35 e 36. Tais itens monetários podem incluir, por exemplo, contas a receber ou empréstimos a longo prazo, mas não incluem contas a receber ou a pagar decorrentes de transações comerciais.
- 18 A entidade que possui um item monetário a receber de, ou a pagar a, uma entidade no exterior conforme descrito no item anterior pode ser qualquer entidade do grupo. Por exemplo, uma entidade possui duas controladas, A e B. A controlada B é uma entidade no exterior. A controlada A dá um empréstimo a B. O valor a receber em A é parte do investimento líquido em B se a liquidação do empréstimo por B não está planejada e nem é provável que



ocorra em futuro previsível. Isso seria também verdadeiro se a controlada A fosse ela mesma uma entidade no exterior.

Itens monetários

- 19 A característica essencial de um item monetário é o direito de receber (ou a obrigação de entregar) um número fixo ou determinável de unidades de moeda. Os exemplos incluem: pensões e outros benefícios a funcionários a serem pagos em dinheiro; provisões a serem liquidadas em dinheiro; dividendos reconhecidos como obrigações. Da mesma forma, um contrato para receber (ou entregar) um número variável de instrumentos patrimoniais próprios da entidade ou uma quantidade variável de ativos cujos valores justos a serem recebidos (ou entregues) são iguais a um número fixo ou variável de unidades da moeda é considerado um item monetário. Por outro lado, a característica essencial de um item não-monetário é a ausência do direito a receber (ou da obrigação a entregar) um número fixo ou determinável de unidades de moeda. Os exemplos incluem: ativos intangíveis, estoques, adiantamentos a fornecedores, ativo imobilizado, adiantamentos de clientes, provisões a serem liquidadas com a entrega de um ativo não-monetário.

Resumo da abordagem exigida por esta Norma

- 20 Ao elaborar as demonstrações contábeis, cada entidade – seja ela uma entidade autônoma, uma entidade com operações no exterior ou uma entidade no exterior (como controlada ou filial) – determina sua moeda funcional, com base nos itens 11 a 16, converte os itens expressos em moeda estrangeira para sua moeda funcional e contabiliza os efeitos de tal conversão de acordo com os itens 23 a 40 e 60.
- 21 Muitas entidades são compostas de diversas entidades individuais (ex., um grupo formado pela controladora e uma ou mais controladas). Vários tipos de entidades, participantes ou não de um grupo, podem ter investimentos em coligadas ou *joint ventures*. Também podem existir filiais, agências, sucursais ou dependências. É necessário que as demonstrações do resultado e do balanço patrimonial de cada entidade individual incluída na entidade investidora sejam convertidas para a moeda utilizada por essa entidade investidora nas suas demonstrações contábeis. Esta Norma permite que a moeda de apresentação das demonstrações contábeis da entidade que reporta seja qualquer moeda (ou moedas). As demonstrações do resultado e o balanço patrimonial de qualquer entidade individual da entidade que reporta, cuja moeda funcional difere da moeda de apresentação das demonstrações contábeis, são convertidas com base nos itens 44 a 60.
- 22 Esta Norma também permite que uma entidade autônoma, sem controladas, que prepara suas demonstrações contábeis, ou uma entidade que prepa-

ra suas demonstrações contábeis individuais prepare essas demonstrações em qualquer moeda (ou moedas). Caso a moeda de apresentação das demonstrações contábeis seja diferente da moeda funcional, os resultados e o balanço patrimonial nessa moeda funcional também são convertidos para a moeda de apresentação conforme os itens 44 a 60.

Transações em moeda estrangeira

Reconhecimento Inicial

- 23 Uma transação em moeda estrangeira é uma transação que é feita ou que exige liquidação em uma moeda estrangeira, incluindo transações que surgem quando uma entidade:
- (a) compra ou vende produtos ou serviços, cujo preço é estabelecido numa moeda estrangeira;
 - (b) toma emprestado ou empresta fundos, quando os valores a pagar ou a receber são estabelecidas numa moeda estrangeira;
 - (c) de alguma outra forma adquire ou dispõe de ativos, ou incorre ou liquida passivos estabelecidos em uma moeda estrangeira.
- 24 Uma transação em moeda estrangeira deve ser contabilizada, no seu reconhecimento inicial, na moeda funcional, aplicando-se, à importância em moeda estrangeira, a taxa de câmbio à vista entre a moeda funcional e a moeda estrangeira na data da transação.
- 25 A data da transação é a data na qual a transação se qualifica para reconhecimento de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil. Por motivos práticos, muitas vezes é usada uma taxa que se aproxima da taxa real na data da transação. Por exemplo, a taxa média de uma semana ou um mês pode ser usada para todas as transações, em cada moeda estrangeira, ocorridas durante aquele período. Entretanto, se as taxas de câmbio flutuarem significativamente, o uso da taxa média de um período não é adequado; o mesmo ocorre se as transações não se distribuírem de forma relativamente homogênea durante o período.

Apresentação nos Balanços de Datas Subseqüentes

- 26 Na data de cada balanço:
- (a) os itens monetários em moeda estrangeira devem ser convertidos usando-se a taxa de fechamento;
 - (b) os itens não-monetários que são mensurados ao custo histórico em uma moeda estrangeira devem ser convertidos usando-se a taxa cambial da data da transação; e
 - (c) os itens não-monetários que são mensurados ao seu valor justo em uma moeda estrangeira devem ser convertidos usando-se as taxas cambiais da data em que o valor justo for determinado.



- 27 O valor contábil de um item é determinado em conjunto com outras Normas pertinentes. Se houver Norma que dê tratamento específico a um determinado ativo ou passivo, esse tratamento é o que deve ser utilizado.
- 28 O valor contábil de alguns itens é determinado comparando-se dois ou mais valores. Por exemplo, o valor contábil dos estoques é determinado pelo custo ou valor líquido de realização, dos dois o menor. Da mesma forma, conforme o NBC T 19.10 – *Redução ao Valor Recuperável de Ativos* – o valor contábil de um ativo, para o qual há indicação de redução de valor, é o menor entre o valor contábil antes de se considerar possíveis perdas de valores e o seu valor recuperável. Quando o ativo não for monetário e for expresso em moeda estrangeira, o valor contábil deve ser determinado comparando-se:
- (a) o custo ou valor contábil, conforme o caso, convertido à taxa de câmbio vigente na data da determinação do valor (i.e., a taxa na data da transação para um item medido em termos de custo histórico); e
 - (b) o valor líquido realizável ou o valor recuperável, conforme o caso, convertido à taxa de câmbio vigente na data da determinação do valor (ex., a taxa de fechamento na data do balanço).

Essa comparação pode gerar perda por desvalorização a ser reconhecida na moeda funcional sem que seja reconhecida na moeda estrangeira e vice-versa.

- 29 Quando houver diversas taxas de câmbio disponíveis, a taxa usada deve ser aquela pela qual os futuros fluxos de caixa representados pela transação ou balanço seriam liquidados caso esses fluxos de caixa ocorressem na data da mensuração. Se, temporariamente, não houver câmbio entre duas moedas, a taxa usada deve ser a primeira taxa subsequente na qual a transação puder ser realizada.

Reconhecimento de Variações Cambiais

- 30 Norma específica pode determinar que a aplicação da contabilização de *hedge* requeira que uma entidade contabilize algumas variações cambiais de forma diferente do tratamento de variações cambiais estabelecido por esta Norma.
- 31 As variações cambiais que surgem da liquidação de itens monetários ao converter itens monetários por taxas diferentes daquelas pelas quais foram inicialmente convertidas durante o período, ou em demonstrações contábeis anteriores, devem ser reconhecidas como receita ou despesa no período em que surgirem, com exceção das variações cambiais tratadas no item 35.
- 32 Quando itens monetários surgem de transações em moeda estrangeira e há uma mudança na taxa de câmbio entre a data da transação e a data da liquidação, o resultado é uma variação cambial. Quando a transação é liquidada

- dentro do mesmo período contábil em que ocorreu, toda a variação cambial é reconhecida nesse mesmo período. Entretanto, quando a transação é liquidada num período contábil subsequente, a variação cambial reconhecida em cada período, até a data de liquidação, é determinada pela mudança nas taxas de câmbio ocorrida durante cada período.
- 33 Quando um ganho ou uma perda sobre itens não-monetários for reconhecido diretamente no patrimônio líquido, qualquer variação cambial atribuída àquele componente de ganho ou perda deve, também, ser reconhecida diretamente no patrimônio líquido. Por outro lado, quando um ganho ou uma perda sobre um item não-monetário for reconhecido no resultado do período, qualquer variação cambial atribuída àquele ganho ou perda deve, também, ser reconhecido no resultado.
- 34 Esta e outras Normas podem determinar que alguns ganhos ou perdas sejam reconhecidos diretamente no patrimônio líquido. Por exemplo, a NBC T 19.10 – *Redução ao Valor Recuperável de Ativos* requer que determinadas perdas por desvalorização em ativos reavaliados sejam reconhecidas diretamente em patrimônio líquido. Quando tal ativo é mensurado em moeda estrangeira, o item 26 (c) desta Norma determina que o valor reavaliado seja convertido utilizando-se a taxa em vigor na data de determinação do valor; com isso, a variação cambial resultante também deve ser reconhecida no patrimônio líquido.
- 35 As variações cambiais resultantes de itens monetários que fazem parte do investimento líquido da entidade que reporta em uma entidade no exterior (vide item 17) devem ser reconhecidas no resultado nas demonstrações contábeis individuais da entidade que reporta ou nas demonstrações contábeis individuais da entidade no exterior, conforme apropriado. Nas demonstrações contábeis que incluem a entidade no exterior e a entidade que reporta (ex., demonstrações contábeis consolidadas), tais variações cambiais devem ser registradas, inicialmente, em uma conta específica do patrimônio líquido e reconhecidas em receita ou despesa na venda do investimento líquido, de acordo com o item 56.
- 36 Quando um item monetário faz parte do investimento líquido da entidade que reporta em uma entidade no exterior e está expresso na moeda funcional da entidade que reporta, surge uma variação cambial nas demonstrações contábeis individuais da entidade no exterior, conforme item 31. Se tal item está expresso na moeda funcional da entidade no exterior, também surge uma diferença cambial nas demonstrações contábeis individuais da entidade que reporta, conforme item 31. Se esse item está expresso em uma moeda que não a moeda funcional da entidade que reporta ou a entidade no exterior, uma variação cambial surge nas demonstrações individuais da entidade que reporta e nas demonstrações individuais da entidade no exterior, também conforme item



31. Tais diferenças cambiais são reclassificadas para uma conta específica de patrimônio líquido nas demonstrações contábeis que incluem a entidade no exterior e a entidade que reporta, (i.e., demonstrações contábeis nas quais a entidade no exterior é consolidada, proporcionalmente consolidada ou reconhecida pelo método de equivalência patrimonial).
- 37 Quando uma entidade mantém seus registros contábeis em moeda diferente da sua moeda funcional, ao elaborar suas demonstrações contábeis todos os valores são convertidos para a moeda funcional, conforme os itens 23 a 29. Esse procedimento gera os mesmos valores na moeda funcional que teriam ocorrido se os itens tivessem sido registrados inicialmente na moeda funcional. Por exemplo, itens monetários são convertidos para a moeda funcional utilizando a taxa de fechamento, e itens não-monetários mensurados com base no custo histórico são convertidos utilizando a taxa cambial na data da transação que resultou em seu reconhecimento.

Mudança da Moeda Funcional

- 38 Quando há mudança da moeda funcional de uma entidade, a mesma deve utilizar os procedimentos de conversão aplicáveis à nova moeda funcional prospectivamente a partir da data da mudança.
- 39 Conforme visto no item 15, a moeda funcional de uma entidade reflete as transações, os eventos e as condições correspondentes que são significativas para a entidade. Portanto, uma vez determinada a moeda funcional, ela somente pode ser trocada se houver uma mudança nas transações, nos eventos e nas condições correspondentes. Por exemplo, uma mudança na moeda que influencia fortemente os preços de venda de bens e serviços pode causar uma mudança na moeda funcional da entidade.
- 40 O efeito de uma mudança na moeda funcional deve ser contabilizado prospectivamente. Ou seja, uma entidade efetua a conversão de todos os itens para a nova moeda funcional utilizando a taxa cambial na data da mudança. Os valores convertidos resultantes para os itens não-monetários são tratados como se fossem seus custos históricos. Variações cambiais decorrentes da conversão de uma entidade no exterior, previamente classificada em patrimônio líquido, conforme os itens 35 e 45(d), não devem ser reconhecidas como receita ou despesa, no resultado, até a baixa do investimento.

Reconhecimento de variações cambiais de um investimento no exterior

- 41 Nas demonstrações contábeis da entidade que possui investimento no exterior:
- (a) na forma definida no item 4, as variações cambiais de tal investimento líquido devem ser reportadas como receita ou despesa do período, ou seja, como resultados integrados à contabilidade da matriz no

- Brasil como qualquer outra filial, agência, sucursal ou dependência mantida no próprio País;
- (b) na forma definida no item 5, as variações cambiais de tal investimento líquido (item 17) devem ser registradas em conta específica do patrimônio líquido para serem reconhecidas em receita ou despesa quando da venda ou baixa do investimento líquido, de acordo com o item 56.
- 42 As variações cambiais resultantes de itens monetários que fazem parte do investimento líquido da entidade em uma entidade no exterior (item 17) devem ser registradas conforme item 41(b), desde que a moeda funcional da investida seja diferente da moeda funcional da investidora.

Reconhecimento de variações cambiais de operações de proteção de um investimento no exterior (*hedge*)

- 43 Deve ser também registrada em conta específica no patrimônio líquido a variação cambial do instrumento financeiro passivo em moeda estrangeira contratado e contabilizado como proteção (*hedge*), parcial ou total, de investimento líquido (item 17) no patrimônio líquido de coligada ou controlada no exterior. Deve ser o instrumento financeiro passivo de que trata este item considerado como proteção (*hedge*) de investimento no patrimônio líquido de investida no exterior quando houver, desde o seu início, a comprovação dessa relação de proteção (*hedging*) entre o passivo e o ativo, explicitando a natureza da transação protegida, do risco protegido e do instrumento utilizado como proteção mediante toda a documentação pertinente e análise de efetividade.

Conversão das demonstrações contábeis para moeda diferente da moeda funcional

Conversão para a Moeda de Apresentação das Demonstrações Contábeis

- 44 Uma entidade pode apresentar suas demonstrações contábeis em qualquer moeda (ou moedas). Se a moeda de apresentação das demonstrações contábeis diferir da moeda funcional da entidade, seus resultados e seu balanço patrimonial devem ser convertidos para a moeda de apresentação. Por exemplo, quando um grupo é compreendido por entidades individuais com diferentes moedas funcionais, os resultados e o balanço patrimonial de cada entidade devem ser expressos em uma mesma moeda comum a todas elas para que as demonstrações contábeis consolidadas possam ser apresentadas.
- 45 Os resultados e os balanços patrimoniais de uma entidade no exterior cuja moeda funcional não é de economia hiperinflacionária, depois de ajustados para eliminar diversidade de critérios, princípios e práticas contábeis em relação à entidade que reporta, devem ser convertidos para a moeda de apresentação por meio dos seguintes procedimentos:



- (a) os ativos e passivos para cada balanço patrimonial apresentado (i.e., incluindo os comparativos) devem ser convertidos utilizando a taxa de fechamento na data do respectivo balanço;
 - (b) o patrimônio líquido inicial de cada balanço corresponde ao patrimônio líquido final do período anterior conforme convertido à época; as mutações do patrimônio inicial durante o período corrente devem ser convertidas pela taxa de suas respectivas datas;
 - (c) as receitas e despesas para cada demonstração do resultado (i.e., incluindo as comparativas) devem ser convertidas utilizando as taxas cambiais em vigor nas datas das transações, observado o item 46 quando aplicável; e
 - (d) as variações cambiais resultantes dos itens (a), (b) e (c) acima devem ser reconhecidas em conta específica no patrimônio líquido (item 47).
- 46 Por razões práticas, uma taxa que se aproxime das taxas cambiais em vigor nas datas das transações, por exemplo, uma taxa média para o período, é normalmente utilizada para converter itens de receita e despesa. Entretanto, se as taxas cambiais flutuarem significativamente, o uso da taxa média do período é inapropriado. Também não é apropriado o uso de taxa média se a distribuição das receitas ou das despesas não for uniforme dentro do período considerado.
- 47 As variações cambiais mencionadas no item 45 (d) são decorrentes de:
- (a) diferença entre a conversão de receitas e despesas pelas taxas cambiais em vigor nas datas das transações e a de conversão de ativos e passivos pela taxa de fechamento. Tais variações cambiais decorrem também dos registros efetuados diretamente no patrimônio líquido;
 - (b) diferença entre a conversão do patrimônio líquido inicial pela taxa atual de fechamento e pela taxa anterior de fechamento.
- Essas variações cambiais não são reconhecidas no resultado, pois as mudanças nas taxas cambiais têm pouco ou nenhum efeito direto sobre os fluxos de caixa atuais e futuros de operações.
- 48 Quando as variações cambiais são relacionadas a uma entidade no exterior consolidada, mas que não seja uma controlada integral, as variações cambiais acumuladas resultantes da conversão e atribuíveis a participações minoritárias ou de não controladores são apropriadas e reconhecidas como parte da participação minoritária no balanço patrimonial consolidado.
- 49 As contas dos resultados e balanços patrimoniais de uma entidade cuja moeda funcional é de uma economia hiperinflacionária são convertidos para a moeda de apresentação por meio dos seguintes procedimentos:
- (a) os valores (i.e., ativos, passivos, itens do patrimônio líquido, receitas e despesas, incluindo saldos comparativos) devem ser atu-

- alizados monetariamente para a moeda de capacidade aquisitiva da data do balanço mais recente, com o uso da metodologia da correção integral conforme já utilizada no Brasil;
- (b) a seguir, todos esses valores (i.e., ativos, passivos, itens do patrimônio líquido, receitas e despesas, incluindo saldos comparativos) devem ser convertidos pela taxa de câmbio em vigor na data do balanço patrimonial mais recente;
 - (c) quando valores são convertidos para a moeda de uma economia não-hiperinflacionária, os valores comparativos devem ser aqueles apresentados nas demonstrações contábeis do ano anterior (i.e., não são ajustados para mudanças subseqüentes no nível de preços ou mudanças subseqüentes nas taxas cambiais).
- 50 Quando a moeda funcional de uma entidade for a de uma economia hiperinflacionária, a entidade deverá atualizar monetariamente suas demonstrações contábeis antes de adotar o método de conversão descrito no item 49, prevalecendo a mesma exceção da alínea b desse item 49 para os valores do período anterior que são apresentados para fins de comparação, conforme a mencionada alínea b.
- 51 Quando a economia deixa de ser hiperinflacionária, a entidade não mais atualiza monetariamente suas demonstrações contábeis e os valores atualizados, ao nível de preços da data em que a entidade deixou de efetuar a atualização monetária, devem ser usados como se fossem os custos históricos da conversão para a moeda de apresentação.

Conversão das demonstrações de uma entidade no exterior

- 52 Os itens 53 a 55, além dos itens 44 a 51, se aplicam quando os resultados e os balanços são convertidos para uma moeda de apresentação das demonstrações contábeis para que a entidade no exterior possa ser incluída nas demonstrações contábeis da entidade que reporta por consolidação, consolidação proporcional ou pelo método da equivalência patrimonial, devendo, também, ser observado que:
- (a) na aplicação da equivalência patrimonial, a investidora reconhece diretamente em seu patrimônio líquido o resultado de equivalência correspondente à sua participação na conta de que trata o item 45 (d);
 - (b) o saldo dessa conta deve ser baixado conforme os itens 56 a 59.
- 53 A incorporação dos resultados e dos balanços de uma entidade no exterior àqueles da entidade que reporta segue os procedimentos normais de consolidação, tais como a eliminação de saldos intragrupo e transações intragrupo de uma controlada. Entretanto, um ativo (ou passivo) monetário intragrupo, seja ele de curto ou longo prazo, não pode ser eliminado contra o passivo (ou ativo) intragrupo correspondente sem apresentar o resultado das flutuações



da moeda nas demonstrações contábeis consolidadas. Isso ocorre porque o item monetário representa um compromisso para converter uma moeda em outra e expõe a entidade que reporta a uma receita ou uma despesa devido às flutuações da moeda. Portanto, nas demonstrações contábeis consolidadas da entidade que reporta, tal variação cambial continua a ser reconhecida no resultado ou, se resultante das circunstâncias descritas no item 42, deve ser classificada no patrimônio líquido até a baixa do investimento.

- 54 Quando a data das demonstrações contábeis de uma entidade no exterior é diferente da data da entidade que reporta, a entidade no exterior normalmente prepara demonstrações adicionais referentes à mesma data das demonstrações contábeis da entidade que reporta. Quando isso não for feito, é permitida a utilização de uma data diferente, contanto que a diferença não seja maior do que três meses e que ajustes sejam feitos para os efeitos de quaisquer transações significativas ou outros eventos que possam ocorrer entre as datas. Nesse caso, os ativos e passivos da entidade no exterior são convertidos pela taxa de câmbio em vigor na data do balanço patrimonial da entidade no exterior. Os ajustes são feitos para mudanças significativas nas taxas cambiais até a data do balanço patrimonial da entidade que reporta. A mesma abordagem é usada ao adotar o método de equivalência patrimonial para coligadas e *joint ventures* e ao adotar consolidação proporcional no caso de *joint ventures*.
- 55 O ágio decorrente de expectativa de resultados futuros (*goodwill*) pago na aquisição de uma entidade no exterior e qualquer ajuste do valor justo dos valores contábeis de ativos e passivos, decorrentes da aquisição daquela entidade no exterior, devem ser tratados como ativo e passivo da entidade no exterior. Portanto, devem ser expressos na moeda funcional da entidade no exterior e convertidos pela taxa de fechamento, de acordo com os itens 45 e 49.

Realização das variações cambiais registradas em conta específica do patrimônio líquido

- 56 As variações cambiais acumuladas que tiverem sido registradas em conta específica de patrimônio líquido e que se referirem a entidade no exterior que está sendo baixada devem ser reconhecidas no resultado do período em que o ganho ou a perda da referida baixa for realizado.
- 57 Uma entidade pode se desfazer de seus investimentos numa entidade no exterior por meio de venda, liquidação, reembolso de ações do capital ou abandono de toda ou parte daquela entidade no exterior. No caso de uma baixa parcial por uma dessas razões, somente a parte proporcional da respectiva variação cambial acumulada deve ser incluída no ganho ou na perda.
- 58 O recebimento de um dividendo forma parte desse desinvestimento somente quando constitui uma devolução do investimento (por exemplo, quando o dividendo for pago com lucros da pré-aquisição).

- 59 Uma redução no valor contábil do investimento no exterior não constitui uma baixa parcial do investimento. Assim sendo, nenhuma parte do ganho ou da perda cambial acumulado no patrimônio líquido deve ser reconhecida na ocasião da redução.

Efeitos fiscais das variações cambiais

- 60 Quando aplicável, nos termos desta Norma, as variações cambiais que decorrem do investimento em uma entidade no exterior, se resultarem em diferenças temporárias para efeitos tributários, devem ser contabilizadas de acordo com as regras próprias sobre tributos sobre o resultado, tais como o Imposto de Renda e a Contribuição Social. Se existente, o efeito tributário sobre a parcela da variação cambial registrada no patrimônio líquido deve, também, ser registrado como redutor da conta específica do patrimônio líquido a que se referir.

Divulgação

- 61 Nos itens 63 e 65 a 67, as referências à “moeda funcional” se aplicam, no caso de um conglomerado, à moeda funcional da controladora.
- 62 Uma entidade deve divulgar as variações cambiais líquidas, classificadas em conta específica de patrimônio líquido, e a conciliação do montante de tais variações cambiais, no começo e no fim do período e mencionar a partir de que data está aplicando esse procedimento (item 70).
- 63 Quando a moeda de apresentação das demonstrações contábeis for diferente da moeda funcional, esse fato deve ser citado, juntamente com a divulgação da moeda funcional e a razão para a utilização de uma moeda de apresentação diferente.
- 64 Quando houver uma mudança na moeda funcional da entidade que reporta ou de uma entidade significativa no exterior, esse fato e a razão para a mudança da moeda funcional devem ser divulgados.
- 65 Quando uma entidade apresentar suas demonstrações contábeis em uma moeda que seja diferente da sua moeda funcional, ela somente deve mencionar que essas demonstrações estão em conformidade com as práticas contábeis adotadas no Brasil se estiverem de acordo com todas as exigências de cada Norma e cada Interpretação Técnica aplicáveis, incluindo o método de conversão descrito nesta Norma.
- 66 Algumas vezes uma entidade apresenta suas demonstrações contábeis ou outras informações financeiras em uma moeda que não a sua moeda funcional sem cumprir as exigências do item 65. Por exemplo, uma entidade pode converter para outra moeda somente itens selecionados de suas demonstrações contábeis ou, então, uma entidade, cuja moeda funcional não seja a moeda de uma economia hiperinflacionária, pode converter as de-



monstrações contábeis para outra moeda, convertendo todos os itens pela taxa de fechamento mais recente. Essas conversões não estão de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e as divulgações especificadas no item 67 devem ser exigidas.

- 67 Quando uma entidade apresenta suas demonstrações contábeis ou outras informações financeiras em uma moeda que não a sua moeda funcional ou a moeda de apresentação das demonstrações contábeis, e as exigências do item 65 não são cumpridas, deve a mesma entidade:
- (a) identificar claramente as informações como sendo informações suplementares para distingui-las das informações que estão de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil;
 - (b) divulgar a moeda utilizada para essas informações suplementares;
 - e
 - (c) divulgar a moeda funcional da entidade e o método de conversão utilizado para determinar as informações suplementares.

Disposições Transitórias

- 68 A entidade deve adotar prospectivamente o item 55 a todas as aquisições posteriores ao início do período para o qual esta Norma se aplica. É permitida a adoção retrospectiva do item 55 a todas as aquisições anteriores, devendo ser feita a divulgação desse fato. Para a aquisição de uma entidade no exterior tratada de forma prospectiva, mas que tenha ocorrido antes da data de adoção desta Norma, a entidade não deve retificar os anos anteriores e, dessa forma, pode, quando apropriado, tratar o ágio e os ajustes ao valor justo resultantes da aquisição como ativos e passivos da entidade, em vez de ativos e passivos da entidade no exterior. Portanto, o ágio e os ajustes ao valor justo já estão expressos na moeda funcional da entidade ou, então, são itens não-monetários em moeda estrangeira, os quais são contabilizados utilizando-se a taxa cambial em vigor na data da aquisição.
- 69 Os instrumentos financeiros passivos em moeda estrangeira ou a ela indexados que vierem a ser contabilizados como proteção (*hedge*) quando da implantação das disposições desta Norma podem ter a comprovação de que trata o item 43 efetuada nessa data, e não necessariamente desde o seu início.
- 70 A entidade deve adotar prospectivamente o uso de contas destacadas no patrimônio líquido (itens 41 e 43) e divulgar esse fato. Se adotá-lo retroativamente, deve divulgar essa decisão e não pode se utilizar do autorizado no item 69, divulgando também essa condição.
- 71 Todas as outras mudanças decorrentes da adoção desta Norma devem ser contabilizadas de acordo com as exigências das regras sobre Mudanças nas Práticas Contábeis, nas Estimativas e Correção de Erros da NBC T 19.11.

RESOLUÇÃO CFC Nº 937/02

Aprova a NBC T 8 – Das Demonstrações Contábeis Consolidadas.

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

CONSIDERANDO que os Princípios Fundamentais de Contabilidade, estabelecidos mediante as Resoluções CFC nº 750/93, nº 774/94 e nº 900/01, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas por ocasião da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO a importância da elaboração de normas reguladoras para o campo do exercício profissional contábil;

CONSIDERANDO que a constante evolução e a crescente importância da contabilidade exigem atualização e aprimoramento das normas endereçadas à sua regência, para manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada para fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas realizações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, em conjunto com o Ibracon – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, atendendo o disposto nos artigos 7º e 8º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou a NBC T 8 – Das Demonstrações Contábeis Consolidadas;

CONSIDERANDO que por tratar-se de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o IBRACON – Instituto de Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados;

CONSIDERANDO a decisão da Câmara Técnica no Relatório nº 27, de 23 de maio de 2002, aprovada pelo Plenário deste Conselho Federal de Contabilidade, em 24 de maio de 2002,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 8 – Das Demonstrações Contábeis Consolidadas.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor para os trabalhos relativos às demonstrações contábeis do exercício iniciado a partir de janeiro de 2003.



Art. 3º Esta Resolução revoga a Resolução CFC nº 758, de 29 de dezembro de 1993, a partir do dia 1º de janeiro de 2003.

Brasília, 24 de maio de 2002.

CONTADOR ALCEDINO GOMES BARBOSA
Presidente

NBC T 8 – DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS

8.1 CONCEITOS E OBJETIVOS

- 8.1.1 Demonstrações Contábeis Consolidadas são aquelas resultantes da agregação das demonstrações contábeis, estabelecidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade, de duas ou mais entidades, das quais uma tem o controle direto ou indireto sobre a(s) outra(s).
- 8.1.2 Uma entidade exerce o controle sobre outra quando detém, direta ou indiretamente, por intermédio de outras entidades, direitos de sócia que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger ou destituir a maioria dos administradores.
- 8.1.3 Uma entidade exerce o controle conjunto sobre outra quando os poderes previstos no item 8.1.2 são exercidos por duas ou mais entidades vinculadas por acordo de votos.
- 8.1.4 A entidade que exerce o controle direto ou indireto sobre outra é denominada de “controladora”, e a entidade comandada, de “controlada”, inclusive quando esta estiver sob controle conjunto.
- 8.1.5 A entidade que possuir investimento em entidades controladas, incluindo as sob controle conjunto, deve elaborar demonstrações contábeis consolidadas.
- 8.1.6 As demonstrações contábeis consolidadas abrangem entidades independentes com patrimônios autônomos, não surgindo, pela consolidação, nova entidade, mas tão-somente uma unidade de natureza econômico-contábil, segundo o que estabelece o parágrafo único do artigo 4º da Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, tendo por objetivo apresentar a posição patrimonial e financeira, os resultados das operações e as origens e aplicações de recursos do conjunto, sem restringir-se a limitações legais e à personalidade jurídica das entidades envolvidas.
- 8.1.7 Entende-se por unidade de natureza econômico-contábil o patrimônio, sem personalidade jurídica própria, resultante da agregação de patrimônios autônomos pertencentes a duas ou mais entidades.
- 8.1.8 As demonstrações contábeis consolidadas compreendem o balanço patrimonial consolidado, a demonstração consolidada do resultado do exercício e a demonstração consolidada das origens e aplicações de recursos, complementados por notas explicativas e outros quadros analíticos necessários ao esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados consolidados.

8.2 PROCEDIMENTOS DE CONSOLIDAÇÃO

- 8.2.1 A consolidação é o processo de agregar saldos de contas e/ou de grupos de contas da mesma natureza, de eliminar saldos de transações



e de participações entre entidades que formam a unidade de natureza econômico-contábil e de segregar as participações de não-controladores, quando for o caso.

- 8.2.2 A controladora deve consolidar as demonstrações contábeis de entidade controlada a partir da data em que assume seu controle, individual ou em conjunto.
- 8.2.3 Os ajustes e as eliminações decorrentes do processo de consolidação devem ser realizados em documentos auxiliares, não originando nenhum tipo de lançamento na escrituração das entidades que formam a unidade de natureza econômico-contábil.
- 8.2.4 Quando o controle for exercido de forma conjunta, os saldos referidos no item 8.2.1 devem ser agregados às demonstrações contábeis consolidadas de cada controladora, na proporção da participação destas no capital social da controlada.
- 8.2.5 No caso de uma das entidades controladoras passar a exercer direta ou indiretamente o controle da entidade sob controle conjunto, a controladora final deve passar a consolidar integralmente os elementos do patrimônio da controlada.
- 8.2.6 As entidades que formam a unidade de natureza econômico-contábil devem segregar, em contas específicas, as transações realizadas entre si.
- 8.2.7 As demonstrações contábeis das entidades controladas, para fins de consolidação, devem ser levantadas na mesma data ou até no máximo 60 (sessenta) dias antes da data das demonstrações contábeis da controladora.
- 8.2.8 Quando demonstrações contábeis com datas diferentes são consolidadas, devem ser efetuados ajustes que reflitam os efeitos de eventos relevantes nas entidades, que ocorrerem entre aquelas datas e a data-base das demonstrações contábeis da unidade de natureza econômico-contábil.
- 8.2.9 Quando o percentual de participação da controladora no capital da controlada variar durante o exercício, os resultados devem ser incluídos proporcionalmente às percentagens de participação, período por período.
- 8.2.10 Das demonstrações contábeis consolidadas são eliminados:
- os valores dos investimentos da controladora em cada controlada e o correspondente valor no patrimônio líquido da controlada;
 - os saldos de quaisquer contas decorrentes de transações entre as entidades incluídas na consolidação;
 - as parcelas dos resultados do exercício, do patrimônio líquido e do custo de ativos de qualquer natureza, que corresponderem a resultados ainda não realizados de negócios entre as entidades, exceto quando representarem perdas permanentes.

- 8.2.11 Os resultados ainda não realizados, provenientes de negócios entre as entidades que formam a unidade de natureza econômico-contábil, somente se consideram realizados quando se originarem de negócios efetivos com terceiros.
- 8.2.12 No processo de consolidação das demonstrações contábeis, não se podem compensar quaisquer ativos ou passivos, pela dedução de outros passivos ou ativos, a não ser que exista um direito de compensação, e este represente a expectativa quanto à realização do ativo e à liquidação do passivo.
- 8.2.13 Os impostos e contribuições relacionados às transações entre as entidades que formam a unidade de natureza econômico-contábil devem ser reconhecidos na mesma proporção dos resultados ainda não realizados, e classificados no ativo ou no passivo, a curto ou a longo prazo, como tributos diferidos.
- 8.2.14 Os resultados de entidade controlada devem ser incluídos nas demonstrações contábeis consolidadas:
- a) a partir da data da aquisição da participação;
 - b) até a data da sua baixa.
- 8.2.15 As demonstrações contábeis de todas as entidades controladas, no País ou no exterior, incluindo filial, agência, sucursal, dependências ou escritório de representação, devem ser consolidadas sempre que os respectivos ativos e passivos não estejam incluídos na contabilidade da controladora por força de normatização específica.
- 8.2.16 Devem ser excluídas, das demonstrações contábeis consolidadas, as entidades controladas que se encontrem nas seguintes condições:
- a) com efetivas e claras evidências de perda de continuidade e cujo patrimônio seja avaliado, ou não, a valores de liquidação; ou
 - b) cuja venda por parte da controladora, em futuro próximo, tenha efetiva e clara evidência de realização devidamente formalizada.
- 8.2.17 No balanço patrimonial consolidado, o valor contábil do investimento, na entidade controlada excluída da consolidação, deve ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial.
- 8.2.18 Sempre que houver efeito relevante em razão de exclusão da entidade controlada, as demonstrações contábeis consolidadas devem ser ajustadas para fins de comparação.
- 8.2.19 A falta de semelhança das operações da entidade controlada com as da entidade controladora não gera sua exclusão das demonstrações contábeis consolidadas.
- 8.2.20 O montante correspondente ao ágio ou deságio, proveniente da aquisição ou subscrição de capital de entidade controlada, não excluído nos termos do item 8.2.10, quando decorrente da diferença entre o



valor de mercado de parte ou de todos os bens do ativo da controlada e o respectivo valor contábil, deve ser apresentado como adição ou retificação da conta utilizada pela entidade controlada, para registro do ativo especificado.

8.2.21 O ágio ou deságio decorrente de expectativa de resultado futuro, representado pela diferença entre o valor pago na aquisição do investimento e o valor de mercado dos ativos da controlada, deve ser apresentado:

- a) em conta destacada no ativo permanente, em caso de deságio; e
- b) em conta específica de resultados de exercícios futuros, em caso de deságio.

8.2.22 O valor correspondente à provisão para perdas constituídas na entidade controladora deve ser deduzido do saldo da conta da entidade controlada que tenha dado origem à constituição da provisão, ou apresentado como passivo exigível, quando representar expectativa de conversão em exigibilidade.

8.3 PARTICIPAÇÃO DE NÃO-CONTROLADORES

8.3.1 A participação de não-controladores é a parcela do capital, reservas e resultados pertencentes a acionistas ou sócios minoritários.

8.3.2 Para fins desta norma, a participação de não-controladores no patrimônio líquido das entidades controladas deve ser destacada em grupo isolado no balanço patrimonial consolidado, imediatamente antes do grupo de patrimônio líquido.

8.3.3 A participação de não-controladores, no lucro ou prejuízo líquido, do exercício, das controladas deve ser destacada e apresentada, respectivamente, como dedução ou adição ao lucro ou prejuízo líquido consolidado.

8.3.4 Na hipótese de consolidação proporcional, não há parcelas a destacar no Balanço Patrimonial Consolidado e na Demonstração do Resultado Consolidado.

8.4 NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS

8.4.1 As demonstrações contábeis consolidadas devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:

- a) as denominações das entidades controladas incluídas na consolidação, bem como o percentual de participação da controladora em cada entidade controlada, englobando a participação direta e a indireta por intermédio de outras entidades controladas;
- b) as características principais das entidades controladas incluídas na consolidação;

- c) os procedimentos adotados na consolidação;
- d) o valor dos principais grupos do ativo, do passivo e do resultado das entidades sob controle conjunto;
- e) a razão pela qual os componentes patrimoniais de uma ou mais controladas não foram avaliados pelos mesmos critérios utilizados pela controladora;
- f) a exposição dos motivos que determinaram a inclusão ou a exclusão de uma entidade controlada durante o exercício, bem como os efeitos, nos elementos do Patrimônio Líquido e Resultado Consolidados, decorrentes dessa inclusão ou exclusão;
- g) a natureza e os montantes dos ajustes efetuados em decorrência da defasagem de datas de que trata o item 8.2.8, quando couber;
- h) a base e o fundamento para a amortização do ágio ou deságio não absorvido na consolidação;
- i) a conciliação entre os montantes do Patrimônio Líquido e do Lucro Líquido da controladora com os montantes do patrimônio líquido ou prejuízo consolidados, e os respectivos esclarecimentos, se necessários;
- j) os eventos subseqüentes à data de encerramento do exercício ou do período que tenham ou possam vir a ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis consolidadas;
- k) o efeito da variação do percentual de participação da controladora na controlada, dentro de um mesmo exercício.

8.4.2 Esta norma pressupõe a divulgação em conjunto, pela controladora, de suas demonstrações contábeis e das demonstrações contábeis consolidadas. No caso de ocorrer a divulgação somente das demonstrações consolidadas, devem ser apresentados os procedimentos adotados na consolidação e aqueles adotados pela controladora e suas controladas.

8.5 Esta Norma se aplica às demonstrações contábeis relativas aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2002.



RESOLUÇÃO CFC Nº 1.011/05

Aprova a NBC T 10.1 – Empreendimentos de Execução em Longo Prazo

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, atendendo ao que está disposto no art. 1º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou a NBC T 10.1 – Empreendimentos de Execução em Longo Prazo;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil (Bacen), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 10.1 – Empreendimentos de Execução em Longo Prazo.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

Brasília, 21 de janeiro de 2005.

CONTADOR JOSÉ MARTONIO ALVES COELHO
Presidente

NBC T 10 – DOS ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS

NBC T 10.1 – EMPREENDIMENTOS DE EXECUÇÃO EM LONGO PRAZO

10.1.1 DISPOSIÇÕES GERAIS

- 10.1.1.1 O objetivo desta norma é determinar o tratamento e o reconhecimento contábil das receitas e dos custos relativos aos contratos de empreendimentos de execução em longo prazo.
- 10.1.1.2 Em vista da natureza das atividades empreendidas nesses contratos, a data em que a atividade contratual se inicia e a data em que a atividade se completa, usualmente, acontecem em diferentes períodos contábeis. Conseqüentemente, a questão fundamental referente à contabilização dos contratos é a alocação das receitas e dos custos contratuais nos períodos contábeis em que o trabalho é executado.
- 10.1.1.3 Esta norma deve ser aplicada na contabilização dos empreendimentos de execução em longo prazo nas Demonstrações Contábeis dos contratados.

10.1.2 DEFINIÇÕES

- 10.1.2.1 Para efeito desta norma, entende-se por:
- a) Empreendimentos de Longo Prazo – contratos de construção que, por sua natureza, têm suas atividades, usualmente, iniciando-se e completando-se em diferentes exercícios, normalmente com prazo superior a doze meses;
 - b) Contrato de Construção – contrato, especificamente, negociado para a construção, a fabricação ou a produção de um ativo ou um conjunto de ativos que são intimamente inter-relacionados ou interdependentes em termos de seu projeto, tecnologia e função, ou do propósito ou do uso final. Os contratos de construção incluem:
 - 1) contratos para a prestação de serviços que são, diretamente, relacionados ao ativo; e
 - 2) contratos para demolição ou restauração de ativos e restauração ambiental pós-demolição de ativos;
 - c) Contrato a Preço Fixo - contrato com preço contratual fixo, ou preço fixo por unidade de produção, que, em alguns casos, está sujeito a cláusulas de indexação do preço;
 - d) Contrato por Administração - aquele em que o contratado é reembolsado por custos previstos no contrato ou, de outra for-



ma, definidos, mais uma percentagem desses custos ou um honorário fixo;

- e) Alteração Contratual - ajuste entre o contratante e o contratado, introduzindo mudanças no alcance do trabalho a ser executado, com conseqüentes alterações nos preços;
- f) Reclamação - pleito que o contratado faz ao contratante ou a terceiros a título de reembolso de despesas ou custos não-incluídos no preço contratual original. A reclamação ocorre, por exemplo, por atrasos causados pelo contratante, erros nas especificações ou desenhos, litígios sobre alterações no trabalho contratado;
- g) Incentivos - quantias adicionais pagas ao contratado, se determinados parâmetros de desempenho forem satisfeitos ou excedidos;
- h) Retenções - importâncias retidas do faturamento do contratado, as quais serão liberadas quando satisfeitas as condições especificadas no contrato ou depois que defeitos tenham sido retificados;
- i) Adiantamentos - importâncias antecipadas pelo contratante ao contratado antes de ter sido executado o respectivo serviço.

10.1.2.2 Os contratos de construção são formulados de diversas maneiras, os quais, para fins desta norma, são classificados como contratos a preço fixo e contratos por administração.

10.1.2.3 Os contratos de construção podem conter características tanto de contrato a preço fixo quanto de contrato por administração, por exemplo, um contrato por administração com um preço máximo estabelecido entre as partes contratantes.

10.1.3 COMBINAÇÃO E SEGMENTAÇÃO DE CONTRATOS

10.1.3.1 Em um contrato que abranja diversos ativos, a construção de cada ativo deve ser tratada contabilmente como um contrato separado se:

- a) tiverem sido apresentadas propostas separadas para cada ativo;
- b) cada ativo estiver sujeito à negociação separada entre contratado e contratante que resulte na oportunidade de aceitar ou rejeitar parte do contrato referente a cada ativo; e
- c) os custos e as receitas de cada ativo puderem ser identificados.

10.1.3.2 Um grupo de contratos com um ou vários contratantes deve ser tratado contabilmente como um único contrato se:

- a) o grupo de contratos for negociado em um único projeto ou pacote;

- b) os contratos forem inter-relacionados e parte de um único projeto com uma margem global de lucro; e
 - c) os contratos forem executados simultaneamente ou em uma seqüência contínua.
- 10.1.3.3 Um contrato ou seu aditamento pode prever, a critério do contratante, a construção de um ativo adicional. A construção de tal ativo deve ser tratada contabilmente como um contrato separado se:
- a) o ativo diferir, significativamente, em desenho, tecnologia ou função compreendidos no contrato original; ou
 - b) o preço do ativo for negociado sem levar em consideração o preço do contrato original.

10.1.4 RECEITA CONTRATUAL

- 10.1.4.1 A receita contratual deve compreender:
- a) a importância inicial da receita estipulada contratualmente; e
 - b) alterações contratuais, reclamações e pagamento de incentivos:
 - 1) na extensão em que seja provável que resultem em receita; e
 - 2) que possam ser quantificados com segurança.
- 10.1.4.2 A receita contratual é determinada pelo valor das importâncias recebidas e a receber.
- 10.1.4.3 A avaliação da receita contratual pode ser afetada por diversas incertezas que dependem do desfecho de eventos futuros.
- 10.1.4.4 As estimativas devem ser revisadas à medida que os eventos ocorram e as incertezas se resolvam. Portanto, o montante da receita contratual pode aumentar ou diminuir de um período para outro quando, entre outras situações, ocorrer:
- a) concordância entre o contratado e o contratante quanto a alterações contratuais ou a reclamações que aumentem ou diminuam a receita contratual num período subsequente àquele em que o contrato foi firmado;
 - b) aumento do montante da receita num contrato a preço fixo, como resultado da inclusão de cláusulas de indexação;
 - c) redução do montante da receita contratual, como resultado de penalidades por atrasos causados pelo contratado na execução do contrato; ou
 - d) aumento de receita contratual quando o contrato envolver um preço fixo por unidade produzida e houver aumento do número de unidades.
- 10.1.4.5 As alterações contratuais devem ser consideradas na receita contratual, exclusivamente, se:



- a) o contratante aprovar a alteração; e
- b) o valor da receita puder ser quantificado com segurança.

10.1.4.6 A quantificação dos valores da receita decorrente de reclamações está sujeita a um alto nível de incerteza e, muitas vezes, depende do desfecho das negociações e até avaliações subjetivas. Conseqüentemente, após negociações, as reclamações devem ser incluídas na receita contratual, exclusivamente, se:

- a) o contratante concordar com a reclamação; e
- b) o montante aceito pelo contratante puder ser quantificado com segurança.

10.1.4.7 Os incentivos devem ser incluídos na receita contratual, exclusivamente, se:

- a) o contrato estiver num estágio de execução tão avançado que permita comprovar a inexistência de incertezas de que os parâmetros especificados de desempenho serão atingidos ou ultrapassados; e
- b) o montante do incentivo puder ser quantificado com segurança.

10.1.5 CUSTOS CONTRATUAIS

10.1.5.1 Os custos contratuais devem compreender:

- a) custos diretamente relacionados com contratos específicos;
- b) custos atribuíveis aos contratos em geral e que devam ser alocados ao contrato; e
- c) outros custos, especificamente, debitáveis ao contratante, de acordo com os termos contratuais.

10.1.5.2 Os custos diretamente relacionados com um contrato específico incluem:

- a) custos de pessoal no local do empreendimento, inclusive o de supervisão;
- b) custos de materiais utilizados no empreendimento;
- c) depreciação do imobilizado utilizado na execução do contrato;
- d) custos do transporte de máquinas, equipamentos e materiais até o local do empreendimento e da sua retirada;
- e) custos referentes ao aluguel e ao arrendamento de máquinas, equipamentos e demais bens;
- f) custos de projetos, plantas, desenhos e assistência técnica diretamente relacionada com o contrato;
- g) custos estimados de retificação e garantia do serviço, inclusive custos esperados com a garantia contratual;
- h) custos com reclamações de terceiros desde que possam ser estimados.

10.1.5.3 Os custos de que trata o item anterior devem ser deduzidos de receitas supervenientes na venda de materiais excedentes, de máquinas, equi-

pamentos e outros bens após o término da execução do contrato, não incluídos na receita contratual.

- 10.1.5.4 Os custos atribuíveis aos contratos, em geral, e que devem ser alocados a contratos específicos incluem:
- a) seguros;
 - b) custos de projetos, plantas, desenhos e assistência técnica não diretamente relacionados com contratos específicos;
 - c) despesas indiretas do empreendimento.
- 10.1.5.5 Os custos de que trata o item anterior devem ser alocados por meio de métodos sistemáticos e racionais aplicados, uniformemente, a todos os custos com características similares.
- 10.1.5.6 Os custos, especificamente, atribuíveis ao contratante, de acordo com os termos do contrato, devem incluir, por exemplo, os custos gerais de administração e os custos de desenvolvimento, cujo reembolso esteja previsto no contrato.
- 10.1.5.7 Os custos e as despesas, cujo reembolso não esteja especificado no contrato, tais como as despesas de venda, os custos de pesquisa e desenvolvimento, não devem ser alocados aos contratos, em geral, ou contratos específicos.
- 10.1.5.8 Os custos contratuais incluem os custos atribuíveis a um contrato para o período desde a data em que o contrato é celebrado até o seu término. Os custos que se referem, diretamente, a um contrato e que são incorridos para sua obtenção devem também ser incluídos como parte dos custos contratuais, se puderem ser, separadamente, identificados e quantificados com segurança e, se for provável, que o contrato seja obtido.
- 10.1.5.9 Os custos que não podem ser atribuídos aos contratos, em geral, e que não podem ser alocados a contratos específicos são excluídos dos custos de contratos de construção e demonstrados como despesas operacionais. Exemplos:
- a) custos gerais e administrativos ou custos com pesquisa e desenvolvimento, sem reembolso especificado em contrato;
 - b) despesas de venda; e
 - c) depreciação de imobilizado inativo, não-utilizado em um contrato.

10.1.6 CONTABILIZAÇÃO DAS RECEITAS E DAS DESPESAS CONTRATUAIS

- 10.1.6.1 Quando o resultado final de um contrato puder ser estimado com segurança, a receita e os custos contratuais devem ser reconhecidos no resultado, levando em conta o estágio da execução do contrato na data do encerramento do período ou do exercício.
- 10.1.6.2 No caso de um contrato a preço fixo, o resultado final pode ser estimado com segurança quando atendidas às seguintes condições:



- a) a receita total do contrato puder ser quantificada com segurança;
 - b) tanto os custos contratuais quanto os adicionais para completar o contrato e o estágio de execução contratual na data do encerramento do período ou do exercício puderem ser estimados com segurança; e
 - c) os custos contratuais atribuíveis ao contrato puderem ser, claramente, identificados, de modo que os custos, efetivamente incorridos, possam ser comparados com estimativas prévias.
- 10.1.6.3 No caso de contrato por administração, o resultado final pode ser estimado com segurança se os seus custos, quer sejam, ou não, reembolsáveis, puderem ser identificados e estimados.
- 10.1.6.4 O contratado pode incorrer em custos que se referem à atividade futura do contrato. Esses custos devem ser contabilizados como ativo, desde que sua recuperação seja provável. Tais custos devem ser classificados como serviço em andamento.
- 10.1.6.5 Quando ocorrer incerteza sobre a possibilidade de cobrança de uma importância já incluída na receita contratual e já reconhecida na demonstração do resultado do exercício, a importância incobrável ou a importância cuja recuperação deixou de ser provável deve ser reconhecida como despesa e não como um ajuste da receita contratual.
- 10.1.6.6 Uma entidade dispõe de condições de fazer estimativas com segurança depois de ter celebrado um contrato que estabeleça:
- a) direitos válidos de cada parte contratante com respeito ao ativo a ser construído;
 - b) a estipulação do preço; e
 - c) a modalidade e os prazos do pagamento.
- 10.1.6.7 A entidade deve revisar e, quando necessário, modificar as estimativas da receita e dos custos contratuais de acordo com a execução do contrato.
- 10.1.6.8 As revisões de que trata o item anterior não determinam que o resultado final do contrato não possa ser estimado com segurança.
- 10.1.6.9 O estágio da execução de um contrato deve ser determinado pela entidade, por meio de técnicas que permitam mensurar o trabalho executado.
- 10.1.6.10 Dependendo da natureza do contrato, as técnicas de que trata o item anterior incluem:
- a) a proporção entre os custos contratuais incorridos com o serviço até então executado e o total dos custos contratuais estimados; ou
 - b) a proporção física entre o trabalho executado e o total da obra contratada.
- 10.1.6.11 Pagamentos escalonados e adiantamentos recebidos do contratante não devem ser reconhecidos como receitas contratuais.

- 10.1.6.12 Quando o estágio de execução for determinado com base nos custos contratuais incorridos, somente os custos que refletem o trabalho executado devem ser incluídos nos custos acumulados. Não devem ser incluídos como custos contratuais incorridos aqueles referentes à atividade contratual futura e aos pagamentos feitos a subcontratados como adiantamento por conta de serviço.
- 10.1.6.13 Quando o resultado final de um contrato não puder ser estimado com segurança:
- a) o montante da receita a ser reconhecido deve ser limitado ao montante dos custos contratuais incorridos cuja recuperação seja provável; e
 - b) os custos devem ser reconhecidos como despesa no período em que são incorridos.
- 10.1.6.14 Quando as incertezas que impedem a previsão confiável do desfecho do contrato não mais existirem, as receitas e as despesas referentes ao mesmo devem ser reconhecidas de acordo com o item 10.1.6.1.

10.1.7 CONTABILIZAÇÃO DE PREJUÍZOS ESPERADOS

- 10.1.7.1 Quando for provável que o total dos custos excederá o total da receita contratual, o prejuízo esperado deve ser reconhecido imediatamente.
- 10.1.7.2 O prejuízo referido no item anterior deve ser reconhecido independentemente:
- a) de ter ou não começado o trabalho objeto do contrato;
 - b) do estágio de execução da atividade contratual; ou
 - c) dos lucros esperados decorrentes de outros contratos que não são tratados como um único contrato de construção nos termos do item 10.1.3.2.

10.1.8 MUDANÇAS NAS ESTIMATIVAS

- 10.1.8.1 O método de reconhecimento de receitas e custos contratuais de acordo com o estágio da execução do contrato deve ser aplicado numa base cumulativa em cada exercício social sobre as estimativas correntes das receitas e dos custos contratuais.
- 10.1.8.2 O efeito de uma mudança na estimativa das receitas ou dos custos contratuais ou o efeito de uma mudança na estimativa do resultado final de um contrato deve ser reconhecido no resultado do exercício em que ocorreu a mudança.
- 10.1.8.3 As novas estimativas devem ser usadas na apuração do montante da receita e da despesa reconhecidas na demonstração do resultado do exercício no qual a mudança é feita e em exercícios subsequentes.



10.1.9 DIVULGAÇÃO

10.1.9.1 A entidade deve divulgar, em notas explicativas, no mínimo:

- a) o montante da receita contratual registrada como receita do período ou exercício;
- b) os métodos usados para determinar as receitas contratuais registradas no período ou no exercício;
- c) em relação aos contratos em andamento na data do período ou do exercício:
 - 1) a importância total dos custos incorridos e dos lucros registrados (menos prejuízos reconhecidos) até a data do período ou exercício;
 - 2) o montante dos adiantamentos recebidos;
 - 3) o montante das retenções efetuadas;
 - 4) as técnicas utilizadas para determinar o estágio da execução dos contratos em andamento;
- d) o prazo médio dos contratos em andamento, detalhados por sua natureza;
- e) as mudanças nas estimativas de custos, receitas ou resultados, as causas que as determinaram e seus efeitos nas Demonstrações Contábeis; e
- f) eventuais ganhos ou perdas contingentes relacionados aos contratos, tais como decorrentes de garantias, reclamações, penalidades ou possíveis prejuízos.

RESOLUÇÃO CFC Nº 921/01

Aprova a NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, o item: NBC T 10.2 – Arrendamento Mercantil.

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pela Portaria CFC nº 10/01, bem como o intenso auxílio desempenhado pelos profissionais que o compõem representando, além desta Entidade, o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Instituto Brasileiro de Contadores, o IBRACON – Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional, a Secretaria Federal de Controle e a Superintendência de Seguros Privados;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade elaborou o item 10.2 – Arrendamento Mercantil da NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas;

CONSIDERANDO a decisão da Câmara Técnica no Relatório nº 57, de 28 de novembro de 2001;

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.2 – Arrendamento Mercantil.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

Brasília, 13 de dezembro de 2001.

CONTADOR JOSÉ SERAFIM ABRANTES
Presidente



NBC T 10 – DOS ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS

NBC T 10.2 – ARRENDAMENTO MERCANTIL

10.2.1 DISPOSIÇÕES GERAIS

- 10.2.1.1 Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação e registro contábil dos componentes patrimoniais, e as informações mínimas a serem incluídas nas notas explicativas de entidades que operam com arrendamento mercantil, tanto como arrendatárias quanto como arrendadoras.
- 10.2.1.2 As operações de arrendamento mercantil, também conhecidas como *leasing*, são conceituadas como transações celebradas entre o proprietário de um determinado bem (arrendador), que concede o uso deste a um terceiro (arrendatário), por um determinado período contratualmente estipulado, findo o qual é facultada ao arrendatário a opção de adquirir ou devolver o bem objeto de arrendamento, ou a de prorrogar o contrato.
- 10.2.1.3 Aplicam-se às Entidades que operam com arrendamento mercantil os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade, suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.
- 10.2.1.4 O arrendamento mercantil, nesta norma denominado arrendamento, é classificado em arrendamento financeiro e operacional.
- 10.2.1.5 Classifica-se como arrendamento financeiro a modalidade em que:
- a) as contraprestações e demais pagamentos previstos no contrato, devidos pela arrendatária, são suficientes para que o arrendador recupere o custo do bem arrendado durante o prazo contratual da operação e, adicionalmente, obtenha retorno sobre os recursos investidos;
 - b) o valor residual - que é a parcela do principal, não incluída nas contraprestações a serem pagas pela arrendatária, e que serve de base para a opção de compra do bem arrendado - é significativamente inferior ao valor de mercado do bem na data da opção; e
 - c) o bem objeto de arrendamento é de tal maneira específico que somente aquele arrendatário pode utilizá-lo em sua atividade econômica.
- 10.2.1.6 Classifica-se como arrendamento operacional a modalidade que não se enquadre, ao menos, em uma das condições estabelecidas no item 10.2.1.5.

10.2.2 AVALIAÇÃO DOS COMPONENTES PATRIMONIAIS

10.2.2.1 Arrendamento Financeiro nas Entidades Arrendatárias

- 10.2.2.1.1 O valor do bem arrendado integra o imobilizado no ativo permanente, devendo ser identificado como sendo objeto de arrendamento financeiro, em contrapartida ao valor total das contraprestações e do valor residual que deve ser registrado no passivo circulante ou no exigível a longo prazo.
- 10.2.2.1.2 A depreciação desse bem deve ser consistente com a depreciação aplicável a outros ativos de natureza igual ou semelhante.
- 10.2.2.1.3 A diferença entre o valor total das contraprestações, adicionado do valor residual, e o valor do bem arrendado, de que trata o item 10.2.2.1.1, deve ser registrada como encargo financeiro a apropriar em conta retificadora das contraprestações e do valor residual.
- 10.2.2.1.4 O encargo financeiro deve ser apropriado ao resultado, em função do prazo de vencimento das contraprestações pelo critério *pro rata* dia, mediante a utilização do método exponencial, observada a competência.
- 10.2.2.1.5 O pagamento antecipado do valor residual deve ser considerado como uma contraprestação, sendo-lhe atribuído tratamento semelhante.

10.2.2.2 Arrendamento Financeiro nas Entidades Arrendadoras

- 10.2.2.2.1 O valor total, parcelado ou não das contraprestações e do valor residual – decorrentes de contrato de arrendamento financeiro – deve ser registrada como arrendamentos a receber e classificado no ativo circulante ou no realizável a longo prazo.
- 10.2.2.2.2 A diferença entre arrendamentos a receber, de que trata o item anterior, e o custo do bem arrendado devem ser registrados como renda a apropriar, em conta retificadora de arrendamentos a receber.
- 10.2.2.2.3 A renda de que trata o item anterior deve ser apropriada como receita no resultado, ao longo do período do contrato de arrendamento financeiro, mediante a utilização do método exponencial, observada a competência.

10.2.2.3 Arrendamento Operacional nas Entidades Arrendatárias

- 10.2.2.3.1 As operações de arrendamento operacional, por serem a modalidade em que o bem arrendado proporciona a utilização dos serviços sem que haja comprometimento futuro de opção de compra - caracterizando-se, essencialmente, como uma operação de aluguel - não devem integrar as contas do balanço patrimonial.
- 10.2.2.3.2 As obrigações decorrentes do contrato de arrendamento operacional não devem integrar as contas do passivo circulante ou exigível a longo prazo, exceto pela parcela devida no mês.
- 10.2.2.3.3 As despesas devem ser reconhecidas no resultado pelo critério *pro*



rata dia, em função da data de vencimento das contraprestações, mediante a utilização do método linear, observada a competência.

10.2.2.4 Arrendamento Operacional nas Entidades Arrendadoras

- 10.2.2.4.1 Os bens objeto de arrendamento operacional devem ser registrados em conta específica do ativo imobilizado.
- 10.2.2.4.2 As despesas com depreciações devem ser apropriadas mensalmente no resultado, em contrapartida à conta específica de depreciação acumulada do ativo imobilizado.
- 10.2.2.4.3 Os contratos de arrendamento operacional não devem ser objeto de inclusão nas contas patrimoniais, devendo ser controlados em contas de compensação.
- 10.2.2.4.4 A renda das contraprestações de arrendamento operacional deve ser apropriada como receita no resultado, ao longo do período do contrato de arrendamento operacional, mediante a utilização do método linear, observada a competência.
- 10.2.2.4.5 As parcelas das contraprestações de arrendamento operacional em atraso, cuja contrapartida foi contabilizada em resultado, devem estar classificadas no ativo circulante.

10.2.3 Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis

10.2.3.1 Arrendamento Financeiro nas Entidades Arrendatárias

- 10.2.3.1.1 As demonstrações contábeis da arrendatária devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, no mínimo, as seguintes informações:
 - a) características gerais dos contratos de arrendamento financeiro;
 - b) valor bruto dos ativos registrados em contratos de arrendamento financeiro, suas respectivas depreciações, conforme a natureza dos bens arrendados; e
 - c) contraprestações e valores residuais a pagar, decorrentes de contratos de arrendamento financeiro nos próximos exercícios.

10.2.3.2 Arrendamento Financeiro nas Entidades Arrendadoras

- 10.2.3.2.1 As demonstrações contábeis da arrendadora devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, no mínimo, as seguintes informações:
 - a) características gerais dos contratos de arrendamento financeiro;
 - b) total das contraprestações a serem recebidas nos próximos exercícios;
 - c) total da receita auferida no período, por natureza dos contratos de arrendamento financeiro; e

- d) provisões para perdas em operações de arrendamento financeiro.

10.2.3.3 Arrendamento Operacional nas Entidades Arrendatárias

10.2.3.3.1 As demonstrações contábeis da arrendatária devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, no mínimo, as seguintes informações:

- a) características gerais dos contratos de arrendamento operacional, incluindo prazo, natureza do bem arrendado, condições, garantias, valor mensal da contraprestação e eventual critério de reajustamento;
- b) total das contraprestações a pagar nos próximos exercícios;
- c) existência ou não de cláusula de opção de compra e, na hipótese positiva, critérios para sua fixação; e
- d) despesas com manutenção e outros encargos devidos em razão do contrato de arrendamento operacional.

10.2.3.4 Arrendamento Operacional nas Entidades Arrendadoras

10.2.3.4.1 As demonstrações contábeis da arrendadora devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, no mínimo, as seguintes informações:

- a) características gerais dos contratos de arrendamento operacional, segregando, por natureza, os bens arrendados, incluindo prazo, quantidade e montantes dos contratos;
- b) total das contraprestações a serem recebidas nos próximos exercícios; e
- c) existência ou não de cláusula de opção de compra ou renovação e sua representatividade, em relação ao valor dos arrendamentos a receber.



RESOLUÇÃO CFC Nº 913/01

Aprova a NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, o item 10.3 – Consórcio de Vendas.

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras e procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pela Portaria CFC nº 10/01, bem como o intenso auxílio desempenhado pelos profissionais que o compõem, representando, além desta Entidade, o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Instituto Brasileiro de Contadores, o IBRACON – Instituto Nacional do Seguro Social, o Ministério da Educação, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional, a Secretaria Federal de Controle e a Superintendência de Seguros Privados;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade elaborou o item 10.3 – Consórcio de Vendas da NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas;

CONSIDERANDO a decisão da Câmara Técnica no Relatório nº 50, de 19 de setembro de 2001,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.3 – Consórcio de Vendas.

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

Brasília, 9 de outubro de 2001.

CONTADOR JOSÉ SERAFIM ABRANTES
Presidente

NBC T 10 – DOS ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS

NBC T 10.3 – CONSÓRCIO DE VENDAS

10.3.1 DISPOSIÇÕES GERAIS

- 10.3.1.1 Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação de registros contábeis e da estruturação das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas para os grupos de consórcio de vendas e suas administradoras.
- 10.3.1.2 Grupo de consórcio de vendas é a reunião de pessoas físicas e/ ou jurídicas, promovida por administradora, com a finalidade de propiciar a seus integrantes a aquisição de bem, conjunto de bens ou serviços, por meio de autofinanciamento.
- 10.3.1.3 O grupo de consórcio de vendas é constituído na data da realização da primeira assembléia geral ordinária, por consorciados reunidos pela administradora, com prazo de duração e objetivos previamente estabelecidos.
- 10.3.1.4 Consorciado é a pessoa física ou jurídica que integra o grupo como titular de quota numericamente identificada, e que assume a obrigação de contribuir para a aquisição do bem ou do serviço, objeto do consórcio de vendas.
- 10.3.1.5 Administradora de consórcios é a prestadora de serviços, com a função de gerir os negócios do grupo de consórcio de vendas, nos termos do contrato.
- 10.3.1.6 Cada grupo de consórcio de vendas é autônomo, possuindo patrimônio próprio que não se confunde com o da administradora nem com os patrimônios dos demais grupos por ela administrados.
- 10.3.1.7 Aplicam-se aos grupos de consórcio de vendas e suas administradoras os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade, suas Interpretações Técnicas e seus Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

10.3.2 PROCEDIMENTOS ESPECÍFICOS DA ADMINISTRADORA DE CONSÓRCIO

- 10.3.2.1 A taxa de adesão deve ser contabilizada:
- a) em conta de passivo da administradora, quando recebida antes da assembléia de constituição do grupo de consórcio de vendas, e apropriada como receita na data da sua constituição; e
 - b) em conta de receita, quando recebida após a constituição do grupo de consórcio de vendas.



- 10.3.2.2 As comissões sobre vendas de quotas de consórcio devem ser apropriadas como despesas quando da realização da venda.
- 10.3.2.3 A taxa de administração dos grupos de consórcio de vendas deve ser apropriada como receita pela administradora, sendo as parcelas recebidas antecipadamente e apropriadas como receita nos meses em que seriam exigidas, caso não houvessem sido antecipadas.
- 10.3.2.4 As notas explicativas relativas aos grupos de consórcio devem incluir, pelo menos, as seguintes informações:
 - a) quantidade de grupos administrados;
 - b) bens ou serviços entregues no período e totais;
 - c) taxa de inadimplência;
 - d) quantidade de consorciados ativos, bem como desistentes e excluídos, no período, e totais; e
 - e) quantidade de bens ou serviços pendentes de entrega na data-base.

10.3.3 PROCEDIMENTOS ESPECÍFICOS PARA GRUPOS DE CONSÓRCIO

- 10.3.3.1 Para cada grupo de consórcio de vendas, a administradora deve elaborar, exclusivamente, o Balanço Patrimonial e a Demonstração das Variações nas Disponibilidades do Grupo.
- 10.3.3.2 O Balanço Patrimonial deve representar a posição patrimonial e financeira de cada grupo de consórcio de vendas e conter, pelo menos, os seguintes grupos, segundo sua expressão qualitativa:
 - a) Ativo Circulante;
 - b) Passivo Circulante; e
 - c) Patrimônio Líquido.
- 10.3.3.3 O Ativo Circulante compreende:
 - a) Disponível: são os recursos financeiros que se encontram à disposição imediata do grupo de consórcio de vendas, compreendendo os meios de pagamento em moeda, depósitos à vista e os títulos de liquidez imediata;
 - b) Créditos: são os valores a receber por venda de bens e serviços, cheques e outros valores a receber e contribuições a receber em atraso e ajuizadas;
 - c) Outros Valores e Bens: são os bens apreendidos de consorciados inadimplentes.
- 10.3.3.4 O Passivo Circulante compreende os recursos a devolver a consorciados desligados e outras obrigações.
- 10.3.3.5 O Patrimônio Líquido inclui os Recursos Coletados que abrangem as contribuições recebidas para a aquisição de bens e serviços, taxa de

- administração, contribuições ao fundo de reserva, rendimentos de aplicações financeiras e outros recursos coletados.
- 10.3.3.6 O Patrimônio Líquido exclui os Recursos Utilizados, que são aqueles empregados na aquisição de bens e serviços, pagamento de taxa de administração, devolução a consorciados desligados, valores rateados e outros recursos utilizados.
- 10.3.3.7 A Demonstração das Variações nas Disponibilidades do Grupo deve representar as disponibilidades mensais do grupo de consórcio de vendas e conter os seguintes dados:
- a) disponibilidades no início do mês;
 - b) recursos coletados no mês;
 - c) recursos utilizados no mês; e
 - d) disponibilidades no final do mês.
- 10.3.3.8 Com base nas demonstrações individualizadas, a administradora deve elaborar Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações nas Disponibilidades do Grupo de forma consolidada, de todos os grupos por ela administrados.
- 10.3.3.9 Esta norma se aplica às demonstrações contábeis relativas aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2002, sendo incentivada sua aplicação imediata.



RESOLUÇÃO CFC Nº 837/99

Aprova a NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, o item 10.4 – Fundações.

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a constante evolução e a crescente importância da auditoria exigem atualização e aprimoramento das normas endereçadas a sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelas Portarias CFC nos 13, 25, 26, 27, 30, 34, 42, 43 e 44/98;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, atendendo ao que está disposto na Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou o item NBC T 10.4 – Fundações, da NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central de Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores, o Ministério da Educação e do Desporto, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade, assim discriminada: NBC T 10.4 – Fundações.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

Brasília, 22 de fevereiro de 1999.

CONTADOR JOSÉ SERAFIM ABRANTES
Presidente

NBC T 10 – DOS ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS

NBC T 10.4 – FUNDAÇÕES

10.4.1 DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

- 10.4.1.1 Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro contábil e de estruturação das demonstrações contábeis das Fundações. Estas são organizações destinadas a fins de interesse coletivo (art. 11 da Lei de Introdução ao Código Civil e art. 16 e outros do Código Civil) e podem ser “fundação pública de natureza jurídica de direito público” ou “pessoas jurídicas de direito privado”. São compostas por uma coletividade humana organizada, e, como tais, são entidades econômicas, com existência distinta de cada um dos indivíduos ou entidades que as compõem, com capacidade jurídica para exercer direitos e obrigações patrimoniais, econômicos e financeiros.
- 10.4.1.2 Aplicam-se às Fundações os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como, com as alterações tratadas nos itens 10.4.5.1, 10.4.5.2, 10.4.6.1, 10.4.6.2 e 10.4.7.1, todas as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

10.4.2 DO REGISTRO CONTÁBIL

- 10.4.2.1 As Fundações devem constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas com base em estimativas de seus prováveis valores de realização e baixar os prescritos, incobráveis e anistiados.
- 10.4.2.2 As doações e contribuições para custeio são contabilizadas em conta de receita. As doações e subvenções patrimoniais são contabilizadas no patrimônio social.
- 10.4.2.3 As receitas de doações e contribuições para custeio são consideradas realizadas quando da emissão de nota de empenho ou da comunicação dos doadores, conforme o caso, devendo ser apropriadas, em bases mensais, de acordo com os períodos a serem beneficiados, quando estes forem identificáveis.

10.4.3 DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

- 10.4.3.1 As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas Fundações são as seguintes, determinadas pela NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.



10.4.4 DO BALANÇO PATRIMONIAL

- 10.4.4.1 O Balanço Patrimonial das Fundações deve evidenciar os componentes patrimoniais que lhe são pertinentes, de modo a possibilitar aos seus usuários a adequada interpretação da sua posição patrimonial e financeira.
- 10.4.4.2 A conta Capital (item 3.2.2.12 I) será substituída pela conta Patrimônio Social, e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados (item 3.2.2.12 III) pela conta Superávits ou Déficits Acumulados.

10.4.5 DA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO

- 10.4.5.1 A denominação da Demonstração do Resultado (item 3.3 da NBC T 3) é alterada para Demonstração do *Superávit* ou *Déficit*, a qual deve evidenciar a composição do resultado de um determinado período. Além dessa alteração, a NBC T 3 é aplicada substituindo a palavra *resultado* dos itens 3.3.2.3 d, 3.3.2.3 g e 3.3.2.3 m, pela expressão *superávit* ou *déficit*.
- 10.4.5.2 A demonstração do resultado deve evidenciar, de forma segregada, as contas de receitas e despesas; estas, quando identificáveis, por tipo de atividade.

10.4.6 DA DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

- 10.4.6.1 A denominação Da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (item 3.5 da NBC T 3) é alterada para Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, que deve evidenciar, num determinado período, a movimentação das contas que integram o seu patrimônio. Além dessa alteração, a NBC T 3 é aplicada com a substituição da palavra *lucros*, dos itens 3.5.2.1 c, 3.5.2.1.f e 3.5.2.1.h, pela palavra *superávit*; e a palavra *prejuízo*, do item 3.5.2.1 i, pela palavra *déficit*.
- 10.4.6.2 As Fundações estão dispensadas da elaboração da Demonstração de *Lucros* ou *Prejuízos Acumulados* (NBC T 3.4), por estar incluída na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social.

10.4.7 DA DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS

- 10.4.7.1 Na Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (item 3.6 da NBC T 3), a palavra *resultado* do item 3.6.2.1, a, é substituída pela expressão *superávit* ou *déficit*.

10.4.8 DA DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

- 10.4.8.1 A divulgação das demonstrações contábeis deve obedecer à NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.

10.4.9 DAS NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

10.4.9.1 As notas explicativas devem incluir informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social, tais como:

- a) as principais atividades desenvolvidas pela Fundação;
- b) as principais práticas contábeis adotadas;
- c) os investimentos relevantes efetuados no período e os anteriormente existentes;
- d) a origem e a natureza das principais doações e outros recursos de valor significativo;
- e) os detalhes dos financiamentos a longo prazo; e
- f) os detalhes das contingências na data do encerramento do exercício e dos prováveis efeitos futuros.



RESOLUÇÃO CFC Nº 963/03

Aprova a NBC T 10.5 – Entidades Imobiliárias.

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, atendendo ao que está disposto no artigo 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou o item NBC T 10.5 – Entidades Imobiliárias da NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas;

CONSIDERANDO que por tratar-se de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação e do Desporto, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados;

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 10.5 – Entidades Imobiliárias.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 2004, sendo encorajada sua aplicação antecipada.

Brasília, 16 de maio de 2003.

CONTADOR ALCEDINO GOMES BARBOSA
Presidente

NBC T 10 – DOS ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS

NBC T 10.5 – ENTIDADES IMOBILIÁRIAS

10.5.1 DISPOSIÇÕES GERAIS

- 10.5.1.1 Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro das variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas para as entidades imobiliárias.
- 10.5.1.2 Entidades imobiliárias são aquelas que têm como objeto uma ou mais das seguintes atividades, exercidas em parceria ou não:
- a) compra e venda de direitos reais sobre imóveis;
 - b) incorporação em terreno próprio ou em terreno de terceiros;
 - c) loteamento de terrenos em áreas próprias ou em áreas de terceiros;
 - d) intermediação na compra ou venda de direitos reais sobre imóveis;
 - e) administração de imóveis; e
 - f) locação de imóveis.
- 10.5.1.3 Aplicam-se às entidades imobiliárias os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e as suas Interpretações e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

10.5.2 REGISTRO CONTÁBIL

- 10.5.2.1 As receitas, custos e despesas devem ser reconhecidos mensalmente, respeitando, em especial, os Princípios da Oportunidade e da Competência.
- 10.5.2.2 Nas atividades de compra e venda de direitos reais sobre imóveis, a receita deve ser reconhecida no momento da assinatura do título translativo (instrumento público ou particular de compra e venda), independentemente do recebimento do valor contratado.
- 10.5.2.2.1 Aplica-se o mesmo critério de reconhecimento de receita para as atividades **b** e **c** do item 10.5.1.2, desde que a venda seja efetuada após a conclusão das obras.
- 10.5.2.3 Na ocorrência de cláusula suspensiva do título translativo, que condicione a sua efetivação a algum fator externo relevante, a receita só deve ser reconhecida quando da eliminação daquele fator condicionante.
- 10.5.2.4 Os recebimentos ocorridos antes do momento determinado por esta norma, para o reconhecimento da receita, devem ser registrados como adiantamentos de clientes, no passivo circulante ou exigível a longo prazo.



10.5.2.5 Nas vendas de unidades imobiliárias em fase de construção, mesmo não iniciadas, ou de unidades de loteamento com obras de infraestrutura em andamento, de que tratam as alíneas **b** e **c** do item 10.5.1.2, a receita deve ser reconhecida pela produção, como se aplica nos contratos de longo prazo para o fornecimento de bens ou serviços, observando-se o disposto nos subitens 10.5.2.3 e 10.5.2.4, e de acordo com as seguintes regras:

- a) os custos compreendem os descritos no subitem 10.5.2.7;
- b) deve ser encontrada a proporção dos custos incorridos até o momento da apuração, em relação ao custo total previsto até a conclusão da obra;
- c) o custo total previsto até a conclusão da obra deve compreender os custos incorridos até o momento da apuração, e os custos orçados e contratados a serem incorridos a partir daquele momento;
- d) a proporção apurada na letra **b** deve ser aplicada ao preço de venda, em conformidade com o contrato;
- e) a receita a ser reconhecida deve compreender o valor encontrado na letra **d**, deduzido do total das receitas já reconhecidas nos períodos anteriores, relativas à unidade vendida;
- f) o custo do imóvel vendido, a ser confrontado com a receita apurada na letra **e**, para fins do subitem 10.5.2.6, deve compreender somente os custos registrados no período de apuração daquela receita;
- g) a contrapartida da receita reconhecida no período deve ser uma conta apropriada do ativo circulante ou realizável a longo prazo; e
- h) os recebimentos superiores ao saldo dos créditos a receber, conforme a letra **g**, devem ser registrados no passivo circulante ou no exigível a longo prazo, como adiantamento de clientes.

10.5.2.6 Os custos e as despesas incorridos, diretamente associados, devem ser registrados simultaneamente com as respectivas receitas, tais como:

- a) impostos, contribuições e taxas incidentes sobre a receita;
- b) comissões; e
- c) custo do imóvel vendido.

10.5.2.7 O custo do imóvel compreende todos os gastos incorridos para a sua obtenção, independentemente de pagamento, e abrange:

- a) preço do terreno, inclusive gastos necessários à sua aquisição e regularização;
- b) custo dos projetos;

- c) custos diretos e indiretos relacionados à construção, inclusive aqueles de preparação do terreno e canteiro de obras;
 - d) impostos, taxas e contribuições envolvendo o empreendimento; e
 - e) encargos financeiros diretamente associados ao financiamento da construção.
- 10.5.2.8 Na atividade de intermediação, na compra ou na venda de direitos reais sobre imóveis, de que trata o item 10.5.1.2, letra **d**, a receita deve ser reconhecida no momento da assinatura do título translativo, e deve corresponder ao valor da comissão de corretagem obtida naquela transação, independentemente do recebimento do valor contratado.
- 10.5.2.9 Nas atividades de administração e locação de imóveis, de que tratam as letras **e** e **f** do item 10.5.1.2, a receita deve ser reconhecida no período a que se refere o esforço de administrar o bem, ou de colocá-lo à disposição do locatário, e deve compreender o valor da taxa de administração ou do aluguel, independentemente do recebimento do valor contratado.
- 10.5.2.10 As atividades imobiliárias, quando exercidas em parcerias, devem ser registradas em contas próprias.

10.5.3 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

- 10.5.3.1 As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas entidades imobiliárias são as determinadas pela NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis.
- 10.5.3.2 As demonstrações contábeis das entidades imobiliárias devem ser divulgadas de acordo com a NBC T 6 e conter, adicionalmente, as seguintes informações:
- a) metodologia adotada para o reconhecimento de receitas e custos dos contratos dos empreendimentos imobiliários em execução;
 - b) valores de custos e receitas orçados e realizados, e dos adiantamentos dos empreendimentos imobiliários em execução;
 - c) características relevantes das parcerias dos empreendimentos imobiliários em execução; e
 - d) eventuais divergências com esta Norma, de critérios contábeis decorrentes de disposições legais ou regulamentares, devem ser evidenciadas em quadro complementar, quantificando os efeitos no ativo, passivo, patrimônio líquido e resultados.



RESOLUÇÃO CFC Nº 956/03

Aprova a NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, o item 10.6 – Entidades Hoteleiras.

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pela Portaria CFC nº 10/01, bem como o intenso auxílio desempenhado pelos profissionais que o compõem, representando, além desta Entidade, o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores, o Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional, a Secretaria Federal de Controle e a Superintendência de Seguros Privados;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade elaborou o item 10.6 – Entidades Hoteleiras da NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas;

CONSIDERANDO a decisão da Câmara Técnica no Relatório nº 8, de 20 de fevereiro de 2003,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.6 – Entidades Hoteleiras.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

Brasília, 21 de fevereiro de 2003.

CONTADOR ALCEDINO GOMES BARBOSA

Presidente

NBC T 10 – DOS ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS

NBC T 10.6 – ENTIDADES HOTELEIRAS

10.6.1 Disposições Gerais

- 10.6.1.1 Esta Norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro dos componentes e variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem divulgadas em nota explicativa das entidades hoteleiras.
- 10.6.1.2 As entidades hoteleiras são prestadoras de serviços cujas atividades principais são: hospedagem, lavanderia, comunicações, alimentação de copa, de restaurante e bar, além de outras como lazer, turismo, aluguel de equipamentos, de salas de reuniões e de auditórios para eventos, bem como do aluguel de suas instalações para outras finalidades específicas.
- 10.6.1.3 As entidades hoteleiras podem assumir diversas formas ou denominações, tais como hotéis, pousadas, *flats*, *spas*, motéis, dormitórios, hospedarias e albergues, dentre outras.
- 10.6.1.4 Aplicam-se às entidades hoteleiras os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

10.6.2 Do Registro Contábil

- 10.6.2.1 O registro dos atos e fatos administrativos nas entidades hoteleiras deve ser mantido com base em plano de contas específico, que contemple as receitas, os custos e despesas por tipo de serviço ou por unidade operacional, levando-se em consideração a relevância da informação.
- 10.6.2.2 As diárias e os consumos realizados pelos hóspedes ou outros clientes, inclusive administradoras de cartões de crédito e agências de turismo, controlados e acumulados pela entidade, ainda não recebidos, devem ser registrados contabilmente numa conta do ativo circulante.
- 10.6.2.3 Os adiantamentos de agências e operadoras de turismo e de clientes para a confirmação de reservas devem ser registrados em conta do passivo circulante.
- 10.6.2.4 Os custos de café da manhã, refeições e outros serviços, quando incluídos no valor da diária, devem ser apropriados aos custos de hospedagem.
- 10.6.2.5 As comissões cobradas pelas agências de viagens e outras entidades desse tipo devem ser registradas simultaneamente com a respectiva receita.



10.6.2.6 Os gastos e recuperações com o fornecimento de bens ou serviços aos funcionários - tais como alimentação, uniformes, lavagem de roupa e estada - devem ser registrados em contas específicas de custo ou despesa.

10.6.3 Da Avaliação e Registro dos Utensílios, Mercadorias e Materiais de Consumo

10.6.3.1 Os utensílios, mercadorias e materiais de consumo, inclusive aqueles pertencentes ao rol das guarnições de cama, banho e mesa de restaurante e bar, necessários ao funcionamento da entidade, devem ser registrados em contas individualizadas de estoques, do grupo do circulante. Os utensílios de vida útil superior a um ano devem ser registrados no imobilizado, deduzido da respectiva depreciação.

10.6.3.2 Os utensílios, as mercadorias e os materiais de consumo, requisitados dos estoques para uso, devem ser registrados como despesas ou custos, na medida em que ocorrerem as saídas dos estoques.

10.6.4 Das Demonstrações Contábeis

10.6.4.1 As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas entidades hoteleiras são as determinadas pela NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis, e a sua divulgação pela NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.

RESOLUÇÃO CFC Nº 920/01

Aprova a NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, o item: NBC T 10.8 – Entidades Cooperativas.

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pela Portaria CFC nº 10/01, bem como o intenso auxílio desempenhado pelos profissionais que o compõem representando, além desta Entidade, o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores, o Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional, a Secretaria Federal de Controle e a Superintendência de Seguros Privados;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade elaborou o item 10.8 – Entidades Cooperativas da NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.8 – Entidades Cooperativas.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

Brasília, 19 de dezembro de 2001.

CONTADOR JOSÉ SERAFIM ABRANTES
Presidente



NBC T 10 – DOS ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS

NBC T 10.8 – ENTIDADES COOPERATIVAS

10.8.1 DISPOSIÇÕES GERAIS

- 10.8.1.1 Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro das variações patrimoniais e de estrutura das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem incluídas em notas explicativas para as Entidades Cooperativas, exceto as que operam Plano Privado de Assistência à Saúde, conforme definido em Lei.
- 10.8.1.2 Entidades Cooperativas são aquelas que exercem as atividades na forma de lei específica, por meio de atos cooperativos, que se traduzem na prestação de serviços diretos aos seus associados, sem objetivo de lucro, para obterem em comum melhores resultados para cada um deles em particular. Identificam-se de acordo com o objeto ou pela natureza das atividades desenvolvidas por elas, ou por seus associados.
- 10.8.1.3 Aplicam-se às Entidades Cooperativas os Princípios Fundamentais de Contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade, especialmente a NBC T 2 e a NBC T 4, com as alterações tratadas nos itens 10.8.5.1, 10.8.6.1 e 10.8.7.1, bem como todas as suas Interpretações e os Comunicados Técnicos editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.
- 10.8.1.4 A movimentação econômico-financeira decorrente do ato cooperativo, na forma disposta no estatuto social, é definida contabilmente como ingressos e dispêndios (conforme definido em lei). Aquela originada do ato não-cooperativo é definida como receitas, custos e despesas.
- 10.8.1.4.1 As receitas e os ganhos, assim definidos no item 3.3.2.1, *a*, da NBC T 3.3, bem como as demais rendas e rendimentos, nesta norma ficam denominados de ingressos.
- 10.8.1.4.2 Os custos dos produtos ou mercadorias fornecidos (vendidos) e dos serviços prestados, as despesas, os encargos e as perdas, pagos ou incorridos, assim definidos no item 3.3.2.1, *b*, da NBC T 3.3, ficam denominados dispêndios.
- 10.8.1.5 O exercício social das Entidades Cooperativas é fixado em seus estatutos sociais.
- 10.8.1.6 O capital social das Entidades Cooperativas é formado por quotas-partes, que devem ser registradas de forma individualizada por se tratar de sociedade de pessoas, segregando o capital subscrito e o capital a integralizar, podendo, para tanto, ser utilizados registros auxiliares.
- 10.8.1.7 Nas Entidades Cooperativas, a conta Capital Social é movimentada por:

- a) livre adesão do associado, quando de sua admissão, pelo valor das quotas-partes fixado no estatuto social;
 - b) subscrição de novas quotas-partes, pela retenção estatutária sobre a produção ou serviço, pela capitalização de sobras e pela incorporação de reservas, exceto as indivisíveis previstas em lei e aquelas do item 10.8.2.12 desta norma;
 - c) retirada do associado, por demissão, eliminação ou exclusão.
- 10.8.1.8 As sobras do exercício, após as destinações legais e estatutárias, devem ser postas à disposição da Assembléia Geral para deliberação e, da mesma forma, as perdas líquidas, quando a reserva legal é insuficiente para sua cobertura, serão rateadas entre os associados da forma estabelecida no estatuto social, não devendo haver saldo pendente ou acumulado de exercício anterior.
- 10.8.1.9 As Entidades Cooperativas devem distribuir as sobras líquidas aos seus associados de acordo com a produção de bens ou serviços por eles entregues, em função do volume de fornecimento de bens de consumo e insumos, dentro do exercício social, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral.
- 10.8.1.10 A responsabilidade do associado, para fins de rateio dos dispêndios, perdura para os demitidos, eliminados ou excluídos, até quando aprovadas as contas do exercício social em que se deu o desligamento. Em caso de sobras ou perdas, aplicam-se as mesmas condições.
- 10.8.1.11 Os elementos do patrimônio das Entidades Cooperativas serão atualizados monetariamente na forma prevista na Resolução CFC nº 900, de 22 de março de 2001, e legislações posteriores.
- 10.8.1.12 Os fundos previstos na legislação ou nos estatutos sociais, nesta norma, são denominados Reservas.

10.8.2 DO REGISTRO CONTÁBIL

- 10.8.2.1 A escrituração contábil é obrigatória.
- 10.8.2.2 Os investimentos em Entidades Cooperativas de qualquer grau devem ser avaliados pelo custo de aquisição.
- 10.8.2.3 Os investimentos em Entidades não-Cooperativas devem ser avaliados na forma estabelecida pela NBC T 4.
- 10.8.2.4 O resultado decorrente de investimento relevante em Entidades não-Cooperativas deve ser demonstrado em conta específica.
- 10.8.2.5 O resultado decorrente de recursos aplicados para complementar as atividades da Entidade Cooperativa deve ser apropriado contabilmente por atividade ou negócio a que estiver relacionado.
- 10.8.2.6 O resultado líquido decorrente do ato não-cooperativo, quando positivo,



deve ser destinado para a Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social, não podendo ser objeto de rateio entre os associados. Quando negativo, deve ser levado à Reserva Legal e, se insuficiente sua cobertura, será rateado entre os associados.

10.8.2.7 As perdas apuradas no exercício, não-cobertas pela Reserva Legal, serão rateadas entre os associados, conforme disposições estatutárias e legais, e registradas individualmente em contas do Ativo, após deliberação da Assembléia Geral.

10.8.2.7.1 Enquanto não houver deliberação da Assembléia Geral pela reposição das perdas apuradas, estas devem ser debitadas no Patrimônio Líquido, na conta de Perdas Não Cobertas pelos Cooperados.

Retificação conforme publicação no DOU, em 18/02/05: onde se lê: “Não havendo deliberação...”, leia-se “Enquanto não houver deliberação...”

10.8.2.8 Os dispêndios de Assistência Técnica Educacional e Social serão registradas em contas de resultados e poderão ser absorvidas pela Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social, em cada período de apuração.

Retificação conforme publicação no DOU, em 18/02/05: no item 10.8.2.8, onde se lê: “As despesas de Assistência...”, leia-se “Os dispêndios de Assistência...”

10.8.2.9 Os ajustes de exercícios anteriores devem ser apresentados como conta destacada no Patrimônio Líquido, que será submetida à deliberação da Assembléia Geral.

10.8.2.10 As provisões e as contingências serão registradas em conta de resultado e, em contrapartida, no Passivo.

10.8.2.11 As provisões constituídas por Entidades Cooperativas específicas, destinadas a garantir ativos ou riscos de operações, deverão ser registradas em conta de Passivo.

10.8.2.12 As Reservas de Incentivos Fiscais e Reavaliação são consideradas indivisíveis.

10.8.3 DO BALANÇO PATRIMONIAL

10.8.3.1 O Balanço Patrimonial das Entidades Cooperativas deve evidenciar os componentes patrimoniais, de modo a possibilitar aos seus usuários a adequada interpretação das suas posições patrimonial e financeira, comparativamente com o exercício anterior.

10.8.3.2 A conta Capital, item 3.2.2.12, I, da NBC T 3.2, será denominada Capital Social.

10.8.3.3 A conta Lucros ou Prejuízos Acumulados, item 3.2.2.12, III, da NBC T 3.2, será denominada Sobras ou Perdas à Disposição da Assembléia Geral.

10.8.4 DA DEMONSTRAÇÃO DE SOBRAS OU PERDAS

10.8.4.1 A denominação da Demonstração do Resultado da NBC T 3.3 é alterada para Demonstração de Sobras ou Perdas, a qual deve evidenciar, separadamente, a composição do resultado de determinado período, considerando os ingressos diminuídos dos dispêndios do ato cooperativo, e das receitas, custos e despesas do ato não-cooperativo, demonstrados segregadamente por produtos, serviços e atividades desenvolvidas pela Entidade Cooperativa.

10.8.5 DA DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

10.8.5.1 Na elaboração desta demonstração, serão observadas as disposições da NBC T 3.5 e a terminologia própria aplicável às Entidades Cooperativas, dispensada a elaboração da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados – NBC T 3.4.

10.8.6 DA DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS

10.8.6.1 Na elaboração desta demonstração serão observadas as disposições da NBC T 3.6 e a terminologia própria aplicável às Entidades Cooperativas.

10.8.7 DA DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

10.8.7.1 A divulgação das demonstrações contábeis deve obedecer à NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.

10.8.7.2 As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:

- a) contexto operacional da Entidade Cooperativa;
- b) as principais atividades desenvolvidas pela Entidades Cooperativa;
- c) forma de apresentação das demonstrações contábeis;
- d) principais práticas contábeis adotadas;
- e) apresentação analítica dos principais grupos de contas, quando não apresentados no balanço patrimonial;
- f) investimentos relevantes, contendo o nome da entidade investida, número e tipo de ações/quotas, percentual de participação no capital, valor do Patrimônio Líquido, data-base da avaliação, resultado apurado por ela no exercício, provisão para perdas sobre os investimentos e, quando da existência de ágio e/ou deságio, valor envolvido, fundamento e critério de amortização;
- g) saldos (ativos e passivos) e transações (receitas e despesas) com partes relacionadas que não sejam associados, com desdobramento conforme a natureza das operações;



- h) composição do imobilizado e diferido, valores respectivos das depreciações, amortizações e exaustões acumuladas, taxas adotadas e montantes do período;
- i) composição dos tipos de empréstimos, financiamentos, montantes a vencer a longo prazo, taxas, garantias e principais cláusulas contratuais restritivas;
- j) contingências existentes, com especificação de sua natureza, estimativa de valores e situação quanto ao seu possível desfecho;
- k) composição da conta Capital Social, com número de associados existentes na data do encerramento do exercício e valor da quota-parte;
- l) discriminação das reservas, detalhando sua natureza e finalidade;
- m) mudanças de critérios e práticas contábeis que interfiram na avaliação do patrimônio da Entidade Cooperativa, destacando seus efeitos;
- n) composição, forma e prazo de realização das perdas registradas no Ativo (item 10.8.2.7); e
- o) eventos subseqüentes.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.013/05

Aprova a NBC T 10.8 – IT 1 – Entidades Cooperativas

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Estudo para definir as Interpretações Técnicas da NBC T 10.8 – Entidades Cooperativas e NBC T 10.9 – Entidades Financeiras, no que diz respeito a Cooperativas de Crédito, instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, atendendo ao que está disposto no art. 1º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou a NBC T 10.8 – IT 01 – Entidades Cooperativas.

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil (Bacen), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 10.8 – IT 1 – Entidades Cooperativas.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

Brasília, 21 de janeiro de 2005.

CONTADOR JOSÉ MARTONIO ALVES COELHO
Presidente



INTERPRETAÇÃO TÉCNICA NBC T 10.8 – IT 1

– ENTIDADES COOPERATIVAS

Esta Interpretação Técnica (IT) visa esclarecer critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro das variações patrimoniais e de estrutura das Demonstrações Contábeis e de informações mínimas a serem incluídas em notas explicativas, relativas à NBC T 10.8 – Entidades Cooperativas.

ATOS COOPERATIVOS E NÃO-COOPERATIVOS

- 1 O item 10.8.1.4 e os seus subitens da NBC T 10.8 estabelecem:
 - “10.8.1.4 A movimentação econômico-financeira decorrente do ato cooperativo, na forma disposta no estatuto social, é definida contabilmente como ingressos e dispêndios (conforme definido em lei). Aquela originada do ato não-cooperativo é definida como receitas, custos e despesas.
 - 10.8.1.4.1 As receitas e os ganhos, assim definidos no item 3.3.2.1, a, da NBC T 3.3, bem como as demais rendas e rendimentos, nesta norma, ficam denominados de ingressos.
 - 10.8.1.4.2 Os custos dos produtos ou mercadorias fornecidos (vendidos) e dos serviços prestados, as despesas, os encargos e as perdas, pagos ou incorridos, assim definidos no item 3.3.2.1, b, da NBC T 3.3, ficam denominados dispêndios.”
- 2 As movimentações econômico-financeiras decorrentes das atividades econômicas desenvolvidas pelas entidades cooperativas, em observância a leis e regulamentações específicas, bem como ao Princípio da Competência, compõem, obrigatoriamente, a Demonstração de Sobras ou Perdas e devem ter o seguinte tratamento contábil:
 - a) aquelas decorrentes dos atos cooperativos, praticados na forma prevista no estatuto social, denominadas como receitas e despesas na NBC T 3.3 e legislação aplicável, inclusive a emitida por órgãos reguladores, são denominadas, respectivamente, como “ingressos” (receitas incorridas, recebidas ou não, por conta de associados) e “dispêndios” (despesas incorridas, pagas ou não, por conta de associados), e resultam em sobras ou perdas apuradas na Demonstração de Sobras ou Perdas; e
 - b) aquelas decorrentes dos atos não-cooperativos, praticados na forma disposta no estatuto social, denominam-se receitas, custos e despesas e devem ser registradas de forma segregada das decorrentes dos atos cooperativos, e resultam em lucros ou prejuízos apurados na Demonstração de Sobras ou Perdas.

APURAÇÃO E DESTINAÇÃO DOS RESULTADOS DOS ATOS COOPERATIVOS E NÃO-COOPERATIVOS

- 3 Os itens 10.8.1.8 e 10.8.1.9 da NBC T 10.8 estabelecem:
 - “10.8.1.8 As sobras do exercício, após as destinações legais e estatutárias, devem ser postas à disposição da Assembléia Geral para deliberação e, da mesma forma, as perdas líquidas, quando a reserva legal é insuficiente para sua cobertura, serão rateadas entre os associados da forma estabelecida no estatuto social, não devendo haver saldo pendente ou acumulado de exercício anterior.
 - 10.8.1.9 As Entidades Cooperativas devem distribuir as sobras líquidas aos seus associados de acordo com a produção de bens ou serviços por eles entregues, em função do volume de fornecimento de bens de consumo e insumos, dentro do exercício social, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral.”
- 4 O exercício a que se referem os itens 10.8.1.8 e 10.8.1.9 é aquele definido no estatuto social e objeto de apreciação da Assembléia Geral.
- 5 Os critérios de destinação e rateio de sobras ou de perdas líquidas são aqueles definidos pelo estatuto social e deliberados em Assembléia Geral, respeitada a legislação pertinente.
- 6 O item 10.8.2.6 da NBC T 10.8 estabelece:
 - “10.8.2.6 O resultado líquido decorrente do ato não-cooperativo, quando positivo, deve ser destinado para a Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social, não podendo ser objeto de rateio entre os associados. Quando negativo, deve ser levado à Reserva Legal e, se insuficiente sua cobertura, será rateado entre os associados.”
- 7 O resultado positivo tratado no item 10.8.2.6 antes da sua destinação final à Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social transita pela conta “Sobras ou Perdas à Disposição da Assembléia Geral” (item 10.8.3.3)
- 8 O resultado negativo do exercício (ato não-cooperativo) deve ser levado à Reserva Legal e, se insuficiente sua cobertura, pode ser deduzido das sobras após as destinações para reservas legais obrigatórias (sobras líquidas). No entanto, se forem insuficientes essas compensações, o saldo remanescente será rateado entre associados.
- 9 O item 10.8.2.7 e subitem 10.8.2.7.1 da NBC T 10.8 estabelecem:
 - “10.8.2.7 As perdas apuradas no exercício não-cobertas pela Reserva Legal serão rateadas entre os associados, conforme disposições estatutárias e legais, e registradas individualmente em contas do Ativo, após deliberação da Assembléia Geral.



- 10.8.2.7.1 Enquanto não houver deliberação da Assembléia Geral pela reposição das perdas apuradas, estas devem ser debitadas no Patrimônio Líquido na conta de Perdas Não-Cobertas pelos Cooperados.”
- 10 O registro contábil individualizado, em conta própria no Ativo – como, por exemplo, “Perdas a receber de associados – Ano 200X” pode ser mantido em registros auxiliares na forma prevista na alínea “b” do item 2.1.5.1, da NBC T 2.
 - 11 O disposto no subitem 10.8.2.7.1 não exime a responsabilidade legal de a Assembléia Geral deliberar sobre a reposição das perdas apuradas no exercício.

PARTICIPAÇÕES EM SOCIEDADES COOPERATIVAS E NÃOCOOPERATIVAS: CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO E DE CONTABILIZAÇÃO DOS RESULTADOS

- 12 Os itens 10.8.2.2, 10.8.2.3 e 10.8.2.4 da NBC T 10.8 estabelecem:
 - “10.8.2.2 Os investimentos em Entidades Cooperativas de qualquer grau devem ser avaliados pelo custo de aquisição.
 - 10.8.2.3 Os investimentos em Entidades não-Cooperativas devem ser avaliados na forma estabelecida pela NBC T 4.
 - 10.8.2.4 O resultado decorrente de investimento relevante em Entidades não-Cooperativas deve ser demonstrado em conta específica.”
- 13 O resultado decorrente de operações realizadas entre Entidades Cooperativas deve ser reconhecido dentro do exercício social de apuração, em obediência ao Princípio da Competência.
- 14 As sobras líquidas distribuíveis, apuradas na entidade cooperativa investida, devem ser reconhecidas pela investidora como ingresso de suas atividades, no mesmo período de apuração, em obediência ao Princípio da Competência.
- 15 As perdas líquidas rateadas na entidade cooperativa investida devem ser reconhecidas pela investidora como dispêndios de suas atividades no mesmo período de apuração, em obediência ao Princípio da Competência.
- 16 O lucro ou o prejuízo obtido na participação de investimentos em sociedades não-cooperativas, contabilizado na forma prevista no item 10.8.2.4, são considerados atos não-cooperativos e, depois de transitarem pelo resultado, devem ser destinados na forma descrita no item 10.8.2.6.

REGISTROS CONTÁBEIS E OPERAÇÕES ESPECÍFICAS

- 17 O item 10.8.1.12 estabelece:
 - “10.8.1.12 Os fundos previstos na legislação ou nos estatutos sociais, nesta norma, são denominados Reservas.”
- 18 A denominação de Reservas aplicada aos fundos legais e estatutários visa compatibilizar a terminologia contábil própria do inciso II, item 3.2.2.12, da NBC T 3.

- 19 O item 10.8.2.8 estabelece:
“10.8.2.8 Os dispêndios de Assistência Técnica Educacional e Social serão registrados em contas de resultados e poderão ser absorvidos pela Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social em cada período de apuração.”
- 20 Esses dispêndios do item 10.8.2.8, incorridos em assistência técnica, educacional e social, contabilizados na forma deste item, serão absorvidos até o limite do saldo da Reserva correspondente, se aprovados em Assembléia Geral, em contrapartida da conta de Sobras ou Perdas à Disposição da Assembléia, no Patrimônio Líquido.
- 21 O item 10.8.2.9 estabelece:
“10.8.2.9 Os ajustes de exercícios anteriores devem ser apresentados como conta destacada no Patrimônio Líquido, que será submetida à deliberação da Assembléia Geral.”
- 22 Na aplicação deste item, devem ser considerados os reflexos que possam afetar deliberações de assembleias anteriores, preservando a proporção das operações inerentes àqueles exercícios, devendo constar em nota explicativa própria tais reflexos.
- 23 O item 10.8.2.10 estabelece:
“10.8.2.10 As provisões e as contingências serão registradas em conta de resultado e, em contrapartida, no Passivo.”
- 24 As provisões de que trata o item 10.8.2.10 são encargos e riscos já incorridos, seus valores são calculáveis, mesmo que por estimativa, e provocam redução no Ativo ou aumento no Passivo, e devem ser, juntamente com as contingências, registradas de acordo com a NBC T 19.7.

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

- 25 O item 10.8.4.1 estabelece:
“10.8.4.1 A denominação da Demonstração do Resultado da NBC T 3.3 é alterada para Demonstração de Sobras ou Perdas, a qual deve evidenciar, separadamente, a composição do resultado de determina do período, considerando os ingressos diminuídos dos dispêndios do ato cooperativo, e das receitas, custos e despesas do ato não-cooperativo, demonstrados segregadamente por produtos, serviços e atividades desenvolvidas pela Entidade Cooperativa.”
- 26 Esta demonstração deve ser divulgada de tal forma que contemple as condições previstas neste item, permitindo a comparabilidade com o exercício anterior, inclusive para as demonstrações previstas nos itens 10.8.5 e 10.8.6.
- 27 A absorção dos dispêndios com Assistência Técnica Educacional e Social pela reserva correspondente, bem como as destinações estatutárias dos



resultados, propostas para a aprovação da Assembléia Geral, devem ser apresentadas de forma segregada na Demonstração de Sobras e Perdas, após o resultado líquido do exercício, sem prejuízo da obrigatoriedade de este conteúdo ser divulgado na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (item 10.8.5).

NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

- 28 O item 6.2.2. da NBC T 6.2 estabelece:
- “6.2.2.2 As informações contidas nas notas explicativas devem ser relevantes, complementares e/ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas Demonstrações Contábeis propriamente ditas.”
- 29 Os ajustes de exercícios anteriores, quando relevantes, devem ser informados quanto à sua natureza e seus valores.
- 30 A alínea “f” do item 10.8.7.2. da NBC T 10.8 estabelece:
- “f) investimentos relevantes, contendo o nome da entidade investida, número e tipo de ações/quotas, percentual de participação no capital, valor do Patrimônio Líquido, data-base da avaliação, resultado apurado por ela no exercício, provisão para perdas sobre os investimentos e, quando da existência de ágio e/ou deságio, valor envolvido, fundamento e critério de amortização;”
- 31 A participação em outras Entidades Cooperativas deve detalhar o nome da Entidade Cooperativa investida, quantidade e valor das quotas-parte do capital social subscritas e as integralizadas, apresentando os resultados apurados no exercício e nas destinações conhecidas.

RESOLUÇÃO CFC Nº 876/00

Aprova a NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, o item NBC T 10.9 – Entidades Financeiras.

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, bem como o intenso auxílio desempenhado pelos profissionais que o compõem, representando, além desta Entidade, o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores, o Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional, a Secretaria Federal de Controle e a Superintendência de Seguros Privados;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, atendendo ao que está disposto na Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou o item NBC T 10.9 – Entidades Financeiras da NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas;

CONSIDERANDO a decisão da Câmara Técnica no Relatório nº 18/00, de 17 de abril de 2000, aprovada pelo Plenário deste Conselho Federal de Contabilidade,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.9 – Entidades Financeiras.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua assinatura.

Brasília, 18 de abril de 2000.

CONTADOR JOSÉ SERAFIM ABRANTES
Presidente



NBC T 10 – DOS ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS

NBC T 10.9 – ENTIDADES FINANCEIRAS

10.9.1 DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

- 10.9.1.1 Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação e registro contábil, e as informações mínimas a serem incluídas nas notas explicativas das entidades financeiras.
- 10.9.1.2 Aplicam-se às entidades financeiras os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.
- 10.9.1.3 São consideradas entidades financeiras, para efeitos desta norma, as agências de fomento ou de desenvolvimento, associações de poupança e empréstimo, bancos comerciais, bancos de desenvolvimento, bancos de investimento, bancos múltiplos, caixas econômicas, companhias hipotecárias, cooperativas de crédito, corretoras de títulos e valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, sociedades de crédito ao microempreendedor, sociedades de crédito, financiamento e investimento e sociedades de crédito imobiliário.
- 10.9.1.4 Esta norma não se aplica às sociedades de arrendamento mercantil, aos fundos de investimento e às administradoras de consórcio.
- 10.9.1.5 O exercício social das instituições financeiras tem duração de um ano, e a data de seu término deve ser estabelecida em seu estatuto ou contrato social, respeitada a legislação pertinente.

10.9.2 DO REGISTRO CONTÁBIL

- 10.9.2.1 Operações com Taxas Prefixadas
- a) as operações, ativas ou passivas, com taxas prefixadas contabilizam-se pelo respectivo valor de aplicação ou de captação;
 - b) as rendas ou os encargos dessas operações são apropriados mensalmente, a crédito ou a débito das contas de resultado, em razão da fluência de seus prazos, admitindo-se a apropriação em períodos inferiores a um mês;
 - c) as rendas ou os encargos relativos aos dias decorridos no mês da contratação da operação devem ser apropriados dentro do próprio mês, *pro rata temporis*;
 - d) a apropriação das rendas ou dos encargos mensais destas operações faz-se mediante a utilização do método exponen-

cial, admitindo-se a apropriação segundo o método linear naquelas contratadas com cláusula de juros simples.

10.9.2.2 Operações com Taxas Pós-fixadas ou Flutuantes

- a) as operações ativas ou passivas com taxas pós-fixadas ou flutuantes contabilizam-se pelo valor do principal, a débito ou a crédito das contas que as registrem. Essas mesmas contas acolhem os juros e os ajustes mensais decorrentes das variações da unidade de atualização;
- b) as rendas ou os encargos dessas operações são apropriados mensalmente, a crédito ou a débito das contas de resultado, em razão da fluência de seus prazos, admitindo-se a apropriação em períodos inferiores a um mês;
- c) os ajustes decorrentes das variações da unidade de atualização devem ser registrados em contas específicas de resultado, diferenciadas das contas representativas dos juros relativos à operação;
- d) as rendas ou os encargos relativos aos dias decorridos no mês da contratação da operação devem ser apropriados dentro do próprio mês, *pro rata temporis*;
- e) a apropriação das rendas ou dos encargos mensais dessas operações faz-se mediante a utilização de método exponencial, admitindo-se a apropriação segundo o método linear naquelas contratadas com cláusula de juros simples.

10.9.2.3 Operações com Variação Cambial

- a) as operações, ativas ou passivas, com cláusula de variação cambial, contabilizam-se pelo contravalor, em moeda nacional, do principal da operação, a débito ou a crédito das contas que as registrem. Essas mesmas contas acolhem, mensalmente, os ajustes decorrentes das variações cambiais, calculados com base nas taxas das moedas divulgadas pelo Banco Central do Brasil, para fins de balancetes e balanços, bem assim os juros do período;
- b) as rendas ou os encargos dessas operações são apropriados mensalmente, a crédito ou a débito das contas de resultado, em razão da fluência de seus prazos, admitindo-se a apropriação em períodos inferiores a um mês;
- c) as variações cambiais devem ser registradas em contas específicas de resultado diferenciadas das contas representativas dos juros relativos à operação;
- d) a variação cambial de operações ativas deve ser registrada em conta própria de receitas, e a de operações passivas em conta própria de despesas.



Por ocasião da elaboração das demonstrações contábeis, eventuais ocorrências de saldo diverso da natureza da respectiva conta devem ser reclassificadas em outras receitas ou despesas cambiais, conforme o caso;

- e) as rendas ou os encargos relativos aos dias decorridos no mês da contratação da operação devem ser apropriados dentro do próprio mês, *prorata temporis*;
- f) a apropriação das rendas ou dos encargos mensais dessas operações faz-se mediante utilização do método exponencial, admitindo-se a apropriação segundo o método linear, naquelas contratadas com cláusula de juros simples.

10.9.2.4 Contagem do Prazo

No cálculo de rendas e de encargos de operações ativas e passivas, para efeito do regime de competência, deve ser incluído o dia do vencimento e excluído o da operação.

10.9.2.5 Dia do Aniversário

Para fins de ajuste de operações ativas ou passivas, contratadas com cláusula de variação monetária, entende-se como dia do aniversário aquele correspondente ao dia do vencimento, em qualquer mês, do título ou da obrigação. Nos casos em que o dia da liberação for diferente daquele do aniversário, deve ser efetuado o cálculo complementar referente ao número de dias compreendido entre o dia do aniversário e o da liberação, complementando ou reduzindo a apropriação efetuada no primeiro mês.

10.9.2.6 Data-base para Elaboração de Balancete ou Balanço Patrimonial Para efeito da elaboração de balancetes mensais e balanços, as contas de resultados devem ser computadas até o último dia do mês, independentemente de ser dia útil ou não, data que prevalecerá no preenchimento das demonstrações contábeis.

10.9.3 DA AVALIAÇÃO DOS COMPONENTES PATRIMONIAIS

10.9.3.1 Aplicações em Ouro

O saldo das aplicações em ouro, o certificado de custódia de ouro e o saldo dos contratos de mútuo de ouro avaliam-se pelo valor divulgado pelo Banco Central do Brasil, reconhecendo-se os efeitos a crédito ou a débito das contas de resultado.

10.9.3.2 Títulos de Renda Variável

a) Cotados em Bolsa

Mensalmente, avalia-se a carteira de títulos de renda variável, cotados em bolsa, com a observância dos seguintes procedimentos:

1. comparação entre os valores de custo e a cotação média

- do último dia útil de cada mês em que a ação tenha sido cotada, na bolsa de valores onde foi mais negociada no trimestre civil imediatamente anterior;
2. no caso de valorizações apuradas, não é admitido seu reconhecimento;
 3. no caso inverso, é obrigatória a constituição de provisão específica, para fazer face às desvalorizações apuradas na carteira de títulos cotados em bolsa.
- b) Não-cotados em Bolsa
- Mensalmente, avaliam-se os títulos de renda variável não-cotados em bolsa, inclusive ação de companhia fechada e quota de sociedade limitada, com a observância dos seguintes procedimentos:
1. comparação entre o valor de custo e o patrimonial, determinado com base no último balanço publicado ou balançete disponível, admitindo-se, para tanto, defasagem, em relação à data da avaliação, de no máximo 12 meses;
 2. no caso de valorizações apuradas, não é admitido seu reconhecimento; e
 3. no caso inverso, é obrigatória a constituição de provisão específica, para fazer face às desvalorizações apuradas na carteira de títulos não-cotados em bolsa.
- c) Para fins de avaliação da carteira, devem ser consideradas as operações no mercado a termo futuro, opções ou *swap* que estejam vinculadas à carteira.
- d) Objetivando privilegiar a essência econômica da operação em relação a sua forma jurídica, nas operações com títulos de renda variável que permitam a predeterminação da renda, os resultados devem ser apropriados em conta específica de rendas de títulos de renda fixa.

10.9.3.3 Títulos de Renda Fixa

A carteira de títulos de renda fixa será avaliada mensalmente, adotando-se como base o menor valor entre o contábil e o de mercado.

- I – Valor Contábil – compreende o custo de aquisição, acrescido dos rendimentos *pro rata dia* auferidos;
- II – Valor de Mercado – para efeito deste item, compreende aquele valor que se pode obter, na data da avaliação, com a venda do título. Se não houver cotação, adotam-se as taxas de emissão para títulos semelhantes, em vigor na mesma data, ou ainda as cotações constantes de publicações especializadas.

Na comparação entre o valor contábil e o de mercado, observam-se os seguintes critérios:



- a) quando o valor de mercado for superior ao valor contábil, não se admite qualquer registro de valorização, permanecendo, portanto, o valor contábil; e
- b) quando o valor de mercado for inferior ao valor contábil, constitui-se provisão para perdas no estoque dos títulos, por emitente e tipo de papel.

10.9.3.4 Bens Não de Uso Próprio

Registram-se como bens não de uso próprios os recebidos em dação de pagamento ou os que foram retirados de operação.

No recebimento de bens não de uso próprio, deverá ser adotado o menor valor dentre os seguintes:

1. valor do crédito;
2. valor do bem apurado em laudo de avaliação, com indicação dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados, e instruído com documentos relativos ao bem avaliado; e
3. na hipótese de crédito já baixado como prejuízo e na ocorrência de incerteza quanto ao valor da realização do bem objeto de dação em pagamento, prevalece o valor do bem apurado em laudo de avaliação, em contrapartida à conta retificadora do ativo. O reconhecimento como receita não-operacional se dará quando da alienação.

10.9.4 DAS NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

10.9.4.1 A elaboração das notas explicativas deve observar a legislação pertinente, assim como a NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis, contemplando, ainda, os seguintes aspectos:

- a) operações que levem risco às instituições, elencando no mínimo: montante envolvido, características das operações e o método de gerenciamento desse risco;
- b) características dos créditos, tais como: qualidade, renegociações e seus resultados, prazos, garantias, concentração e provisionamentos;
- c) detalhamento de captações e aplicações, e seu correlacionamento de montantes, prazos e taxas;
- d) detalhes das operações relacionadas com garantias concedidas (fianças e avais), clientes (porte, localização e área de atuação), garantias honradas no período (motivos, ações adotadas para recuperação), valores administrados (fundos e carteiras), benefícios ou obrigações decorrentes (efeitos no resultado, principais aspectos contratuais);

- e) bases de apuração de impostos e contribuições, critérios de constituição dos créditos tributários e sua realização;
- f) limites operacionais: situação da instituição quanto ao cumprimento dos limites determinados legalmente;
- g) detalhamento das moedas e prazos, e seu correlacionamento entre operações ativas e passivas;
- h) informações sobre agências e subsidiárias no exterior; e
- i) operações com o Banco Central do Brasil: montantes (em aberto, média, média no período), efeitos no resultado, origens e encargos.



RESOLUÇÃO CFC Nº 1.005/04

Aprova a NBC T 10.13 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Desportivas Profissionais.

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, atendendo ao que está disposto no art. 1º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou a NBC T 10.13 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Desportivas Profissionais.

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 10.13 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Desportivas Profissionais.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 2005, sendo recomendada sua adoção antecipada, e que a mesma seja acolhida, também, pelas entidades desportivas não profissionais.

Brasília, 17 de setembro de 2004.

CONTADOR JOSÉ MARTONIO ALVES COELHO
Presidente

NBC T 10 – DOS ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS

NBC T 10.13 – DOS ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DESPORTIVAS PROFISSIONAIS

10.13.1 DISPOSIÇÕES GERAIS

- 10.13.1.1 Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros contábeis e de estruturação das demonstrações contábeis das entidades de futebol profissional e demais práticas desportivas profissionais, e aplica-se também às confederações, federações, clubes, ligas, sindicatos, associações, entidades controladas, coligadas e outras que, direta ou indiretamente, estejam ligadas à exploração da atividade desportiva profissional.
- 10.13.1.2 Aplicam-se às entidades desportivas profissionais os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade, suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

10.13.2 REGISTROS CONTÁBEIS

- 10.13.2.1 Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas, custos e despesas, segregando o desporto profissional das demais atividades esportivas, recreativas ou sociais, e serem efetuados de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial, o da Competência e o da Oportunidade.
- 10.13.2.2 A avaliação patrimonial deve ser efetuada em obediência à NBC T 4.
- 10.13.2.3 Observado o estabelecido no item 10.13.3, os valores gastos diretamente relacionados com a formação de atletas devem ser registrados no ativo imobilizado, em conta específica de formação de atletas. Quando da profissionalização do atleta, os custos devem ser transferidos para a conta específica de atleta formado, para amortização ao resultado do exercício pelo prazo contratual firmado.
- 10.13.2.4 No encerramento do exercício, no mínimo, deve ser avaliada a possibilidade de recuperação econômico-financeira do valor líquido contábil do custo de formação de cada atleta registrado no imobilizado. Constatada a irrecuperabilidade do custo, o valor deve ser baixado em conta específica do resultado, devendo estar suportada por documentação própria.
- 10.13.2.5 Os gastos com a contratação ou a renovação de contrato de atletas profissionais devem ser registrados no ativo imobilizado, em conta específica, pelo valor, efetivamente, pago ou incorrido. Inclui-se nestes gastos



o pagamento de luvas ou assemelhados, sem direito de ressarcimento, o que difere dos valores pagos em adiantamento, mencionado no item 10.13.2.12.

- 10.13.2.6 Os direitos contratuais registrados no ativo imobilizado devem ser amortizados de acordo com o prazo do contrato.
- 10.13.2.7 No mínimo, quando do encerramento do exercício, deve ser avaliada a possibilidade de recuperação econômico-financeira do valor líquido contábil de cada atleta contratado. Constatada que tal recuperação, total ou parcial, não se realizará, deve ser constituída provisão para perda, suportada por documentação própria.
- 10.13.2.8 Caso haja rescisão de contrato de atleta, o seu valor líquido contábil deve ser baixado para conta específica do resultado operacional do exercício.
- 10.13.2.9 A multa contratual recebida pela liberação do atleta deve ser registrada em conta específica de receita operacional do exercício.
- 10.13.2.10 As demais multas impostas ao atleta recebidas pela entidade devem ser registradas em conta específica de receita operacional do exercício.
- 10.13.2.11 As receitas de bilheteria, direito de transmissão e de imagem, patrocínio, publicidade e outras assemelhadas devem ser registradas em contas específicas do resultado operacional, de acordo com o princípio da competência.
- 10.13.2.12 O valor pago ao atleta profissional, como antecipação contratual com direito de ressarcimento, deve ser registrado no ativo circulante e no realizável a longo prazo, de conformidade com o contrato, em conta específica e apropriada ao resultado pelo regime de competência.
- 10.13.2.13 O direito de exploração da atividade profissional de um determinado atleta, por compra, por cessão de direitos contratuais ou por formação, na entidade, é um ativo intangível e, como tal, não pode ser objeto de reavaliação.
- 10.13.2.14 A utilização de atleta mediante cessão de direitos contratuais deve ter o seu custo registrado no resultado pela entidade cessionária e a sua receita pela entidade cedente, em função da fluência do prazo do contrato.
- 10.13.2.15 A arrecadação com bilheteria deve ser reconhecida como receita, em conta específica, quando da realização dos eventos esportivos correspondentes. A arrecadação antecipada deve ser registrada no passivo circulante e/ou no exigível a longo prazo.
- 10.13.2.16 As receitas com contratos de publicidade, patrocínio, direitos de transmissão e imagem e outras assemelhadas devem ser registradas como receita operacional, em contas específicas, em função da fluência do prazo do contrato. O recebimento antecipado deve ser registrado no passivo circulante e/ou no exigível a longo prazo.

10.13.3 CONTROLES DE GASTOS COM FORMAÇÃO DE ATLETAS

- 10.13.3.1 O registro dos gastos com a formação do atleta, estabelecido no item 10.13.2.3., deve estar suportado, no mínimo, pelos seguintes controles:
- a) composição dos gastos diretamente relacionados com a formação do atleta com base mensal e regime de competência, por tipo (alojamento, alimentação, transporte, educação, vestuário, comissão técnica, etc.);
 - b) composição dos gastos diretamente relacionados com a formação do atleta com base mensal e regime de competência, por categoria (infantil, juvenil, juniores);
 - c) composição do elenco por categoria e registros auxiliares que demonstrem controle de cada categoria e que permitam a apuração de gastos por atleta;
 - d) relatório mensal de apropriação de gastos para o resultado e para o imobilizado.

10.13.4 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

- 10.13.4.1 As demonstrações contábeis devem ser elaboradas de acordo com a NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis e devem atender às disposições específicas das Normas Brasileiras de Contabilidade quanto à terminologia de contas e grupos de contas, de acordo com a forma de constituição da entidade desportiva profissional.
- 10.13.4.2 O Balanço Patrimonial deve conter contas que segreguem a atividade desportiva profissional das demais.
- 10.13.4.3 A Demonstração do Resultado deve apresentar, de forma segregada, as receitas, os custos e as despesas diretamente vinculadas com a atividade desportiva profissional das demais.

10.13.5 NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

- 10.13.5.1 As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas elaboradas de acordo com a NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis e as respectivas interpretações técnicas, além das específicas da atividade, tais como:
- a) gastos com a formação de atletas, registrados no ativo imobilizado e montante baixado para o resultado no exercício;
 - b) composição dos direitos sobre os atletas profissionais, registrados no ativo imobilizado com a segregação do valor correspondente a custo e amortização e prazo médio remanescente a amortizar;
 - c) receitas obtidas e seu correspondente custo de aquisição com



- a negociação e a liberação de atletas profissionais, segregados os valores das negociações com o mercado externo;
- d) valores em moeda estrangeira de direitos e obrigações com o mercado externo;
 - e) composição do valor das receitas, custos e despesas relevantes por tipos, desde que não-evidenciadas na demonstração de resultado;
 - f) direitos e obrigações contratuais não-passíveis de registro contábil em relação à atividade desportiva profissional;
 - g) contingências ativas e passivas de natureza tributária, previdenciária, trabalhista, cível e assemelhadas; e
 - h) seguros contratados para os atletas profissionais e demais ativos da entidade.

RESOLUÇÃO CFC Nº 909/01

*Aprova a NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, o item: NBC T 10.14 – Entidades Rurais
Nova denominação dada pela Resolução CFC nº 980/03*

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pela Portaria CFC nº 10/01, bem como o intenso auxílio desempenhado pelos profissionais que o compõem, representando, além desta Entidade, o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Instituto Brasileiro de Contadores, o IBRACON – Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional, a Secretaria Federal de Controle e a Superintendência de Seguros Privados;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade elaborou o item 10.14 – Entidades Rurais, da NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas;

CONSIDERANDO a decisão da Câmara Técnica no Relatório nº 41, de 18 de julho de 2001,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.14 – Entidades Rurais.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

Brasília, 8 de agosto de 2001.

CONTADOR JOSÉ SERAFIM ABRANTES
Presidente



NBC T 10 – DOS ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS

NBC T 10.14 – ENTIDADES RURAIS

Nova denominação dada pela Resolução CFC nº 980/03.

10.14.1 Considerações Gerais

- 10.14.1.1 Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro das variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas para as entidades agropecuárias que exploram as atividades agrícolas e pecuárias, no restante desta norma, genericamente denominadas entidades rurais.
- 10.14.1.2 Entidades rurais são aquelas que exploram a capacidade produtiva do solo ou da água, mediante extração vegetal, o cultivo da terra ou da água (hidroponia) e a criação de animais.
- 10.14.1.3 Aplicam-se às entidades rurais os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.
- 10.14.1.4 O exercício social das entidades rurais é aquele estabelecido no seu instrumento societário e, na ausência dele, no ano-calendário.

10.14.2 Dos Registros Contábeis das Entidades Rurais

- 10.14.2.1 A escrituração contábil é obrigatória, devendo as receitas, custos e despesas ser contabilizados mensalmente.
- 10.14.2.2 Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas, custos e despesas, segregadas por tipo de atividades.
- 10.14.2.3 Os critérios de avaliação adotados pelas entidades rurais devem fundamentar-se nos seus ciclos operacionais.
- 10.14.2.4 As perdas, parciais ou totais, decorrentes de ventos, geada, inundação, praga, granizo, seca, tempestade e outros eventos naturais, bem como de incêndio, devem ser registradas como despesa não-operacional do exercício.

10.14.3 Das Demonstrações Contábeis das Entidades Rurais

- 10.14.3.1 As demonstrações contábeis das entidades devem ser elaboradas de acordo com a NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis.
- 10.14.3.2 As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas ex-

plicativas, elaboradas com obediência à NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis e a respectiva Interpretação Técnica, devendo conter, ainda, as seguintes informações:

- a) as principais atividades operacionais desenvolvidas;
- b) os investimentos em culturas permanentes e seus efeitos futuros;
- c) a composição dos tipos de empréstimos, financiamentos, montante a vencer a longo prazo, taxas, garantias e principais cláusulas contratuais restritivas, inclusive os de arrendamento mercantil;
- d) contingências existentes, com especificação de sua natureza, estimativa de valores e situação quanto ao seu possível desfecho;
- e) os efeitos no resultado, decorrentes de arrendamentos e parcerias, quando relevantes;
- f) os efeitos entre os valores históricos dos estoques de produtos agrícolas e os de mercado, quando este for conhecido;
- g) eventos subseqüentes; e
- h) a composição dos estoques, quando esta não constar do balanço patrimonial.

10.14.4 Entidades Agrícolas: Aspectos Gerais

10.14.4.1 As entidades agrícolas são aquelas que se destinam à produção de bens, mediante o plantio, manutenção ou tratos culturais, colheita e comercialização de produtos agrícolas.

10.14.4.2 As culturas agrícolas dividem-se em:

- a) temporárias: as que se exigem a colheita, sendo seguidas de um novo plantio; e
- b) permanentes: aquelas de duração superior a um ano ou que proporcionam mais de uma colheita, sem a necessidade de novo plantio, recebendo somente tratos culturais no intervalo entre as colheitas.

10.14.4.3 O ciclo operacional é o período compreendido desde a preparação do solo - entendida esta como a utilização de grade, arado e demais implementos agrícolas, deixando a área disponível para o plantio -, até a comercialização do produto.

10.14.5 Dos Registros Contábeis das Entidades Agrícolas

10.14.5.1 Os bens originários de culturas temporárias e permanentes devem ser avaliados pelo seu valor original, por todos os custos integrantes do ciclo operacional, na medida de sua formação, incluindo os custos imputáveis, direta ou indiretamente ao produto, tais como sementes, irrigações, adubos, fungicidas, herbicidas, inseticidas, mão-de-obra e



encargos sociais, combustíveis, energia elétrica, secagens, depreciações de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na produção, arrendamentos de máquinas, equipamentos e terras, seguros, serviços de terceiros, fretes e outros.

- 10.14.5.2 Os custos indiretos das culturas, temporárias ou permanentes, devem ser apropriados aos respectivos produtos.
- 10.14.5.3 Os custos específicos de colheita, beneficiamento, acondicionamento, armazenagem, e outros necessários para que o produto resulte em condições de comercialização, devem ser contabilizados em conta de Estoques de Produtos Agrícolas.
- 10.14.5.4 As despesas pré-operacionais devem ser amortizadas a partir da primeira colheita. O mesmo tratamento contábil deve ser dado às despesas pré-operacionais relativas a novas culturas, em entidade agrícola já em atividade.
- 10.14.5.5 Os custos com desmatamento, destocamento, correção do solo e outras melhorias, para propiciar o desenvolvimento das culturas agrícolas que beneficiarão mais de uma safra, devem ser contabilizados pelo seu valor original, no Ativo Diferido, como encargo das culturas agrícolas desenvolvidas na área, deduzidas as receitas líquidas obtidas com a venda dos produtos oriundos do desmatamento ou destocamento.
- 10.14.5.6 A exaustão dos componentes do Ativo Imobilizado, relativos às culturas permanentes, formado por todos os custos ocorridos, até o período imediatamente anterior ao início da primeira colheita, tais como preparação da terra, mudas ou sementes, mão-de-obra, etc., deve ser calculada com base na expectativa de colheitas, de sua produtividade ou de sua vida útil, a partir da primeira colheita.
- 10.14.5.7 Os custos incorridos que aumentem a vida útil da cultura permanente, devem ser adicionados aos valores imobilizados.
- 10.14.5.8 As perdas correspondentes à frustração ou ao retardamento da safra agrícola devem ser contabilizadas como despesa operacional.
- 10.14.5.9 Os ganhos decorrentes da avaliação de estoques do produto pelo valor de mercado, em conformidade com a NBC T 4 – Da Avaliação Patrimonial, item 4.2.3.4, devem ser contabilizados como receita operacional, em cada exercício social.
- 10.14.5.10 Os custos de produção agrícola devem ser classificados no Ativo da entidade, segundo a expectativa de realização:
 - a) no Ativo Circulante, os custos com os estoques de produtos agrícolas e com tratamentos culturais ou de safra, necessários para a colheita no exercício seguinte; e
 - b) no Ativo Permanente Imobilizado, os custos que beneficiarão mais de um exercício.

10.14.6 Entidades Pecuárias: Aspectos Gerais

- 10.14.6.1 As Entidades Pecuárias são aquelas que se dedicam à cria, recria e engorda de animais para fins comerciais.
- 10.14.6.2 As atividades das Entidades Pecuárias alcançam desde a inseminação, ou nascimento, ou compra, até a comercialização, dividindo-se em:
 - a) cria e recria de animais para comercialização de matrizes;
 - b) cria, recria ou compra de animais para engorda e comercialização; e
 - c) cria, recria ou compra de animais para comercialização de seus produtos derivados, tais como: leites, ovos, mel, sêmen etc.
- 10.14.6.3 O ciclo operacional é o período compreendido desde a inseminação, ou nascimento, ou compra, até a comercialização.

10.14.7 Dos Registros Contábeis das Entidades Pecuárias

- 10.14.7.1 Os animais originários da cria ou da compra, para recria ou engorda, são avaliados pelo seu valor original, na medida de sua formação, incluindo todos os custos gerados no ciclo operacional, imputáveis, direta ou indiretamente, tais como: rações, medicamentos, inseticidas, mão-de-obra e encargos sociais, combustíveis, energia elétrica, depreciações de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na produção, arrendamentos de máquinas, equipamentos ou terras, seguros, serviços de terceiros, fretes e outros.
- 10.14.7.2 As despesas pré-operacionais devem ser amortizadas à medida que o ciclo operacional avança em relação à criação dos animais ou à produção de seus derivados.
- 10.14.7.3 Nas atividades de criação de animais, os componentes patrimoniais devem ser avaliados como segue:
 - a) o nascimento de animais, conforme o custo acumulado do período, dividido pelo número de animais nascidos;
 - b) os custos com animais devem ser agregados ao valor original à medida que são incorridos, de acordo com as diversas fases de crescimento; e
 - c) os estoques de animais devem ser avaliados segundo a sua idade e qualidade.
- 10.14.7.4 Os animais destinados à reprodução ou à produção de derivados, quando deixarem de ser utilizados para tais finalidades, devem ter seus valores transferidos para as Contas de Estoque, no Ativo Circulante, pelo seu valor contábil unitário.
- 10.14.7.5 As perdas por morte natural devem ser contabilizadas como despesa operacional, por serem decorrentes de risco inerente à atividade.
- 10.14.7.6 Os ganhos decorrentes da avaliação de estoques do produto pelo valor



de mercado, em conformidade com a NBC T 4 – Da Avaliação Patrimonial, item 4.2.3.4, devem ser contabilizados como receita operacional, em cada exercício social.

10.14.7.7 Os custos com a atividade de criação de animais devem ser classificados no Ativo da entidade, segundo a expectativa de realização:

- a) no Ativo Circulante, os custos com os estoques dos animais destinados à descarte, engorda e comercialização até o final do próximo exercício; e
- b) no Ativo Permanente Imobilizado, os custos com os animais destinados à reprodução ou à produção de derivados.

RESOLUÇÃO CFC Nº 838/99

*Aprova a NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis
Específicos em Entidades Diversas, o item: NBC T
10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe.*

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a constante evolução e a crescente importância da auditoria exigem atualização e aprimoramento das normas endereçadas a sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelas Portarias CFC nos 13, 25, 26, 27, 30, 34, 42, 43 e 44/98;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, atendendo ao que está disposto na Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou o item NBC T 10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe na NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendido pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central de Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores, o Ministério da Educação e do Desporto, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade, assim discriminada: NBC T 10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

Brasília, 22 de fevereiro de 1999.

CONTADOR JOSÉ SERAFIM ABRANTES
Presidente



NBC T 10 – DOS ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS

NBC T 10.18 - ENTIDADES SINDICAIS E ASSOCIAÇÕES DE CLASSE

10.18.1 DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

10.18.1.1 Esta Norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação de registros contábeis e de estruturação das demonstrações contábeis das Entidades Sindicais e Associações de Classe, e aplica-se às entidades sindicais de todos os níveis, sejam confederações, centrais, federações e sindicatos; a quaisquer associações de classe; a outras denominações que possam ter, abrangendo tanto as patronais como as de trabalhadores. Requisito básico é aglutinarem voluntariamente pessoas físicas ou jurídicas, conforme o caso, unidas em prol de uma profissão ou atividade comum.

10.18.1.2 Não estão abrangidos por esta Norma os Conselhos Federais, Regionais e Seccionais de profissões liberais, criados por lei federal, de inscrição compulsória, para o exercício legal de uma profissão.

Item 10.18.1.2 com redação dada pela Resolução CFC nº 852/99.

10.18.1.3 Aplicam-se, às Entidades e Associações abrangidas por esta Norma, os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como, com as alterações tratadas nos itens 10.18.5.1, 10.18.6.1, 10.18.7.1 e 10.18.8.1, todas as Normas Brasileiras de Contabilidade, suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

10.18.2 DO REGISTRO CONTÁBIL

10.18.2.1 As receitas de contribuições baseadas em estatuto, ou em documento equivalente, aquelas derivadas de legislação específica e as demais, bem como as despesas, devem ser registradas em obediência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, sempre considerado o tempo decorrido e a periodicidade mensal.

10.18.2.2 As Entidades Sindicais e Associações de Classe devem constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas, com base em estimativas de seus prováveis valores de realização, e baixar os prescritos, incobráveis e anistiados.

10.18.3 DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

10.18.3.1 As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas Entidades Sindicais e Associações de Classe são as seguintes, determinadas pela NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demons-

trações Contábeis: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos.

10.18.4 DO BALANÇO PATRIMONIAL

- 10.18.4.1 O Balanço Patrimonial das Entidades Sindicais e Associações de Classe deve evidenciar os componentes patrimoniais, de modo a possibilitar aos seus usuários a adequada interpretação da sua posição patrimonial e financeira.
- 10.18.4.2 A conta Capital (item 3.2.2.12, I) será substituída pela conta *Patrimônio Social* e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados (item 3.2.2.12, III) pela conta *Superávits* ou *Déficits Acumulados*.

10.18.5 DA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO

- 10.18.5.1 A denominação Da Demonstração do Resultado (item 3.3 da NBC T 3) é alterada para *Demonstração do Superávit* ou *Déficit*, a qual deve evidenciar a composição do resultado de um determinado período. Além dessa alteração, a NBC T 3 é aplicada, substituindo-se a palavra resultado dos itens 3.3.2.3 d; 3.3.2.3 g; e 3.3.2.3 m, pela expressão *superávit* ou *déficit*.
- 10.18.5.2 A demonstração do resultado deve evidenciar, de forma segregada, as contas de receitas e despesas, estas, quando identificáveis, por tipo de atividade.

10.18.6 – DA DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

- 10.18.6.1 A denominação *Da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido* (item 3.5 da NBC T 3) é alterada para *Demonstração das Mutações do Patrimônio Social*, que deve evidenciar, num determinado período, a movimentação das Contas que integram o seu patrimônio. Além dessa alteração, a NBC T 3 é aplicada com a substituição da palavra “lucros dos itens 3.5.2.1 c; 3.5.2.1 f; e 3.5.2.1 h, pela palavra *superávit*; e a palavra *prejuízo*, do item 3.5.2.1, i, pela palavra *déficit*.
- 10.18.6.2 As Entidades Sindicais e Associações de Classe estão dispensadas da elaboração da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (item 3.4), por estar incluída na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social.

10.18.7 DA DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS

- 10.18.7.1 Na Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (item 3.6 da NBC T 3), a palavra *resultado* do item 3.6.2.1, a, é substituída pela expressão *superávit* ou *déficit*.



10.18.8 DA DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

10.18.8.1 A divulgação das demonstrações contábeis deve obedecer à NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.

10.18.9 DAS NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

10.18.9.1 As notas explicativas devem incluir informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social, tais como:

- a) as principais atividades desenvolvidas pela Entidade Sindical ou Associação de Classe;
- b) as principais práticas contábeis adotadas;
- c) os investimentos relevantes efetuados no período e os anteriormente existentes;
- d) a origem dos recursos relevantes;
- e) os detalhes dos financiamentos a longo prazo;
- f) os detalhes das contingências na data do encerramento do exercício e dos prováveis efeitos futuros.

RESOLUÇÃO CFC Nº 877/00

Aprova a NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, o item NBC T 10.19 – Entidades sem Finalidade de Lucros.

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, bem como o intenso auxílio desempenhado pelos profissionais que o compõem, representando além desta Entidade, o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores, o Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional, a Secretaria Federal de Controle e a Superintendência de Seguros Privados;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, atendendo ao que está disposto na Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou o item NBC T 10.19 – Entidades sem Finalidade de Lucros, da NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas;

CONSIDERANDO a decisão da Câmara Técnica no Relatório nº 17/00, de 17 de abril de 2000, aprovada pelo Plenário deste Conselho Federal de Contabilidade,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.19 – Entidades sem Finalidade de Lucros.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua assinatura.

Brasília, 18 de abril de 2000.

CONTADOR JOSÉ SERAFIM ABRATES

Presidente



NBC T 10 – ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS

NBC T 10.19 – ENTIDADES SEM FINALIDADE DE LUCROS

10.19.1 DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

- 10.19.1.1 Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros dos componentes e variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem divulgadas em nota explicativa das entidades sem finalidade de lucros.
- 10.19.1.2 Destina-se, também, a orientar o atendimento às exigências legais sobre procedimentos contábeis a serem cumpridos pelas pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade de lucros, especialmente entidades beneficentes de assistência social (Lei Orgânica da Seguridade Social), para a emissão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, da competência do Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS).
- 10.19.1.3 As entidades sem finalidade de lucros são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido, e o lucro ou prejuízo é denominado, respectivamente, de superávit ou déficit.
- 10.19.1.4 As entidades sem finalidade de lucros exercem atividades assistenciais, de saúde, educacionais, técnico-científicas, esportivas, religiosas, políticas, culturais, beneficentes, sociais, de conselhos de classe e outras, administrando pessoas, coisas, fatos e interesses coexistentes, e coordenados em torno de um patrimônio com finalidade comum ou comunitária.
- 10.19.1.5 Essas entidades são constituídas sob a forma de fundações públicas ou privadas, ou sociedades civis, nas categorias de entidades sindicais, culturais, associações de classe, partidos políticos, ordem dos advogados, conselhos federais, regionais e seccionais de profissões liberais, clubes esportivos não-comerciais e outras entidades enquadradas no conceito do item 10.19.1.4.
- 10.19.1.6 Aplicam-se às entidades sem finalidade de lucros os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.
- 10.19.1.7 Por se tratar de entidades sujeitas aos mesmos procedimentos contábeis, devem ser aplicadas, no que couber, as diretrizes da NBC T 10.4 – Fundações; e da NBC T 10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe.

10.19.2 DO REGISTRO CONTÁBIL

- 10.19.2.1 As receitas e despesas devem ser reconhecidas, mensalmente, respeitando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial os Princípios da Oportunidade e da Competência.
- 10.19.2.2 As entidades sem finalidade de lucros devem constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas, com base em estimativas de seus prováveis valores de realização, e baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiados.
- 10.19.2.3 As doações, subvenções e contribuições para custeio são contabilizadas em contas de receita. As doações, subvenções e contribuições patrimoniais, inclusive as arrecadadas na constituição da entidade, são contabilizadas no patrimônio social.
- 10.19.2.4 A receitas de doações, subvenções e contribuições para custeio ou investimento devem ser registradas mediante documento hábil.
- 10.19.2.5 Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, superávit ou déficit, de forma segregada, quando identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social, técnico-científica e outras, bem como comercial, industrial ou de prestação de serviços.
- 10.19.2.6 As receitas de doações, subvenções e contribuições, recebidas para aplicação específica, mediante constituição ou não de fundos, devem ser registradas em contas próprias, segregadas das demais contas da entidade.
- 10.19.2.7 O valor do superávit ou déficit do exercício deve ser registrado na conta Superávit ou Déficit do Exercício, enquanto não aprovado pela assembleia dos associados; e, após a sua aprovação, deve ser transferido para a conta Patrimônio Social.

Item 10.19.2.8 excluído pela Resolução CFC n° 926/01.

10.19.3 DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

- 10.19.3.1 As demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pelas entidades sem finalidade de lucros, são as determinadas pela NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis, e a sua divulgação pela NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.
- 10.19.3.2 Na aplicação das normas contábeis, em especial a NBC T 3, a conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido, e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados por Superávit ou Déficit do Exercício.
- 10.19.3.3 As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:



- a) o resumo das principais práticas contábeis;
- b) os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos;
- c) as contribuições previdenciárias, relacionadas com a atividade assistencial devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenção, conforme normas do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS);
- d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
- e) os fundos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes desses fundos;
- f) evidenciação dos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador;
- g) eventos subseqüentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possa vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;
- h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- i) informações sobre os tipos de seguros contratados;
- j) as entidades educacionais, além das notas explicativas, devem evidenciar a adequação das receitas com as despesas de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação.
- k) as entidades beneficiadas com a isenção de tributos e contribuições devem evidenciar, em Notas Explicativas, suas receitas com e sem gratuidade, de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados.

Alínea "k" incluída pela Resolução CFC n° 926/01 e alterada pela Resolução CFC n° 966/03.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.053/05

Aprova a NBC T 10.20 – Consórcio de Empresas

O **Conselho Federal de Contabilidade**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

Considerando que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

Considerando que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

Considerando que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, atendendo ao que está disposto no art. 1º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou a NBC T 10.20 – Consórcio de Empresas;

Considerando que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil (BCB), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 10.20 – Consórcio de Empresas.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 2006.

Brasília, 7 de outubro de 2005.

CONTADOR JOSÉ MARTONIO ALVES COELHO

Presidente



NBC T 10 – DOS ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS

NBC T 10.20 – CONSÓRCIO DE EMPRESAS

10.20.1 CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS

10.20.1.1 Esta Norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação e registro contábil e de informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas para o Consórcio de Empresas.

10.20.1.2 Consórcio de Empresas é uma entidade econômica que funciona como qualquer tipo de entidade que tem patrimônio e, portanto, é objeto da Contabilidade. A diferença fundamental, no aspecto contábil, é que a conta capital é substituída por conta corrente de consorciados ou denominação semelhante, não existindo a figura do patrimônio líquido.

10.20.1.3 Consórcio de Empresas é uma entidade constituída, por prazo determinado, por duas ou mais entidades, com as seguintes características:

- a) objetivo comum para execução de determinado projeto, empreendimento ou prestação de serviço;
- b) administrado pela empresa designada líder; e
- c) não se confundem com grupos de sociedades.

10.20.1.4 Os principais tipos de consórcios são constituídos para:

- a) execução de grandes obras de engenharia;
- b) atuação no mercado de capitais;
- c) acordos exploratórios de serviços de transporte;
- d) exploração de atividades minerais e correlatas;
- e) atividades de pesquisa ou uso comum de tecnologia;
- f) licitações públicas;

10.20.1.5 Entidade consorciada nomeada líder no contrato de consórcio é responsável pela escrituração contábil e guarda dos livros e documentos comprobatórios das operações do consórcio, conforme os prazos legais.

10.20.1.6 Os livros e os documentos de que trata o item anterior são o complemento legal dos livros e dos demonstrativos contábeis de cada entidade consorciada.

10.20.1.7 Aplica-se ao Consórcio de Empresas os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

10.20.2 REGISTRO CONTÁBIL

10.20.2.1 O Consórcio de Empresas deve registrar os atos e os fatos administrativos mantendo contabilidade distinta das empresas consorciadas.

- 10.20.2.2 O saldo apurado na demonstração de resultado do consórcio de empresas deve ser transferido às empresas consorciadas na proporção prevista no contrato, podendo as empresas consorciadas efetuarem os registros por operação ou saldo das contas.
- 10.20.2.3 Caso as empresas consorciadas forneçam ou adquiram materiais ou serviços em transações operacionais com o consórcio, estas devem ser tratadas, contabilmente, como fornecedores ou clientes.
- 10.20.2.4 Quando da liquidação do consórcio, os ativos e os passivos remanescentes devem ser transferidos, baixados ou liquidados, de acordo com o contrato entre as consorciadas.

10.20.3 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

- 10.20.3.1 As Demonstrações Contábeis elaboradas pelo Consórcio de Empresas são as determinadas pela NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis e os critérios de avaliação são os constantes da NBC T 4 – Da Avaliação Patrimonial.
- 10.20.3.2 As Demonstrações Contábeis do Consórcio de Empresas devem ser divulgadas de acordo com a NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis e conter, adicionalmente nas Notas Explicativas, no mínimo, as seguintes informações:
 - a) síntese das condições operacionais do contrato;
 - b) metodologia adotada para o reconhecimento das receitas, custos e despesas dos contratos e a forma de sua distribuição;
 - c) características relevantes de parcerias dos empreendimentos do consórcio; e
 - d) critérios a serem adotados quando do encerramento do consórcio.



RESOLUÇÃO CFC Nº 944/02

Aprova a NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, o item: NBC T 10.21 – Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde.

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pela portaria CFC nº 31/02, bem como o intenso auxílio desempenhado pelos profissionais que o compõem, representando, além dessa entidade, o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o IBRACON – Instituto de Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle e a Superintendência de Seguros Privados;

CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Estudo, instituído pela Portaria CFC nº 47/01, que designou representação deste Conselho Federal de Contabilidade, da Agência Nacional de Saúde Suplementar e da Organização das Cooperativas Brasileiras; **CONSIDERANDO** a decisão da Câmara Técnica no Relatório nº 49, de 29 de agosto de 2001,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.21 – Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 2003, sendo encorajada a sua aplicação antecipada.

Brasília, 30 de agosto de 2002.

CONTADOR ALCEDINO GOMES BARBOSA
Presidente

NBC T 10 – DOS ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS

NBC T 10.21 – ENTIDADES COOPERATIVAS OPERADORAS DE PLANOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE

10.21.1 Disposições Gerais

- 10.21.1.1 Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro das variações patrimoniais e de estrutura das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem incluídas em notas explicativas para as Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde.
- 10.21.1.2 Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde são aquelas que exercem as atividades na forma da lei específica, por meio de atos cooperativos, que se traduzem na prestação direta de serviços aos seus associados, sem objetivo de lucro, para obterem, em comum, melhores resultados para cada um deles em particular. Identificam-se de acordo com o objeto ou pela natureza das atividades desenvolvidas por elas, ou por seus associados.
- 10.21.1.3 Aplicam-se às Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde os Princípios Fundamentais de Contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade, especialmente a NBC T 2 e a NBC T 4, com as alterações tratadas nos itens 10.21.5.1, 10.21.6.1 e 10.21.7.1, bem como todas as suas Interpretações e os Comunicados Técnicos editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.
- 10.21.1.4 As movimentações econômico-financeiras das Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde terão o seguinte tratamento contábil:
- 10.21.1.4.1 Aquelas decorrentes do ato cooperativo, na forma prevista no estatuto social, denominadas como receitas e despesas na NBC T 3.3 e legislação aplicável, inclusive a emitida por órgãos reguladores, serão denominadas, respectivamente, como “ingressos” (receitas por conta de cooperados) e “dispêndios” (despesas por conta de cooperados).
- 10.21.1.4.2 Aquelas decorrentes dos atos não-cooperativos, na forma disposta no estatuto social, são definidas contabilmente como receitas, custos e despesas e devem ser registradas contabilmente de forma segregada das decorrentes dos atos cooperativos.
- 10.21.1.5 O exercício social das Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde é fixado em seus estatutos sociais, respeitada a legislação específica e normas emanadas dos órgãos reguladores.



- 10.21.1.6 O capital social das Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde é formado por quotas-partes, que devem ser registradas de forma individualizada por se tratar de sociedade de pessoas, segregando o capital subscrito e o capital a integralizar, podendo, para tanto, ser utilizados registros auxiliares.
- 10.21.1.7 Nas Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde, a conta Capital Social é movimentada por:
- livre adesão do associado, quando de sua admissão, pelo valor das quotas-partes fixado no estatuto social;
 - subscrição de novas quotas-partes, pela retenção estatutária sobre a produção ou serviço, pela capitalização de sobras e pela incorporação de reservas, exceto as indivisíveis previstas em lei e aquelas do item 10.21.2.11 desta norma;
 - retirada do associado por demissão, eliminação ou exclusão.
- 10.21.1.8 As sobras líquidas do exercício, após as destinações legais e estatutárias, devem ser postas à disposição da assembléia geral para deliberação e, da mesma forma, as perdas líquidas, quando a Reserva Legal for insuficiente para sua cobertura, serão rateadas entre os associados na forma estabelecida no estatuto social, não devendo haver saldo pendente ou acumulado de exercício anterior, devendo a perda não-suportada por esta reserva ser registrada conforme estabelece o item 10.21.2.7.
- 10.21.1.9 As Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde devem distribuir as sobras líquidas aos seus associados de acordo com a produção de bens ou serviços por eles entregues, em função do volume de fornecimento de bens de consumo e insumos, dentro do exercício social, salvo deliberação em contrário da assembléia geral.
- 10.21.1.10 A responsabilidade do associado, para fins de rateio das perdas, perdura para os demitidos, eliminados ou excluídos, até quando aprovadas as contas do exercício social em que se deu o desligamento. Em caso de sobras, aplicam-se as mesmas condições.
- 10.21.1.11 Os elementos do patrimônio das Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde serão atualizados monetariamente na forma prevista na Resolução CFC nº 900, de 22 de março de 2001, e legislações posteriores.
- 10.21.1.12 Os fundos previstos na legislação ou nos estatutos sociais são, nesta norma, denominados Reservas.

10.21.2 Do Registro Contábil

10.21.2.1 A escrituração contábil é obrigatória.

10.21.2.2 Os investimentos em entidades cooperativas, de qualquer grau, devem ser avaliados pelo custo de aquisição.

- 10.21.2.3 Os investimentos em entidades não-cooperativas devem ser avaliados na forma estabelecida pela NBC T 4.
- 10.21.2.4 O resultado decorrente de investimento relevante em entidade não-cooperativa deve ser demonstrado em conta específica.
- 10.21.2.5 O resultado decorrente de recursos aplicados para complementar as atividades das Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde deve ser apropriado contabilmente por atividade ou negócio a que estiver relacionado.
- 10.21.2.6 O resultado líquido decorrente do ato não-cooperativo, quando positivo, deve ser destinado para Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social, não podendo ser objeto de rateio entre os associados. Quando negativo, deve ser absorvido pelas sobras do ato cooperativo. Se estas forem insuficientes, o saldo será levado à Reserva Legal e, havendo saldo remanescente, será rateado entre os associados na forma do estatuto social e legislação específica.
- 10.21.2.7 As perdas apuradas no exercício, não-cobertas pela Reserva Legal, serão rateadas entre os associados, conforme disposições estatutárias e legais e registradas em conta retificadora do Patrimônio Líquido até deliberação da assembléia geral, em conformidade com a NBC T 3.2 e legislação aplicável e específica do setor.
- 10.21.2.8 Os gastos de Assistência Técnica, Educacional e Social serão registrados em contas de resultados e poderão ser absorvidos pela Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social em cada período de apuração.
- 10.21.2.9 Os ajustes de exercícios anteriores devem ser apresentados como conta destacada no Patrimônio Líquido, que será submetida à deliberação da assembléia geral.
- 10.21.2.10 As contingências e as provisões, inclusive as destinadas a garantir ativos ou riscos de operação, deverão ser registradas em conta de resultado e, em contrapartida, no passivo.
- 10.21.2.11 As Reservas de Incentivos Fiscais e Reavaliação são consideradas indivisíveis.

10.21.3 Do Balanço Patrimonial

- 10.21.3.1 O Balanço Patrimonial das Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde deve evidenciar os componentes patrimoniais, de modo a possibilitar aos seus usuários a adequada interpretação das suas posições patrimonial e financeira, comparativamente com o exercício anterior.
- 10.21.3.2 A Conta Capital, item 3.2.2.12, I, da NBC T 3.2, será denominada Capital Social.
- 10.21.3.3 A conta Lucros ou Prejuízos Acumulados, item 3.2.2.12, III, da NBC T



3.2, será denominada *Sobras ou Perdas à Disposição da Assembléia Geral*.

10.21.4 Da Demonstração de Sobras e Perdas

10.21.4.1 Na elaboração desta demonstração, serão observadas as disposições da NBC T 3.3. e a terminologia própria aplicável às entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde, assim definidas e reguladas por legislação específica e esta norma.

10.21.4.2 A movimentação econômico-financeira das entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde deverá ser segregada em decorrência de ato cooperativo, representado por aquele decorrente da atividade-fim da entidade, e não-cooperativo, para as demais atividades.

10.21.5 Da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

10.21.5.1 Na elaboração desta demonstração, serão observadas as disposições da NBC T 3.5 e a terminologia própria aplicável às Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde, dispensada a elaboração da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados – NBC T 3.4.

10.21.6 Da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

10.21.6.1 Na elaboração desta demonstração serão observadas as disposições da NBC T 3.6 e a terminologia própria aplicável às Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde.

10.21.7 Da Divulgação das Demonstrações Contábeis

10.21.7.1 A divulgação das demonstrações contábeis deve obedecer à NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.

10.21.7.2 As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:

- a) contexto operacional das Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde;
- b) as principais atividades desenvolvidas pelas Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde;
- c) forma de apresentação das demonstrações contábeis;
- d) principais práticas contábeis adotadas;
- e) apresentação analítica dos principais grupos de contas, quando não apresentados no balanço patrimonial;
- f) investimentos relevantes, contendo o nome da entidade investida, número e tipo de ações/quotas, percentual de participação no capital, valor do patrimônio líquido, data-base da avaliação, resultado apurado no exercício, provisão para perdas sobre os

- investimentos e, quando da existência de ágio e/ou deságio, valor envolvido, fundamento e critério de amortização;
- g) saldos (ativos e passivos) e transações (receitas e despesas) com partes relacionadas que não sejam associados, com desdobramento conforme a natureza das operações;
 - h) composição do imobilizado e diferido, valores respectivos das depreciações, amortizações e exaustões acumuladas, taxas adotadas e montantes do período;
 - i) composição dos tipos de empréstimos, financiamentos, montante a vencer a longo prazo, taxas, garantias e principais cláusulas contratuais restritivas;
 - j) contingências existentes com especificação de sua natureza, estimativa de valores e situação quanto ao seu possível desfecho;
 - k) composição da conta Capital Social, com o número de associados existentes na data do encerramento do exercício e valor da quota-parte;
 - l) discriminação das reservas, detalhando sua natureza e finalidade;
 - m) mudanças de critérios e práticas contábeis que interfiram na avaliação do patrimônio das Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde, destacando seus efeitos;
 - n) composição das perdas registradas no balanço, aguardando decisão da assembléia (item 10.21.2.7);
 - o) eventos subseqüentes;
 - p) relação das atividades compreendidas como atos cooperativos e das atividades compreendidas como atos não-cooperativos; e
 - q) critério de alocação dos dispêndios e despesas gerais com atos cooperativos e não-cooperativos.



RESOLUÇÃO CFC Nº 958/03

Aprova a NBC T 10.21 – IT 1 – Regulamentação do item 10.21.1.4.

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pela Portaria CFC nº 31/02, bem como o intenso auxílio desempenhado pelos profissionais que o compõem representando, além dessa entidade, o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional, a Secretaria Federal de Controle e a Superintendência de Seguros Privados;

CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Estudo, instituído pela Portaria CFC nº 47/01, que designou representação deste Conselho Federal de Contabilidade, da Agência Nacional de Saúde Suplementar e da Organização das Cooperativas Brasileiras;

CONSIDERANDO a decisão da Câmara Técnica no Relatório nº 10, de 13 de março de 2003.

RESOLVE:

Art.1º Aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.21 – IT 1 – Regulamentação do Item 10.21.1.4.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

Brasília, 14 de março de 2003.

CONTADOR ALCEDINO GOMES BARBOSA
Presidente

NBC T 10.21 – ENTIDADES COOPERATIVAS OPERADORAS DE PLANOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE

INTERPRETAÇÃO TÉCNICA NBC T 10.21 – IT 1 – REGULAMENTAÇÃO DO ITEM 10.21.1.4

Esta Interpretação Técnica (IT) visa explicitar o item 10.21.1.4 da Resolução CFC nº 944/02, de 30 de agosto de 2002, que aprovou a NBC T 10.21 – Entidades Cooperativas Operadoras dos Planos de Assistência à Saúde.

CONSIDERAÇÕES GERAIS

- 1 A NBC T 10.21 estabeleceu critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro das variações patrimoniais e das estruturas das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem incluídas nas notas explicativas para as Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde.
- 2 Quando, concretamente, a lei dispuser diferentemente desta norma, o profissional deve observar a ordem legal, em seu trabalho.
- 3 Em face do interesse público na atividade exercida pela Entidade Cooperativa Operadora de Planos de Assistência à Saúde, os registros contábeis devem apresentar transparência máxima e conservadorismo em suas informações, para a constituição das garantias relativas às obrigações específicas assumidas no atendimento da assistência à saúde, em virtude da sujeição de riscos.

DISPOSIÇÕES

- 4 O item 10.21.1.4 da NBC T especifica que:
 - “10.21.1.4 As movimentações econômico-financeiras das Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde terão o seguinte tratamento contábil:
 - 10.21.1.4.1 Aquelas decorrentes do ato cooperativo, na forma prevista no estatuto social, denominadas como receitas e despesas na NBC T 3.3 e legislação aplicável, inclusive a emitida por órgãos reguladores, serão denominadas, respectivamente, como “ingressos” (receitas por conta de cooperados) e “dispendios” (despesas por conta de cooperados).
 - 10.21.1.4.2 Aquelas decorrentes dos atos não-cooperativos, na forma disposta no estatuto social, são definidas contabilmente como receitas, custos e despesas e devem ser registradas contabilmente de forma segregada das decorrentes dos atos cooperativos.”

DAS MOVIMENTAÇÕES ECONÔMICO-FINANCEIRAS

- 5 Do ato cooperativo.



- a) **INGRESSOS** (Receitas por Conta de Cooperados) representam todas as operações de resultados, realizadas pelas cooperativas em nome dos associados e determinados no objeto social estatutário, pela disponibilização dos serviços dos associados ou negócios complementares aos mesmos serviços, de forma a possibilitar a realização da finalidade da sociedade cooperativa, observando-se o Princípio da Competência, conforme disposto na Resolução CFC nº 750, seção VI, de 29 de dezembro de 1993.
- b) **DISPÊNDIOS** (Despesas por Conta de Cooperados) representam todas as operações de resultados, realizadas pelas cooperativas com os associados e em nome deles, nos negócios complementares aos seus serviços, de forma a possibilitar a realização da finalidade da sociedade cooperativa, determinada no objeto social estatutário, observando-se o Princípio da Competência, conforme disposto na Resolução CFC nº 750, seção VI, de 29 de dezembro de 1993.

6 Do ato não-cooperativo.

a) **Receitas**

São todos os atos de negócios praticados pelas cooperativas, não-determinados em seus objetivos sociais estatutários.

A título de exemplo, podemos mencionar:

a.1) **Aluguel de imóvel:**

A Cooperativa Operadora de Planos de Assistência à Saúde possui um imóvel alugado.

O valor contratado a título de aluguel será contabilizado como **RECEITA DE ATO NÃO-COOPERATIVO**.

a.2) **Serviço prestado por médico não cooperado, faturado ao cliente conforme contrato.** O registro do serviço prestado pelo médico não-cooperado será **DESPESA DE ATO NÃO-COOPERATIVO**. Em contrapartida, a receita correspondente deve ser registrada como **RECEITA DE ATO NÃO-COOPERATIVO**.

a.3) **No ato do faturamento, é reconhecida a contraprestação pecuniária pelo total.** Ao final do período, tendo conhecimento, por exemplo, de que o atendimento foi realizado 90% por cooperado e 10% por não-cooperado, teremos que realizar o rateio nas mesmas proporções:

INGRESSOS = R\$ 900,00

RECEITA = R\$ 100,00

Faturamento = R\$ 1.000,00

b) **Custos e Despesas são gastos realizados pelas cooperativas, não-determinados em seus objetivos sociais estatutários.**

A exemplificação é a mesma da letra a acima.

RESOLUÇÃO CFC Nº 959/03

Aprova a NBC T 10.21 – IT 2 – Regulamentação do item 10.21.4 – Demonstração de Sobras e Perdas.

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pela Portaria CFC nº 31/ 02, bem como o intenso auxílio desempenhado pelos profissionais que o compõem, representando, além dessa entidade, o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional, a Secretaria Federal de Controle e a Superintendência de Seguros Privados;

CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Estudo, instituído pela Portaria CFC nº 47/01, que designou representação deste Conselho Federal de Contabilidade, da Agência Nacional de Saúde Suplementar e da Organização das Cooperativas Brasileiras;

CONSIDERANDO a decisão da Câmara Técnica no Relatório nº 9, de 13 de março de 2003.

RESOLVE:

Art.1º Aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.21 – IT 2 – Regulamentação do Item 10.21.4 – Demonstração de Sobras e Perdas.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

Brasília, 14 de março de 2003.

CONTADOR ALCEDINO GOMES BARBOSA
Presidente



NBC T 10.21 – ENTIDADES COOPERATIVAS OPERADORAS DE PLANOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE

NBC T 10.21 – IT 2 – REGULAMENTAÇÃO DO ITEM 10.21.4 – DEMONSTRAÇÃO DE SOBRAS E PERDAS

Esta Interpretação Técnica (IT) visa explicitar o item 10.21.4 da Resolução CFC nº 944/02, de 30 de agosto de 2002, que aprovou a NBC T 10.21 – Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde.

CONSIDERAÇÕES GERAIS

- 1 A NBC T 10.21 estabeleceu critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro das variações patrimoniais e de estrutura das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem incluídas em notas explicativas para as Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde.
- 2 A NBC T 10.8, item 10.8.4.1, alterou a denominação da Demonstração do Resultado, prevista na NBC T 3.3, para Demonstração de Sobras e Perdas, que acolhe as rubricas “ingressos” e “dispêndios” para demonstrar as receitas e as despesas do ato cooperativo, bem como as receitas e as despesas do ato não-cooperativo. A NBC T 10.21 ratificou essa alteração, cuja rubrica “ingressos” deve ser entendida como sendo as receitas do ato cooperativo, e a rubrica “dispêndios” como sendo as despesas do ato cooperativo.

DISPOSIÇÕES NORMATIZADAS PELA NBC T

- 3 O item 10.21.1.4 especifica:
 - “10.21.1.4 As movimentações econômico-financeiras das Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde terão o seguinte tratamento contábil:
 - 10.21.1.4.1 Aquelas decorrentes do ato cooperativo, na forma prevista no estatuto social, denominadas como receitas e despesas na NBC T 3.3 e legislação aplicável, inclusive a emitida por órgãos reguladores, serão denominadas, respectivamente, como “ingressos” (receitas por conta de cooperados) e “dispêndios” (despesas por conta de cooperados).
 - 10.21.1.4.2 Aquelas decorrentes dos atos não-cooperativos, na forma disposta no estatuto social, são definidas contabilmente como receitas, custos e despesas, e devem ser registradas contabilmente de forma segregada das decorrentes dos atos cooperativos”.
- 4 O seu item 10.21.4 – Da Demonstração de Sobras e Perdas - determina:
 - “10.21.4.1 Na elaboração dessa demonstração, serão observadas as

disposições da NBC T 3.3 e a terminologia própria aplicável às Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde, assim definidas e reguladas por legislação específica e esta norma.

- 10.21.4.2 A movimentação econômico-financeira das Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde deverá ser segregada em decorrência de ato cooperativo, representado por aquele decorrente da atividade-fim da entidade, e não-cooperativo, para as demais atividades.”
- A NBC T 3 trata de Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis, e o seu item 3.3 refere-se à Demonstração do Resultado, no caso das Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde, que agora passa a denominar-se Demonstração de Sobras e Perdas, conforme modelo no anexo único.

AS NORMAS DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE E A LEGISLAÇÃO DO ÓRGÃO REGULADOR

- 5 Como se depreende da legislação do Conselho Federal de Contabilidade, NBC T 10.8 e NBC T 10.21, a Demonstração do Resultado passou, no caso das Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde, a denominar-se “Demonstração de Sobras e Perdas,” e as receitas e despesas decorrentes de atos cooperativos passaram a ser denominadas “ingressos” e “dispêndios”, respectivamente.
- 6 Não obstante a alteração das denominações “receitas” e “despesas” para “ingressos” e “dispêndios”, as Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde deverão continuar observando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, segundo a Resolução CFC nº 750, mormente o Princípio da Entidade e o Princípio da Competência, posto que o emprego dos termos “receita por conta de cooperados”, “despesa por conta de cooperados”, “ingressos” e “dispêndios” não significa que a Cooperativa não aufera receitas ou não incorra em despesas. A Cooperativa continua sendo a Entidade cujo patrimônio está sendo avaliado, e não significa que sua contabilidade deixará de observar o Princípio de Competência.
- 7 A estrutura e a nomenclatura a serem utilizadas na Demonstração de Sobras e Perdas, para evidenciar a composição do resultado formado num determinado período de operações da Entidade Cooperativa Operadora de Planos de Assistência à Saúde, são definidas por legislação específica do Órgão Regulador, no caso a ANS, que, inclusive, já prevê a segregação das operações de ato cooperativo e não-cooperativo.



INTERPRETAÇÃO TÉCNICA NBC T 10.21 – IT 2
– REGULAMENTAÇÃO DO ITEM 10.21.4 –
DEMONSTRAÇÕES DE SOBRAS E PERDAS

ANEXO ÚNICO

DEMONSTRAÇÕES DE SOBRAS E PERDAS

	ATO COOPERATIVO/ INGRESSOS/ DISPÊNDIOS	ATO COOPERATIVO/ RECEITAS/ DESPESAS	TOTAIS
Contraprestações Efetivas de Operações de Assistência à Saúde			
Contraprestações Líquidas			
Variação das Provisões Técnicas			
Receita com Administração de Planos de Assistência à Saúde			
Eventos Indenizáveis Líquidos			
Eventos Indenizáveis			
Recuperação de Eventos Indenizáveis			
Recuperação de Despesas com Eventos Indenizáveis			
Variação Provisão de Eventos Ocorridos e não Avisados			
RESULTADO OPERACIONAL BÁSICO			
Subtotal			
Despesas de Comercialização			
Outros Ingressos/Receitas Operacionais			
Outros Dispêndios/Despesas Operacionais			
RESULTADO OPERACIONAL			
Subtotal			
Resultado Financeiro Líquido			

Receitas Financeiras			
Despesas Financeiras			
Despesas Administrativas			
Resultado Patrimonial			
Resultado Não Operacional			
RESULTADO ANTES DOS IMPOSTOS E PARTICIPAÇÕES Subtotal			
Imposto de Renda			
Contribuição Social			
Participações no Resultado			
RESULTADO LÍQUIDO			



RESOLUÇÃO CFC Nº 1.003/04

Aprova a NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, atendendo ao que está disposto no Art. 1º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou a NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental.

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 2006, sendo recomendada a sua adoção antecipada.

Brasília, 19 de agosto de 2004.

CONTADOR JOSÉ MARTONIO ALVES COELHO
Presidente

NBC T 15 – INFORMAÇÕES DE NATUREZA SOCIAL E AMBIENTAL

15.1 CONCEITUAÇÃO E OBJETIVOS

- 15.1.1 Esta norma estabelece procedimentos para evidenciação de informações de natureza social e ambiental, com o objetivo de demonstrar à sociedade a participação e a responsabilidade social da entidade.
- 15.1.2 Para fins desta norma, entende-se por informações de natureza social e ambiental:
- a) a geração e a distribuição de riqueza;
 - b) os recursos humanos;
 - c) a interação da entidade com o ambiente externo;
 - d) a interação com o meio ambiente.
- 15.1.3 A Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental, ora instituída, quando elaborada deve evidenciar os dados e as informações de natureza social e ambiental da entidade, extraídos ou não da contabilidade, de acordo com os procedimentos determinados por esta norma.
- 15.1.4 A demonstração referida no item anterior, quando divulgada, deve ser efetuada como informação complementar às demonstrações contábeis, não se confundindo com as notas explicativas.
- 15.1.5 A Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental deve ser apresentada, para efeito de comparação, com as informações do exercício atual e do exercício anterior.

15.2 INFORMAÇÕES A SEREM DIVULGADAS

- 15.2.1 Geração e Distribuição de Riqueza
- 15.2.1.1 A riqueza gerada e distribuída pela entidade deve ser apresentada conforme a Demonstração do Valor Adicionado, definida na NBC T 3.
- 15.2.2 Recursos Humanos
- 15.2.2.1 Devem constar dados referentes à remuneração, benefícios concedidos, composição do corpo funcional e as contingências e os passivos trabalhistas da entidade.
- 15.2.2.2 Quanto à remuneração e benefícios concedidos aos empregados, administradores, terceirizados e autônomos, devem constar:
- a) remuneração bruta segregada por empregados, administradores, terceirizados e autônomos;
 - b) relação entre a maior e a menor remuneração da entidade, considerando os empregados e os administradores;
 - c) gastos com encargos sociais;
 - d) gastos com alimentação;



- e) gastos com transporte;
- f) gastos com previdência privada;
- g) gastos com saúde;
- h) gastos com segurança e medicina do trabalho;
- i) gastos com educação (excluídos os de educação ambiental);
- j) gastos com cultura;
- k) gastos com capacitação e desenvolvimento profissional;
- l) gastos com creches ou auxílio-creches;
- m) participações nos lucros ou resultados.

15.2.2.3 Estas informações devem ser expressas monetariamente pelo valor total do gasto com cada item e a quantidade de empregados, autônomos, terceirizados e administradores beneficiados.

15.2.2.4 Nas informações relativas à composição dos recursos humanos, devem ser evidenciados:

- a) total de empregados no final do exercício;
- b) total de admissões;
- c) total de demissões;
- d) total de estagiários no final do exercício;
- e) total de empregados portadores de necessidades especiais no final do exercício;
- f) total de prestadores de serviços terceirizados no final do exercício;
- g) total de empregados por sexo;
- h) total de empregados por faixa etária, nos seguintes intervalos:
 - menores de 18 anos
 - de 18 a 35 anos
 - de 36 a 60 anos
 - acima de 60 anos
- i) total de empregados por nível de escolaridade, segregados por:
 - analfabetos
 - com ensino fundamental
 - com ensino médio
 - com ensino técnico
 - com ensino superior
 - pós-graduados
- j) percentual de ocupantes de cargos de chefia, por sexo.

15.2.2.5 Nas informações relativas às ações trabalhistas movidas pelos empregados contra a entidade, devem ser evidenciados:

- a) número de processos trabalhistas movidos contra a entidade;
- b) número de processos trabalhistas julgados procedentes;
- c) número de processos trabalhistas julgados improcedentes;

- d) valor total de indenizações e multas pagas por determinação da justiça.
- 15.2.2.6 Para o fim desta informação, os processos providos parcialmente ou encerrados por acordo devem ser considerados procedentes.

15.2.3 Interação da Entidade com o Ambiente Externo

- 15.2.3.1 Nas informações relativas à interação da entidade com o ambiente externo, devem constar dados sobre o relacionamento com a comunidade na qual a entidade está inserida, com os clientes e com os fornecedores, inclusive incentivos decorrentes dessa interação.
- 15.2.3.2 Nas informações relativas à interação com a comunidade, devem ser evidenciados os totais dos investimentos em:
- a) educação, exceto a de caráter ambiental;
 - b) cultura;
 - c) saúde e saneamento;
 - d) esporte e lazer, não considerados os patrocínios com finalidade publicitária;
 - e) alimentação.
- 15.2.3.3 Nas informações relativas à interação com os clientes, devem ser evidenciados:
- a) número de reclamações recebidas diretamente na entidade;
 - b) número de reclamações recebidas por meio dos órgãos de proteção e defesa do consumidor;
 - c) número de reclamações recebidas por meio da Justiça;
 - d) número das reclamações atendidas em cada instância arrolada;
 - e) montante de multas e indenizações a clientes, determinadas por órgãos de proteção e defesa do consumidor ou pela Justiça;
 - f) ações empreendidas pela entidade para sanar ou minimizar as causas das reclamações.
- 15.2.3.4 Nas informações relativas aos fornecedores, a entidade deve informar se utiliza critérios de responsabilidade social para a seleção de seus fornecedores.

15.2.4 Interação com o Meio Ambiente

- 15.2.4.1 Nas informações relativas à interação da entidade com o meio ambiente, devem ser evidenciados:
- a) investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente;
 - b) investimentos e gastos com a preservação e/ou recuperação de ambientes degradados;



- c) investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade;
- d) investimentos e gastos com educação ambiental para a comunidade;
- e) investimentos e gastos com outros projetos ambientais;
- f) quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade;
- g) valor das multas e das indenizações relativas à matéria ambiental, determinadas administrativa e/ou judicialmente;
- h) passivos e contingências ambientais.

15.3 DISPOSIÇÕES FINAIS

- 15.3.1 Além das informações contidas no item 15.2, a entidade pode acrescentar ou detalhar outras que julgar relevantes.
- 15.3.2 As informações contábeis, contidas na Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental, são de responsabilidade técnica de contabilista registrado em Conselho Regional de Contabilidade, devendo ser indicadas aquelas cujos dados foram extraídos de fontes não-contábeis, evidenciando o critério e o controle utilizados para garantir a integridade da informação. A responsabilidade por informações não-contábeis pode ser compartilhada com especialistas.
- 15.3.3 A Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental deve ser objeto de revisão por auditor independente, e ser publicada com o relatório deste, quando a entidade for submetida a esse procedimento.

RESOLUÇÃO CFC Nº 973/03

Aprova a NBC T 17 – Partes Relacionadas.

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, atendendo ao que está disposto no artigo 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, que elaborou a NBC T 17 – Partes Relacionadas;

CONSIDERANDO que por tratar-se de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade, em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação e do Desporto, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 17 – Partes Relacionadas.

Art. 2º Esta resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 2004 e deverá ser aplicada às demonstrações contábeis cujos exercícios sociais se encerrarem a partir de 31 de dezembro de 2003, e a quaisquer demonstrações contábeis elaboradas para outros fins a partir daquela data; todavia, sua aplicação imediata é encorajada.

Brasília, 27 de junho de 2003.

CONTADOR ALCEDINO GOMES BARBOSA
Presidente



NBC T 17 – PARTES RELACIONADAS

DISPOSIÇÕES GERAIS

- 1 Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de divulgação de informações relativas a partes relacionadas e se aplica a quaisquer demonstrações contábeis ou informações contábeis elaboradas para quaisquer fins.
- 2 Para permitir uma adequada interpretação das demonstrações contábeis por parte de seus usuários e de quem, com base nelas, vá tomar decisões de caráter econômico-financeiro, é necessário que as transações entre partes relacionadas sejam divulgadas de modo a fornecer ao usuário e, principalmente, aos acionistas ou sócios minoritários elementos informativos suficientes para compreender a magnitude, as características e os efeitos dessas transações sobre a situação patrimonial e financeira e sobre os resultados da entidade.
- 3 A administração da entidade é responsável pela identificação e divulgação das partes relacionadas e das transações com tais partes. Essa responsabilidade exige que a administração implante sistemas contábeis e de controle interno adequados, para assegurar que as transações com partes relacionadas possam ser identificadas nos registros contábeis ou extra-contábeis e apropriadamente divulgadas nas demonstrações contábeis e em outras informações contábeis elaboradas para quaisquer fins.

ALCANCE

- 4 Esta norma aplica-se às divulgações de transações entre uma entidade e suas partes relacionadas, com relação aos aspectos contábeis, não se estendendo:
 - a) aos estudos para determinação da análise dos preços de transferência, requeridos pela legislação fiscal para as transações praticadas com entidades ligadas fora do Brasil; e
 - b) ao tratamento contábil e divulgação de informações sobre investimentos em controladas e coligadas.
- 5 Esta norma aplica-se somente às relações entre as partes relacionadas descritas a seguir:
 - a) entidades que, direta ou indiretamente, por meio de uma ou mais entidades intermediárias, controlam a entidade que apresenta suas demonstrações contábeis, ou são por ela controladas, ou estão sob controle comum. Uma entidade é controlada quando a entidade controladora, direta ou por meio de outras controladas, é titular de direitos de sócios e/ou quotistas que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores. Uma entidade é coligada quando uma participa com 10% ou mais do capital da outra, sem a

- controlar. Uma entidade é ligada quando, de alguma forma, existe relação entre as entidades, seja pelo fato de serem coligadas ou controladas ou por manterem acionistas e/ou quotistas em comum;
- b) pessoas que possuem, direta ou indiretamente, influência no poder de voto da entidade, tendo com isso uma influência significativa sobre a entidade e os membros mais próximos da família dessas pessoas;
 - c) pessoas-chave da administração, isto é, pessoas que têm autoridade e responsabilidade de planejar, dirigir e controlar as atividades da entidade, inclusive diretores e executivos das entidades e membros próximos da família de tais pessoas; e
 - d) entidades nas quais influência substancial no poder de voto seja devida, direta ou indiretamente, por quaisquer das pessoas descritas em *b* ou *c* acima, ou entidades sobre as quais tais pessoas possam exercer influência significativa. Isto inclui entidades controladas por seus diretores ou seus principais acionistas da entidade e entidades que têm um membro-chave da administração em comum.
- 6 No contexto desta norma, não se consideram partes relacionadas:
- a) duas entidades simplesmente porque têm um diretor em comum; mas, é necessário considerar a possibilidade e avaliar a probabilidade de que o diretor possa ser capaz de afetar as diretrizes de ambas as entidades nas transações entre si;
 - b) financiadores, companhias de utilidade pública, sindicatos, órgãos e agências governamentais, no curso de suas transações normais com uma entidade, embora essas transações possam resultar em acordos que venham a influenciar o processo decisório da entidade; e
 - c) um único cliente, fornecedor, concessionário, distribuidor ou agente geral, com o qual a entidade mantém um volume significativo de negócios, meramente em razão da dependência econômica.
- 7 Os seguintes termos são usados nesta norma com os seus significados:
- a) transação entre partes relacionadas – uma transferência de recursos ou obrigações entre partes relacionadas, ainda que a título gratuito;
 - b) controle – titularidade, direta ou indireta, por intermédio de outras entidades, de direitos de sócio que assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger ou destituir a maioria dos administradores por disposição estatutária ou por efeito de contrato ou acordo, as políticas financeiras e operacionais da administração da entidade;
 - c) influência significativa – participação nas decisões sobre as políticas financeiras e operacionais de uma entidade, mas não o controle dessas políticas. A influência significativa pode ser exercida de diversas maneiras, geralmente pela representação no conselho



de administração, mas também, por exemplo, pela participação no processo de definição das diretrizes, transações relevantes inter-companhias, intercâmbio de pessoas da administração ou dependência de informações técnicas. A influência significativa pode ser conseguida por meio de participação acionária, disposições estatutárias ou acordo de acionistas, como no caso de sociedades nas quais a entidade exerça influência sobre as decisões da administração, embora não tenha participação direta ou indireta, mas dela usufrui benefícios ou assume riscos; e

- d) membros mais próximos da família – são o cônjuge ou companheiro(a), e os parentes em linha reta, colateral ou transversal, até o terceiro grau, e os parentes por afinidade até o segundo grau.
- 8 Partes relacionadas são definidas, de um modo amplo, como aquelas entidades, pessoas físicas ou jurídicas com as quais uma entidade tenha possibilidade de contratar, no sentido lato deste termo, em condições que não sejam as de comutatividade e independência que caracterizam as transações com terceiros alheios à entidade, ao seu controle gerencial ou a qualquer outra área de influência. Os termos “contrato” e “transações” referem-se, neste contexto, a operações tais como: comprar, vender, emprestar, tomar emprestado, remunerar, prestar ou receber serviços, condições de operações, dar ou receber em consignação, integralizar capital, exercer opções, distribuir lucros, etc.
- 9 Em geral, a referida possibilidade de contratar em condições que não as de comutatividade e independência se dá entre entidades nas quais uma delas ou seus acionistas ou sócios controladores detêm participação a lhes assegurar preponderância nas deliberações sociais da outra. Mas o conceito de partes relacionadas deve estender-se, também, ao relacionamento econômico:
- a) entre empresas que, por via direta ou indireta, respondam ao mesmo controle societário;
 - b) entre empresas com administradores comuns ou que possam influenciar determinadas decisões nas referidas empresas, tomadas em conjunto ou individualmente, ou que possam se beneficiar destas decisões;
 - c) de uma empresa com seus acionistas, quotistas e administradores (quaisquer que sejam as denominações dos cargos), e com membros mais próximos da família dos indivíduos antes relacionados;
 - d) de uma empresa com suas controladas diretas ou indiretas e coligadas, ou com acionistas, quotistas ou administradores de suas controladoras e coligadas e vice-versa; e
 - e) de uma empresa com fornecedores, clientes ou financiadores com

- os quais mantenham uma relação de dependência econômica e/ou financeira, ou de outra natureza que permita essas transações, quaisquer que sejam, sem a observância da independência e comutividade.
- 10 As definições de partes relacionadas e transações com partes relacionadas são, portanto, no sentido de que partes são consideradas relacionadas se uma delas puder controlar a outra ou se exercer influência significativa sobre as decisões financeiras e operacionais tomadas por essa outra.
 - 11 Transações com partes relacionadas envolvem transferências de recursos ou obrigações entre si, a título oneroso ou não. Essa definição não esgota, necessariamente, os elementos a serem levados em conta para a identificação das partes que devem ser qualificadas como “relacionadas”, nem restringem as informações que devem ser divulgadas devido aos requerimentos previstos em lei ou por órgãos reguladores.
 - 11.1 Ao considerar cada relacionamento possível entre partes relacionadas, a atenção deve ser dirigida para a substância do relacionamento, e não meramente para a sua forma legal.

RELACIONAMENTO ENTRE PARTES RELACIONADAS

- 12 O relacionamento entre partes relacionadas é normal nos negócios. Neste sentido, entidades frequentemente exercem uma parte de suas atividades por meio de controladas ou coligadas e adquirem participação em outras entidades – com propósitos de investir ou por motivos comerciais – que são de proporção suficiente para que a investidora controle ou exerça influência significativa sobre as decisões financeiras e operacionais da investida.
- 13 O relacionamento entre partes relacionadas pode ter efeito sobre a posição patrimonial e financeira e os resultados das respectivas entidades. As transações entre partes relacionadas podem, em algumas circunstâncias, ser realizadas em bases diferentes daquelas que seriam negociadas e aceitas entre partes não-relacionadas.
- 14 Os resultados e a posição patrimonial e financeira de uma entidade podem ser afetados pelo relacionamento entre partes relacionadas, ainda que não se realizem transações entre essas. A simples existência do relacionamento pode ser suficiente para afetar as transações de determinada entidade com terceiros. Por exemplo, uma controlada pode cancelar as transações com determinada entidade com a qual mantém operações, quando a sua controladora adquire outra entidade com a mesma atividade. Por outro lado, uma parte pode abster-se de agir, em virtude da influência significativa de outra. Uma controlada pode ser instruída por sua controladora para não se envolver em atividades de pesquisa e desenvolvimento. Os efeitos dessas situações não são divulgados dada a dificuldade de uma mensuração objetiva.



- 15 O reconhecimento contábil de uma transferência de recursos é normalmente baseado no preço acordado entre as partes. Entre partes não-relacionadas, o preço não induz a favorecimentos. As partes relacionadas podem ter um grau de flexibilidade no estabelecimento de preços, o qual não está presente nas transações entre partes não relacionadas.
- 16 Utiliza-se uma variedade de métodos para estabelecer o preço nas transações entre partes relacionadas. Os comentários a seguir têm por objetivo demonstrar que, de uma maneira geral, as transações foram praticadas em condições normais de mercado.
- 17 Uma maneira de estabelecer o preço em uma transação entre partes relacionadas pode ser o método do preço não-controlado comparável, o qual fixa o preço com base em mercadorias comparáveis, vendidas em mercado economicamente comparável a um comprador não relacionado com o vendedor. Quando as mercadorias ou os serviços fornecidos numa transação entre partes relacionadas e as respectivas condições são semelhantes às transações comerciais entre partes independentes, muitas vezes esse método é utilizado.
- 18 Quando mercadorias são transferidas entre partes relacionadas para venda subsequente a terceiros, o método de preço de revenda é geralmente utilizado. Por esse método, o preço de revenda é reduzido por uma margem que representa uma importância que servirá para o revendedor recuperar seus custos e obter um retorno comparável com empresas semelhantes.
- 19 Outro método é o custo acrescido de uma margem, o qual objetiva acrescentar uma margem apropriada ao custo do fornecedor. Poderão surgir dificuldades para determinar tanto os elementos atribuíveis ao custo como à margem. Entre os parâmetros que podem ajudar na fixação do preço final está o retorno comparável com indústrias semelhantes.
- 20 Às vezes, os preços adotados para transações entre partes relacionadas não são estabelecidos de acordo com os métodos descritos anteriormente. Qualquer que seja o método adotado, transações entre partes relacionadas devem ser divulgadas nas demonstrações contábeis ou em outras informações contábeis, mencionando as condições em que foram praticadas e os respectivos valores.
- 21 Em certos casos, devido a características específicas dos produtos e do tipo de indústria, podem ser fabricados produtos para atender às necessidades de partes relacionadas, não tendo outro mercado consumidor. Nesse caso, a operação deverá ser divulgada em notas explicativas às demonstrações contábeis, bem como as condições utilizadas na transação.

DIVULGAÇÃO

- 22 Maior ou menor destaque na divulgação das transações deve ser dado, considerando os seguintes fatos:

- a) se a transação foi efetuada em condições semelhantes às que seriam aplicadas entre partes não-relacionadas (quanto a preços, prazos, encargos, qualidade, etc.), que contratassem com base em sua livre vontade e em seu melhor interesse; e
- b) se as transações por si só ou por seus efeitos afetam ou podem vir a afetar, de forma significativa, a situação patrimonial e financeira - e/ou os resultados e sua correspondente demonstração- das empresas intervenientes na operação.

23 A seguir, são mencionadas situações em que as transações entre partes relacionadas podem exigir divulgação pela entidade nas demonstrações contábeis ou em outras informações contábeis, no período em que referidas transações ocorreram. A relação abaixo é meramente de transações que normalmente ocorrem; todavia, não é exaustiva de transações entre partes relacionadas:

- a) compra ou venda de produtos e/ou serviços (produtos acabados ou em processo, etc.);
- b) compra ou venda de imobilizado ou outros ativos, inclusive alienação ou transferência de direitos de propriedade industrial;
- c) prestação ou recebimento de serviços;
- d) contratos de agenciamento ou de licenciamento;
- e) saldos decorrentes de operações e quaisquer outros saldos a receber ou a pagar;
- f) novação, perdão ou outras formas pouco usuais de cancelamento de dívidas;
- g) prestação de serviços administrativos e/ou qualquer outra forma de utilização da estrutura física ou de pessoal de uma empresa pela outra ou outras, com ou sem contraprestação;
- h) avais, fianças, hipotecas, depósitos, penhores ou quaisquer outras formas de garantias;
- i) aquisição de direitos ou opções de compra, ou qualquer outro tipo de benefício e seu respectivo exercício do direito;
- j) quaisquer transferências de bens, direitos e obrigações não remuneradas ou em condições favorecidas;
- k) recebimentos ou pagamentos pela locação ou concessão de comodato de bens imóveis ou móveis de qualquer natureza;
- l) manutenção de quaisquer benefícios para funcionários de partes relacionadas, tais como: planos suplementares de previdência social, plano de assistência médica, refeitório, centros de recreação, etc.;
- m) limitações mercadológicas e tecnológicas;
- n) financiamentos e contribuições de capital em dinheiro ou em bens; e
- o) transferência de pesquisas e desenvolvimento, tecnologia, etc.



- 24 Os saldos existentes na data do balanço e as transações ocorridas durante o exercício, ou no período em que mereçam divulgação, devem ser destacados nas demonstrações ou informações contábeis, com a identificação das partes relacionadas e a indicação dos seus montantes, natureza e condições. Transações anormais, com partes relacionadas após o encerramento do exercício ou período, também devem ser divulgadas.
- 25 A referida divulgação pode ser feita no corpo das demonstrações contábeis e/ou em notas explicativas, qual seja o mais prático, respeitada a condição de fornecer detalhes suficientes para a identificação das partes relacionadas e das transações realizadas entre as partes, para o entendimento das demonstrações contábeis. Deve ser indicado, em todos os casos, se as transações foram feitas a valores e prazos usuais no mercado ou de negociações anteriores que representam condições comutativas.
- 26 Por fim, deve-se ressaltar que o conceito de apresentação adequado das demonstrações contábeis pressupõe um fator importante no processo de tomada de decisão, quanto à divulgação ou não das transações com partes relacionadas, que é a relevância destas. Deve-se medir convenientemente a relevância de quaisquer discrepâncias ou variações em relação às práticas aceitas, decorrentes daquelas transações, antes de se decidir pela sua divulgação.
- 27 Nas demonstrações contábeis consolidadas que incluam as partes relacionadas, como regra geral, não será necessária a divulgação da maioria dos saldos e transações com essas partes relacionadas, uma vez que estes são eliminados no processo de consolidação.
- 28 A fim de que o usuário das demonstrações contábeis possa formar uma idéia dos efeitos do relacionamento entre partes relacionadas nas demonstrações contábeis consolidadas, é apropriado divulgar o relacionamento quando o fator controle estiver presente, ainda que não tenha havido transações entre as partes.
- 29 Os detalhes das transações com partes relacionadas normalmente incluem:
 - a) uma indicação do volume das transações, seja por meio de valores ou por meio da proporção em relação ao volume total das transações da entidade;
 - b) montante ou respectiva proporção dos saldos existentes na data do balanço; e
 - c) o(s) método(s) e a (s) políticas adotada(s) para a determinação dos preços.
- 30 As transações e os saldos com a(s) pessoa(s) física(s) dos administradores e/ou controladores e demais partes relacionadas devem ser divulgados em notas explicativas às demonstrações contábeis, com detalhes suficientes que permitam ter uma noção exata do tipo de transação, e os valores e as condições envolvidos.

- 31 Embora não sejam integrantes de partes relacionadas, transações com fornecedores, clientes ou financiadores com os quais a entidade mantém uma relação de dependência econômica, financeira ou tecnológica, os saldos ou os montantes das operações efetuadas durante o exercício deverão ser divulgados, seguidos de uma explicação sucinta da natureza do relacionamento ou da dependência. Esta divulgação poderá ser incluída na nota explicativa referente às operações ou aos saldos normais do mesmo tipo (por exemplo: clientes, fornecedores, financiamentos, etc.) ou em nota explicativa específica.



RESOLUÇÃO CFC Nº 1.025/05

Aprova a NBC T 19.1 – Imobilizado.

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, atendendo ao que está disposto no Art. 1º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou a NBC T 19.1 - Imobilizado;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil (Bacen), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 19.1 – Imobilizado.

Art. 2º Esta Resolução entrará em vigor a partir de 1º de janeiro de 2006, sendo recomendada sua adoção antecipada.

Brasília, 15 de abril de 2005.

CONTADOR ANTÔNIO CARLOS DÓRO

Vice-presidente de Administração no exercício da Presidência

NBC T 19 – ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS

NBC T 19.1 – IMOBILIZADO

19.1.1 OBJETIVOS E CONTEÚDO

- 19.1.1.1 Esta norma estabelece critérios e procedimentos para registro contábil de ativo imobilizado tangível, devendo ser observados os seguintes aspectos na sua contabilização:
- a) a época de reconhecimento dos ativos;
 - b) a determinação dos seus valores nos registros contábeis; e
 - c) circunstâncias que podem influenciar o momento em que esses valores são levados às contas de resultado.
- 19.1.1.2 Esta norma não se aplica aos ativos imobilizados intangíveis.

19.1.2 DEFINIÇÕES

- 19.1.2.1 Valor contábil é o montante pelo qual o ativo está registrado na contabilidade, líquido da respectiva depreciação acumulada e das provisões para perdas por redução ao valor recuperável.
- 19.1.2.2 Custo é o valor de aquisição ou construção do ativo imobilizado ou o valor atribuído ou de mercado, no caso de doações.
- 19.1.2.3 Valor justo é o valor pelo qual um ativo poderia ser negociado entre partes independentes e interessadas, conhecedoras do assunto e dispostas a negociar, numa transação normal, sem favorecimentos e com isenção de outros interesses.
- 19.1.2.4 Ativo imobilizado, objeto desta norma, compreende os ativos tangíveis que:
- a) são mantidos por uma entidade para uso na produção ou na comercialização de mercadorias ou serviços, para locação, ou para finalidades administrativas;
 - b) têm a expectativa de serem utilizados por mais de doze meses;
 - c) haja a expectativa de auferir benefícios econômicos em decorrência da sua utilização; e
 - d) possa o custo do ativo ser mensurado com segurança.
- 19.1.2.5 Valor recuperável é o maior entre o valor líquido de venda de um ativo e o seu valor em uso.
- 19.1.2.6 Valor residual é o montante líquido que a entidade espera obter, com razoável segurança, por um ativo no fim de sua vida útil, deduzidos os custos esperados para sua venda.
- 19.1.2.7 Provisão para perdas é a parcela do valor contábil que excede o valor recuperável.



19.1.3 REGISTRO

- 19.1.3.1 Peças maiores e equipamentos sobressalentes devem ser classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los durante mais de 12 meses.
- 19.1.3.2 Peças separadas e equipamentos de manutenção que podem ser usados somente em um determinado item do ativo imobilizado devem ser registrados como imobilizado.
- 19.1.3.3 Itens de valor não-relevantes podem ser agrupados por natureza do bem e aplicados ao valor total dos itens os critérios para reconhecimento como ativo imobilizado.
- 19.1.3.4 Outros ativos adquiridos, por exemplo, por motivos de segurança ou ambientais, devem ser registrados no ativo imobilizado, se essas aquisições permitirem que futuros benefícios econômicos dos ativos sejam percebidos pela entidade, além daqueles que ela perceberia, se aquelas aquisições não tivessem sido feitas.
- 19.1.3.5 As peças de reposição e equipamentos de manutenção não enquadrados nos itens 19.1.3.1. e 19.1.3.2. devem ser reconhecidos no resultado quando consumidos.

19.1.4 AVALIAÇÃO

- 19.1.4.1 Um item do imobilizado que satisfaz aos requisitos de reconhecimento como ativo de que trata o item 19.1.2.4 deve ser avaliado pelo seu custo.
- 19.1.4.2 Depois do reconhecimento como ativo, um item do imobilizado deve ser mantido pelo seu custo, menos a depreciação acumulada e as perdas para reduzir ao valor recuperável.
- 19.1.4.3 O ativo imobilizado tangível pode ser reavaliado como um tratamento alternativo permitido, observado o disposto na NBC T 19.6.

19.1.5 COMPONENTES DO CUSTO

- 19.1.5.1 O custo de um bem do imobilizado compreende:
 - a) preço de compra, inclusive impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, deduzidos de descontos comerciais e abatimentos;
 - b) custos diretamente atribuíveis para instalar e colocar o ativo em condições operacionais para o uso pretendido;
 - c) custo estimado para desmontar e remover o ativo e restaurar o local no qual está localizado, quando existir a obrigação futura para a entidade.
- 19.1.5.2 São exemplos de custos diretamente atribuíveis de que trata a letra “b” do item anterior:
 - a) custos com empregados, incluindo todas as formas de remuneração.

- neração e encargos proporcionados por uma entidade a seus empregados ou a seus dependentes originados diretamente da construção ou da aquisição do item do imobilizado;
- b) custo da preparação do local;
 - c) custo de entrega inicial e manuseio;
 - d) custo de instalação e montagem;
 - e) custo de testes para verificação do funcionamento do bem, deduzido das receitas líquidas obtidas durante o período de teste, tais como amostras produzidas quando o equipamento era testado; e
 - f) honorários profissionais.
- 19.1.5.3 São exemplos de custos que não devem ser classificados como imobilizado:
- a) custo para abrir novas instalações;
 - b) custo para introduzir novo produto ou serviço, inclusive custos de propaganda e promoção;
 - c) custo para a realização de negócios em nova localidade ou para nova classe de consumidores, inclusive custo de treinamento de empregados; e
 - d) custo de administração e outros custos gerais indiretos.
- 19.1.5.4 O reconhecimento de custo no valor contábil de bem do imobilizado cessa quando o bem é instalado e está em condições de operação. Por isso, os seguintes custos não devem ser incluídos no valor contábil de bem do imobilizado:
- a) custo incorrido enquanto um item capaz de operar ainda precisa ser colocado em uso ou está operando abaixo da sua plena capacidade;
 - b) perdas operacionais iniciais, tais como aquelas incorridas enquanto a demanda para aumento da produção do item cresce; e
 - c) custo de realocação ou reorganização de parte ou de todas as operações da entidade.
- 19.1.5.5 O resultado de operações eventuais que podem ocorrer antes ou durante as atividades de construção ou desenvolvimento de um ativo imobilizado, tais como a utilização do local da construção como estacionamento até o início das obras, deve ser reconhecido no resultado do exercício.
- 19.1.5.6 O custo de um ativo de construção própria é determinado usando os mesmos princípios aplicáveis a um ativo adquirido.
- 19.1.5.7 Se uma entidade fabrica ativos semelhantes para venda no curso normal dos negócios, o custo do ativo é o mesmo que o custo de produzir o ativo para venda.
- 19.1.5.8 Os custos de quantidades anormais de desperdício de material, mão-de-obra



ou outros recursos, incorridos na produção de um ativo, não devem ser incluídos no custo do mesmo.

- 19.1.5.9 Os custos de manutenção diária de item do imobilizado que incluem, principalmente, mão-de-obra, bens de consumo e pequenas peças devem ser reconhecidos no resultado quando incorridos.
- 19.1.5.10 A entidade deve reconhecer no valor contábil de um item do imobilizado, o custo da reposição de parte quando este é incorrido e atende ao definido no item 19.1.2.4, devendo o valor contábil das partes substituídas ser baixado. Exemplos: a troca de revestimento de forno depois de determinado número de horas de uso ou de motor de aeronave durante a vida útil da fuselagem.

19.1.6 AVALIAÇÃO DO CUSTO

- 19.1.6.1 O custo de um bem do imobilizado é o preço pago ou equivalente na data da aquisição.
- 19.1.6.2 Os encargos financeiros de empréstimos e financiamentos de terceiros para a construção ou montagem de bens do imobilizado devem ser capitalizados até o momento em que o bem estiver em condições de operação.

19.1.7 PERMUTA DE ATIVOS

- 19.1.7.1 Quando um item do ativo imobilizado é adquirido em troca de um ou mais ativos o custo do item deve ser avaliado pelo valor justo.
- 19.1.7.2 Quando o item adquirido não pode ser avaliado ao valor justo com segurança, seu custo deve ser o valor contábil do ativo entregue.

19.1.8 PERDA DO VALOR RECUPERÁVEL

- 19.1.8.1 O valor contábil do ativo imobilizado deve ser revisado periodicamente e quando o valor recuperável for menor que o valor contábil deve ser constituída provisão para perdas, de acordo com a NBC T 19.10.

19.1.9 BAIXAS OU TRANSFERÊNCIAS

- 19.1.9.1 O valor contábil de um item do ativo imobilizado deve ser baixado quando:
 - a) alienado; ou
 - b) não se prevê obter benefícios econômicos futuros com seu uso ou venda.
- 19.1.9.2 Ganhos ou perdas decorrentes da baixa de um item do ativo imobilizado devem ser reconhecidos no resultado não-operacional quando o item for baixado.
- 19.1.9.3 Se uma entidade reconhece no valor contábil de um item do imobilizado o custo da reposição de parte desse item, o valor contábil da parte reposta

deve ser baixado, independentemente de ela ter sido depreciada separadamente.

- 19.1.9.4 Quando não é praticável para a entidade determinar o valor contábil da parte reposta, o custo de reposição pode ser usado como indicação do custo da reposição dessa parte na data que foi adquirida ou construída.
- 19.1.9.5 O ganho ou perda decorrente de baixa de um item do imobilizado deve ser determinado como a diferença entre o valor líquido da venda, se houver, e o valor contábil do item.
- 19.1.9.6 O valor contábil de um item do ativo imobilizado, quando for retirado da operação, deve ser transferido para Investimentos, Realizável a Longo Prazo ou Ativo Circulante, conforme a destinação e reduzido ao seu valor de realização quando este for menor.

19.1.10 DIVULGAÇÃO

19.1.10.1 As Demonstrações Contábeis devem divulgar, para cada classe de imobilizado:

- a) os critérios de avaliação utilizados para apurar o valor de custo;
- b) os aspectos relacionados à depreciação na forma da NBC T 19.5;
- c) o valor de custo, a depreciação acumulada e a provisão para perdas, no início e no fim do período; e
- d) a reconciliação do valor contábil no início e no fim do período mostrando:
 - I) adições;
 - II) baixas;
 - III) aquisições por combinação de entidades;
 - IV) prejuízos por perda de valor reconhecidos como despesa;
 - V) reversões de prejuízos por perda de valor nos resultados;
 - VI) variações cambiais líquidas resultantes da conversão das Demonstrações Contábeis da moeda funcional para as diferentes moedas de apresentação, inclusive a conversão das operações no estrangeiro para moedas de apresentação das demonstrações da entidade; e
 - VII) outras movimentações.

19.1.10.2 As Demonstrações Contábeis também devem divulgar:

- a) a existência, a natureza e os montantes das restrições à titularidade e itens do imobilizado dados em garantia de passivos;
- b) o montante das despesas reconhecidas no valor contábil de um item do imobilizado no decurso de sua construção;
- c) o montante dos compromissos contratuais para aquisição de imobilizado;



- d) o valor contábil de ativos temporariamente paralisados;
- e) o valor contábil bruto de quaisquer ativos totalmente depreciados, que ainda estejam em uso; e
- f) o valor contábil dos ativos imobilizados retirados das operações e separados para baixa.

Alínea “g” excluída pela Resolução CFC nº 1.067/05.

19.1.10.3 A entidade deve divulgar as mudanças nas estimativas em relação a:

- a) valores residuais;
- b) custos estimados de demolição, remoção e restauração de itens do imobilizado.

RESOLUÇÃO CFC Nº 998/04

Aprova a NBC T 19.2 – Tributos sobre Lucros.

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, atendendo ao que está disposto no Artigo 1º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou a NBC T 19.2 – Tributos sobre Lucros;

CONSIDERANDO quer por tratar-se de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 19.2 – Tributos sobre Lucros.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

Brasília, 21 de maio de 2004.

CONTADOR JOSÉ MARTONIO ALVES COELHO
Presidente



NBC T 19 – ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS

NBC T 19.2 – TRIBUTOS SOBRE LUCROS

19.2.1 PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS APLICÁVEIS

- 19.2.1.1 Esta norma estabelece o tratamento contábil dos tributos sobre lucros das entidades, inclusive quanto ao reconhecimento de ativos e passivos fiscais diferidos, decorrentes de prejuízos ou créditos fiscais não utilizados, a sua apresentação e divulgação nas demonstrações contábeis.
- 19.2.1.2 O aspecto principal é a contabilização dos efeitos fiscais atuais e futuros decorrentes de:
- a) recuperação ou liquidação futura do valor contábil de ativos ou passivos, reconhecidos no balanço patrimonial da entidade;
 - b) transações e outros eventos do exercício, reconhecidos nas demonstrações contábeis da entidade.
- 19.2.1.3 A entidade deve reconhecer, observado o disposto nos itens 19.2.1.6 e 19.2.3.8, esses efeitos fiscais por meio da contabilização de um ativo ou passivo fiscal diferido, no exercício em que ocorrer.
- 19.2.1.4 A contabilização de um ativo ou passivo enseja que a recuperação ou a liquidação de seus valores possa produzir alterações nas futuras apurações de tributos sobre lucros, por meio da sua dedutibilidade ou tributação.
- 19.2.1.5 Os efeitos fiscais correspondentes devem ser registrados no mesmo exercício em que as transações e outros eventos forem reconhecidos em contas de resultado ou de patrimônio líquido, mantendo uniformidade com o reconhecimento das respectivas transações e outros eventos.
- 19.2.1.6 O ativo fiscal diferido, decorrente de diferenças temporárias e de prejuízos fiscais de imposto de renda e bases negativas de contribuição social, deve ser reconhecido, total ou parcialmente, desde que a entidade tenha histórico de lucratividade, acompanhado da expectativa de geração de lucros tributáveis futuros, fundamentada em estudo técnico de viabilidade, que permita a realização do ativo fiscal diferido em um prazo máximo de dez anos, ou o limite máximo de compensação permitido pela legislação, o que for menor.
- 19.2.1.7 O histórico de lucratividade, previsto no item anterior, não se aplica à entidade decorrente de reorganização societária cujos prejuízos se originaram anteriormente à reorganização.
- 19.2.1.8 Presume-se haver histórico de lucratividade na entidade que obteve lucro tributável em, pelo menos, três dos cinco últimos exercícios sociais.
- 19.2.1.9 Os lucros futuros referidos no item 19.2.1.6 devem ser trazidos a valor presente com base no prazo total estimado para a realização do ativo fiscal diferido.

- 19.2.1.10 Para os fins desta norma, o imposto de renda compreende tanto o imposto do próprio país como os impostos de outros países a que a entidade estiver sujeita, sempre que baseados em resultados tributáveis.
- 19.2.1.11 O imposto de renda compreende também os impostos que, tal como o imposto retido na fonte, são recolhidos por uma controlada, coligada ou entidade com controle compartilhado (*joint venture*) sobre as distribuições de lucros feitas para a entidade.

19.2.2 DEFINIÇÕES

- 19.2.2.1 Resultado antes dos Tributos sobre Lucros é o lucro líquido ou prejuízo de um exercício, antes da dedução ou do acréscimo das despesas ou receitas de tributos sobre lucros.
- 19.2.2.2 Resultado Tributável é o lucro ou prejuízo de um exercício, calculado de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades fiscais, e sobre o qual são devidos ou recuperáveis os tributos sobre lucros.
- 19.2.2.3 Despesas ou Receitas de Tributos sobre Lucros é o valor total incluído na determinação do lucro líquido ou prejuízo do exercício, no tocante a tais tributos, abrangendo os valores correntes e diferidos.
- 19.2.2.4 Tributos sobre Lucros Correntes é o montante dos tributos a pagar ou a recuperar sobre lucros com relação ao resultado tributável do exercício.
- 19.2.2.5 Obrigações Fiscais Diferidas são os valores dos tributos a pagar em exercícios futuros sobre lucros com relação a diferenças temporárias tributáveis.
- 19.2.2.6 Ativos Fiscais Diferidos são os valores dos tributos a recuperar em exercícios futuros sobre lucros com relação a:
- a) diferenças temporárias dedutíveis;
 - b) compensação futura de prejuízos fiscais não utilizados, observada a base de cálculo de cada tributo.
- 19.2.2.7 Diferenças Temporárias são as diferenças entre a base fiscal de um ativo ou passivo e seu valor contábil no balanço patrimonial, que afetem ou possam vir a afetar a apuração dos tributos sobre os lucros.
- 19.2.2.8 As Diferenças Temporárias podem ser:
- a) tributáveis, ou seja, que resultarão em valores a serem adicionados no cálculo do resultado tributável de exercícios futuros, quando o valor contábil do ativo ou passivo for recuperado ou liquidado;
 - b) dedutíveis, ou seja, que resultarão em valores a serem deduzidos no cálculo do resultado tributável de exercícios futuros, quando o valor contábil do ativo ou passivo for recuperado ou liquidado.



19.2.2.9 Base Fiscal de um ativo ou passivo é o valor atribuído aos mesmos para fins tributários.

19.2.2.10 Tributos sobre Lucros são o imposto de renda e a contribuição social, e outros que possam ser criados futuramente.

19.2.3 EMBASAMENTO TÉCNICO-CONTÁBIL

Diferenças Temporárias Tributáveis

19.2.3.1 As diferenças temporárias surgem quando se inclui receita ou despesa no resultado antes dos tributos sobre lucros em um exercício, e no resultado tributável em exercício diferente.

19.2.3.2 Diferenças temporárias tributáveis que resultam em obrigações fiscais diferidas podem ocorrer quando:

- a) a depreciação considerada na determinação do resultado tributável pode ser diferente daquela que é considerada na determinação do resultado antes dos tributos sobre lucros. Ocorre, então, uma diferença entre o valor líquido contábil do ativo e sua base fiscal, que é o custo do ativo menos as correspondentes depreciações acumuladas, permitidas pela legislação fiscal. Se essa diferença se reverter ao longo do tempo, teremos uma diferença temporária. Uma aceleração da depreciação para fins fiscais resulta em uma obrigação fiscal diferida. Por outro lado, uma aceleração da depreciação para fins contábeis resulta em um ativo fiscal diferido;
- b) a receita é contabilizada, mas ainda não recebida, relativa a empreendimentos de execução a longo prazo ou de fornecimento de bens ou serviços, quando celebrados com o governo ou com entidades do governo;
- c) os ganhos de capital são decorrentes de vendas de bens do ativo imobilizado, registrados contabilmente, cujo recebimento e tributação dar-seão a longo prazo.

19.2.3.3 A reavaliação de ativos é permitida em certas condições, porém não afeta o resultado tributável no exercício em que ocorre.

19.2.3.4 A diferença entre o valor contábil de um ativo reavaliado e sua base fiscal constitui uma diferença temporária e dá origem à obrigação fiscal diferida.

19.2.3.5 O valor contábil reavaliado é o que deve ser recuperado por meio da depreciação ou exaustão, gerando uma receita tributável correspondente ao excesso de depreciação ou de exaustão contábil em relação àquela permitida para fins fiscais.

19.2.3.6 No caso do item anterior, o montante dos tributos sobre a diferença entre o valor contábil e sua correspondente base fiscal deve ser integralmente provisionado, no momento do registro da reavaliação, mediante a utilização de conta retificadora da reserva de reavaliação.

Diferenças Temporárias Dedutíveis

19.2.3.7 Diferenças temporárias dedutíveis, que resultam em ativo fiscal diferido, podem ocorrer quando houver:

- a) provisão para garantia de produtos, registrada na contabilidade no exercício de sua venda, mas dedutível para fins fiscais somente quando realizada;
- b) provisão para gastos com manutenção e reparo de equipamentos, dedutível para fins fiscais somente quando estes forem efetivamente realizados;
- c) provisão para riscos fiscais e outros passivos contingentes;
- d) provisões contabilizadas acima dos limites permitidos pela legislação fiscal, cujos excessos sejam recuperáveis fiscalmente no futuro, tal como a provisão para créditos duvidosos ou em liquidação;
- e) provisão para perdas permanentes em investimentos;
- f) receitas tributadas em determinado exercício, que somente devem ser reconhecidas contabilmente em exercício ou exercícios futuros, para atender ao Princípio da Competência;
- g) amortização contábil de ágio que somente for dedutível por ocasião de sua realização por alienação ou baixa;
- h) certos ativos que puderem ser reavaliados, sem que se faça um ajuste equivalente para fins tributários, quando a base fiscal do ativo exceder seu valor contábil ajustado ao valor de mercado (reavaliação negativa), ou valor de recuperação.

Ativo Fiscal Diferido

19.2.3.8 O ativo fiscal diferido com relação a prejuízos fiscais, observada a base de cálculo de cada tributo, deve ser reconhecido à medida que for provável que no futuro haja lucro tributável suficiente para compensar esses prejuízos, obedecidas as condições previstas nos itens 19.2.1.6 a 19.2.1.9.

19.2.3.9 O contabilista deve obter junto à administração da entidade elementos e evidências, aprovados pelo conselho fiscal, se em funcionamento, e pelos órgãos de administração da entidade, que permitam uma avaliação de que trata o item anterior.

19.2.3.10 Deve ser observada a vinculação entre o reconhecimento do ativo fiscal diferido e a avaliação da continuidade operacional da entidade.

19.2.3.11 A existência de incertezas, quanto à continuidade operacional da entidade, impede o reconhecimento contábil de ativos fiscais diferidos, devendo ser estornados os já reconhecidos.

19.2.3.12 Devem ser considerados os pressupostos utilizados para a avaliação da probabilidade de ocorrência de lucros tributáveis futuros, que envol-



vem providências internas da administração como evidências mais concretas do que aqueles que envolvem terceiros ou uma situação de mercado (por exemplo, significativo aumento das vendas ou dependência de preço de *commodities*).

- 19.2.3.13 A entidade, ao avaliar a probabilidade de compensar lucros tributáveis futuros com prejuízos fiscais, deve considerar o seguinte:
- a) se existem diferenças temporárias tributáveis suficientes, que resultem em valores tributáveis contra os quais esses prejuízos fiscais possam ser utilizados antes que prescrevam;
 - b) se é provável que haja lucros tributáveis antes de prescrever o direito à compensação dos prejuízos fiscais;
 - c) se os prejuízos fiscais resultam de causa identificada que provavelmente não ocorra novamente.

Tributos sobre Lucros e Diferenças Temporárias

- 19.2.3.14 Os tributos sobre lucros referentes ao exercício corrente devem ser reconhecidos como obrigação, à medida que são devidos.
- 19.2.3.15 Se o montante já pago, referente aos exercícios corrente e anteriores, exceder o montante considerado devido, o excedente, caso seja recuperável, deve ser reconhecido como ativo.
- 19.2.3.16 A obrigação fiscal diferida deve ser reconhecida com relação a todas as diferenças temporárias tributáveis.
- 19.2.3.17 Um ativo fiscal diferido deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis, quando satisfizer uma das seguintes condições:
- a) quando haja expectativa de geração de lucro tributável no futuro, contra o qual se possam utilizar essas diferenças, demonstrada em planos e projeções da administração, observadas as condições estabelecidas nos itens 19.2.1.6 a 19.2.1.9;
 - b) quando exista obrigação fiscal diferida em montante e em exercício de realização que possibilitem a compensação do ativo fiscal diferido.

Mensuração Inicial

- 19.2.3.18 O ativo e o passivo fiscais diferidos devem ser reconhecidos às alíquotas aplicáveis ao exercício em que o ativo deve ser realizado, ou o passivo liquidado.
- 19.2.3.19 Quando se aplicam diferentes alíquotas às diversas faixas de lucro tributável, o ativo e o passivo fiscais devem ser reconhecidos às taxas médias que se espera aplicar ao lucro tributável ou ao prejuízo fiscal dos exercícios em que se prevê a reversão das diferenças temporárias.

Mensurações Posteriores

- 19.2.3.20 A entidade, periodicamente, deve reanalisar o ativo fiscal diferido não reconhecido e reconhecê-lo à medida que se tornar provável que no futuro haja lucro tributável capaz de permitir a recuperação desse ativo como, por exemplo: com a melhoria das condições das atividades da entidade, pode tornar-se provável que no futuro a entidade venha a gerar lucro tributável, atendendo assim aos critérios de reconhecimento do ativo fiscal diferido.
- 19.2.3.21 O valor contábil de um ativo fiscal diferido deve, também, ser revisto periodicamente, e a entidade deve reduzi-lo ou extingui-lo à medida que não for provável que haja lucro tributável suficiente para permitir a utilização total ou parcial do ativo fiscal diferido.
- 19.2.3.22 Essa redução ou extinção deve ser revertida à medida que se torne novamente provável a disponibilidade de lucro tributável suficiente.

Reconhecimento de Impostos Corrente e Diferido

- 19.2.3.23 O montante dos tributos sobre lucros corrente e diferido, apurados na forma desta norma, deve ser reconhecido integralmente como despesa ou receita no resultado do exercício, salvo quando se relacionar com itens anteriormente debitados ou creditados diretamente no patrimônio líquido como, por exemplo:
- a) mudança no valor contábil do imobilizado decorrente de reavaliação;
 - b) ajustes de exercícios anteriores.
- 19.2.3.24 A maioria dos ativos e passivos fiscais diferidos surge da inclusão de receita ou despesa no lucro contábil, em um exercício diferente daquele em que é tributável ou dedutível, devendo a contrapartida desse diferimento ser reconhecida na demonstração do resultado do exercício.
- 19.2.3.25 O valor contábil dos ativos e passivos fiscais diferidos pode mudar, mesmo que não se altere o valor das diferenças temporárias correlatas.
- 19.2.3.26 Isso pode ocorrer como resultado de:
- a) mudanças nas alíquotas ou na legislação fiscal;
 - b) reconsideração da possibilidade de recuperação do ativo fiscal diferido;
 - c) mudança na maneira pela qual se espera recuperar um ativo.

19.2.4 CLASSIFICAÇÃO

Ativos e Passivos Fiscais

- 19.2.4.1 No balanço patrimonial, o ativo e o passivo fiscais correntes e o ativo e o passivo fiscais diferidos devem ser classificados separadamente de outros ativos e passivos.



- 19.2.4.2 O ativo e o passivo fiscais correntes devem ser classificados no grupo circulante.
- 19.2.4.3 O ativo ou passivo fiscal diferido deve ser classificado destacadamente no realizável ou exigível a longo prazo e transferido para o circulante no momento apropriado, mas sempre identificando tratar-se de item fiscal diferido.

Compensação de Ativos e Passivos Fiscais

- 19.2.4.4 A entidade deve compensar ativo e passivo fiscais se, tendo direito legal para tanto, quitá-los em bases líquidas, ou simultaneamente realizar o ativo e liquidar a obrigação.

Divulgação

- 19.2.4.5 As demonstrações contábeis e/ou as notas explicativas devem conter, quando relevantes, informações evidenciando:
- a) montante dos tributos sobre lucros corrente e diferido, registrados no resultado, patrimônio líquido, ativo e passivo;
 - b) natureza, fundamento e estimativa de realização das parcelas do ativo fiscal diferido, discriminadas ano a ano para os primeiros cinco anos e, a partir daí, agrupadas em períodos máximos de três anos, inclusive para a parcela do ativo fiscal diferido não registrada que ultrapassar o prazo de realização de dez anos;
 - c) efeitos decorrentes de eventual alteração na expectativa de realização do ativo fiscal diferido e respectivos fundamentos;
 - d) efeitos no ativo, passivo, resultado e patrimônio líquido, decorrentes de ajustes por alteração de alíquotas ou por mudança na expectativa de realização ou liquidação dos ativos ou passivos diferidos;
 - e) montante das diferenças temporárias e dos prejuízos fiscais não utilizados para os quais não se reconheceu contabilmente um ativo fiscal diferido, com a indicação do valor dos tributos que não se qualificaram para esse reconhecimento;
 - f) conciliação entre o valor debitado ou creditado ao resultado antes dos tributos sobre os lucros, considerando as alíquotas aplicáveis, as quais devem ser divulgadas com as respectivas bases de cálculo;
 - g) natureza e montante de ativos cuja base fiscal seja inferior ao seu valor contábil;
 - h) no caso de reorganização societária, descrição das ações administrativas que contribuirão para a realização futura do ativo fiscal diferido.

Disposições Transitórias

- 19.2.4.6 Excepcionalmente, os ajustes decorrentes da implementação desta norma devem ser efetuados como ajustes de exercícios anteriores.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.026/05

Aprova a NBC T 19.4 – Incentivos Fiscais, Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações Governamentais.

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, atendendo ao que está disposto no art. 1º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou a NBC T 19.4 – Incentivos Fiscais, Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações Governamentais;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil (Bacen), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

- Art. 1º** Aprovar a NBC T 19.4 – Incentivos Fiscais, Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações Governamentais.
- Art. 2º** Esta Resolução entrará em vigor a partir de 1º de janeiro de 2006, sendo recomendada sua adoção antecipada, revogando-se a NBC T 10.16 – Entidades que recebem Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações, publicada no DOU em 3 de janeiro de 2002, página 31, seção 1.
- Art. 3º** Enquanto a Lei dispuser de forma diferente da NBC T 19.4, os incentivos fiscais e subvenções para investimento podem ser registrados no patrimônio líquido como reserva de capital e devem ser divulgados em notas explicativas os efeitos no Resultado, desde que:



- a) o subvencionador tenha a intenção em destinar os incentivos fiscais e subvenções para investimentos; e
- b) o subvencionado tenha a obrigação de aplicar tais recursos em investimentos relacionados à implantação, modernização ou expansão de empreendimentos econômicos específicos.

Brasília, 15 de abril de 2005.

CONTADOR ANTÔNIO CARLOS DÓRO

Vice-presidente de Administração no exercício da Presidência

NBC T 19 – ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS

NBC T 19.4 – INCENTIVOS FISCAIS, SUBVENÇÕES, CONTRIBUIÇÕES, AUXÍLIOS E DOAÇÕES GOVERNAMENTAIS

19.4.1 DISPOSIÇÕES GERAIS

19.4.1.1 Esta norma estabelece procedimentos contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas pelas entidades privadas que recebem incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios e doações governamentais.

19.4.2 DEFINIÇÕES

19.4.2.1 Para efeito desta norma, entende-se por:

- a) Governo – entidade composta por entes públicos que integram a administração direta e indireta na esfera federal, estadual ou municipal, agências governamentais e outros órgãos assemelhados.
- b) Incentivo fiscal – renúncia total ou parcial de receita fiscal do governo em favor de entidades públicas ou privadas com objetivo de geração de benefícios sociais e econômicos, sendo:
 - I – Isenção tributária – desobrigação legal de pagamento de tributo;
 - II – Redução tributária – desobrigação legal de pagamento parcial de tributo.
- c) Empréstimo Subsidiado – é o empréstimo normalmente obtido do governo a taxas, prazos ou condições mais favorecidas que o mercado;
- d) Perdão de Empréstimo Subsidiado – valor total ou parcial do empréstimo que o governo renuncia mediante o cumprimento de determinado compromisso vinculado ao contrato.
- e) Subvenção – contribuição pecuniária, prevista em lei orçamentária, concedida por órgãos do setor público a entidades públicas ou privadas, com o objetivo de cobrir despesas com a manutenção e o custeio destas, com ou sem contraprestação de bens ou serviços da beneficiária dos recursos.
- f) Contribuições – transferências correntes ou de capital, previstas na lei orçamentária ou especial, concedidas por entes governamentais a autarquias e fundações e a entidades sem fins lucrativos, sendo:
 - I – Transferências Correntes: destinadas à aplicação em custeio e manutenção destas, sem contrapartida de bens ou serviços da beneficiária dos recursos; e



II – Transferências de Capital: destinadas aos investimentos ou inversões financeiras.

- g) Auxílios – previstos em lei orçamentária, destinados a despesas de capital de entes públicos ou de entidades privadas sem fins lucrativos.
- h) Doações – transferências gratuitas, em caráter definitivo, de recursos financeiros ou do direito de propriedade de bens, com finalidade de custeio, investimento e imobilizações, sem contrapartida do beneficiário.
- i) Razoável certeza – ocorre nos casos em que o cumprimento dos compromissos envolvidos podem ser demonstrados pela entidade e dependem exclusivamente de providências internas, e não de terceiros ou situações de mercado.

19.4.2.2 Valor justo é o valor pelo qual um ativo poderia ser negociado ou um passivo liquidado entre partes independentes e interessadas, conhecedoras do assunto e dispostas a negociar, numa transação normal, sem favorecimentos e com isenção de outros interesses.

19.4.3 RECONHECIMENTO

19.4.3.1 Os incentivos fiscais, as contribuições, os auxílios devem ser reconhecidos quando existir razoável certeza que:

- a) a entidade cumprirá com todas as condições estabelecidas entre as partes; e
- b) o benefício será recebido.

19.4.3.2 As subvenções e as doações devem ser reconhecidas no recebimento efetivo.

19.4.3.3 O perdão do empréstimo subsidiado deve ser reconhecido como receita quando existir certeza razoável de que a entidade cumprirá com os compromissos assumidos.

19.4.3.4 O reconhecimento da receita deve ser o mesmo, independente da forma com que o benefício foi concedido, em dinheiro ou como isenção e redução de passivo.

19.4.3.5 O reconhecimento das receitas de incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios e doações deve ser confrontado com os custos e as despesas correspondentes.

19.4.3.6 Admite-se o reconhecimento da receita no momento de seu recebimento nos casos em que não há bases de confrontação com custos ou despesas, ao longo dos períodos beneficiados.

19.4.3.7 No caso de recebimento de ativos, o reconhecimento da receita deve ser proporcional ao cumprimento do compromisso assumido pelo seu recebimento.

19.4.3.8 Recebimento de subvenções, contribuições, doações ou outros instrumentos assemelhados que se destinem a cobrir custos ou perdas já incorridas, ou com o propósito de dar imediato suporte financeiro, sem custos futuros relacionados, deve ser reconhecido em conta de receita.

19.4.4 REGISTRO CONTÁBIL

19.4.4.1 Os registros contábeis dos incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios, perdão de empréstimo subsidiado e doações devem ser efetuados em contas específicas de receita e constar dos demonstrativos do resultado das entidades beneficiadas.

19.4.4.2 Os ativos não-monetários recebidos devem ser registrados pelo seu valor justo, tendo como contrapartida conta específica de receitas diferidas, no passivo, para ser apropriada ao resultado, conforme estabelecido no item 19.4.3.5.

19.4.5 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO

19.4.5.1 Os valores recebidos a título de incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios e doações, devem ser registrados em conta específica de receita, segregados por tipo de benefício.

19.4.6 PERDA DE INCENTIVO FISCAL, SUBVENÇÃO, CONTRIBUIÇÃO, AUXÍLIO OU DOAÇÃO

19.4.6.1 Nos casos em que a entidade perde o direito a um benefício, já registrado como receita, e tiver que ser devolvido, a entidade deve primeiramente compensar esse valor com receitas diferidas relacionadas com o mesmo benefício. Nos casos em que esta compensação não for suficiente ou não houver receita diferida, a perda não-compensada deve ser reconhecida imediatamente como despesa.

19.4.7 NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

19.4.7.1 As notas explicativas relativas a esta norma devem conter, no mínimo, as seguintes informações:

- a) os valores recebidos por tipo de benefício: incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios, perdão de empréstimos subsidiados e doações;
- b) critérios contábeis adotados, quando do registro dos benefícios recebidos;
- c) principais compromissos assumidos pela entidade por conta dos benefícios recebidos;
- d) potenciais ganhos ou perdas em decorrência do cumprimento ou descumprimento de compromissos de que trata esta norma;
- e) contingências relativas aos benefícios de que trata esta norma.



RESOLUÇÃO CFC Nº 1.027/05

Aprova a NBC T 19.5 – Depreciação, Amortização e Exaustão.

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, atendendo ao que está disposto no art. 1º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou a NBC T 19.5 – Depreciação, Amortização e Exaustão;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil (Bacen), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 19.5 – Depreciação, Amortização e Exaustão.

Art. 2º Esta Resolução entrará em vigor a partir de 1º de janeiro de 2006, sendo recomendada sua adoção antecipada.

Brasília, 15 de abril de 2005.

CONTADOR ANTÔNIO CARLOS DÓRO

Vice-presidente de Administração no exercício da Presidência

NBC T 19 – ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS

NBC T 19.5 – DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO

19.5.1 OBJETIVOS E CONTEÚDO

- 19.5.1.1 Esta norma estabelece critérios e procedimentos para registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, devendo ser observados os seguintes aspectos no seu registro:
- a) obrigatoriedade do reconhecimento da depreciação, amortização e exaustão;
 - b) valor da parcela que deve ser reconhecida como despesa ou custo, ou incluída no valor contábil de outro ativo; e
 - c) circunstâncias que podem influenciar seu registro.
- 19.5.1.2 O ativo imobilizado deve ser depreciado, amortizado ou exaurido em função da estimativa de sua vida útil ou prazo de utilização.

19.5.2 DEFINIÇÕES

- 19.5.2.1 Depreciação é a redução do valor dos bens pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.
- 19.5.2.2 Amortização é a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.
- 19.5.2.3 Exaustão é a redução do valor de investimentos necessários à exploração de recursos minerais ou florestais.
- 19.5.2.4 Valor depreciável, amortizável e exaurível é o custo de um ativo, menos o seu valor residual.
- 19.5.2.5 Valor residual é o montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua vida útil, deduzidos os custos esperados para sua venda.
- 19.5.2.6 Vida útil, período de utilização e volume de produção representam:
- a) o período durante o qual se espera que o ativo seja usado pela entidade; ou
 - b) quantidade de produção que se espera obter com o uso do ativo pela entidade.

19.5.3 DISPOSIÇÕES GERAIS

- 19.5.3.1 Cada parte de um item do ativo imobilizado com custo significativo em relação ao total do custo do item deve ser depreciado, amortizado ou exaurido separadamente, por exemplo, depreciar separadamente a fuselagem e os motores de um avião.



19.5.3.2 Os encargos de depreciação, amortização ou exaustão de cada período devem ser reconhecidos no resultado do exercício, a não ser que sejam incluídos no valor contábil de outro ativo.

19.5.4 VALOR DEPRECIÁVEL, AMORTIZÁVEL E EXAURÍVEL E PERÍODO DE DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO

19.5.4.1 O valor depreciável, amortizável e exaurível de um ativo deve ser apropriado, sistematicamente, durante sua vida útil, período de uso ou volume de produção.

19.5.4.2 O valor residual e a vida útil, período de uso ou volume de produção de um ativo devem ser revisados, pelo menos, no final de cada exercício, e, quando as expectativas diferirem das estimativas anteriores, as alterações devem ser efetuadas.

19.5.4.3 O valor depreciável, amortizável ou exaurido de um ativo é determinado após a dedução do valor residual.

19.5.4.4 A depreciação, amortização e exaustão devem ser reconhecidas até que o valor residual do ativo seja igual ao seu valor contábil.

19.5.4.5 Quando o valor residual de um ativo for igual ou superior ao valor contábil do ativo, o encargo de depreciação, amortização ou exaustão é zero até que o seu valor residual subsequente diminua para uma quantia abaixo do valor contábil do ativo.

19.5.4.6 A depreciação, amortização ou exaustão de um ativo começa quando o item está em condições de operar na forma pretendida pela administração.

19.5.4.7 A depreciação, amortização ou exaustão de um ativo cessa quando o ativo é baixado ou transferido do imobilizado.

19.5.4.8 A depreciação, amortização ou exaustão não cessa quando o ativo torna-se obsoleto ou é retirado temporariamente de operação a não ser que o ativo esteja totalmente depreciado, amortizado ou exaurido, sendo neste caso, reconhecida no resultado, devendo ser aplicado o disposto no item 19.5.4.2.

19.5.5 VIDA ÚTIL, PERÍODO DE USO E VOLUME DE PRODUÇÃO

19.5.5.1 Os seguintes fatores devem ser considerados ao se estimar a vida útil, período de uso e volume de produção de um ativo:

- a) o uso esperado do ativo, que deve ser avaliado com base na capacidade esperada ou na produção física do ativo;
- b) o desgaste físico esperado, que depende de fatores operacionais, tais como o número de turnos durante os quais o ativo será usado, o programa de reparo e manutenção, inclusive enquanto estiver ocioso;
- c) a obsolescência tecnológica resultante de mudanças ou aper-

- feições na produção ou mudanças na demanda no mercado pelo produto ou serviço produzido pelo ativo; e
- d) os limites legais ou semelhantes sobre o uso do ativo, tais como datas de expiração dos respectivos arrendamentos, permissões de exploração ou concessões.
- 19.5.5.2 A vida útil, o período de uso e o volume de produção de um ativo podem ser mais curtos do que a sua vida econômica quando a política de administração dos ativos de uma entidade incluir a sua venda depois de um determinado período ou depois do consumo de uma certa proporção dos benefícios econômicos incorporados no ativo.

19.5.6 TERRENOS E CONSTRUÇÕES

- 19.5.6.1 Terrenos e construções são ativos que devem ser registrados separadamente, mesmo quando adquiridos em conjunto.
- 19.5.6.2 Com algumas exceções, tais como pedreiras e aterros, os terrenos têm vida útil ilimitada e não devem ser depreciados.
- 19.5.6.3 As construções têm vida limitada e devem ser depreciadas.
- 19.5.6.4 Um aumento no valor do terreno no qual a construção está situada não afeta a determinação do valor depreciável do edifício.
- 19.5.6.5 Quando o custo do terreno incluir gastos de demolição, remoção e recuperação do local, essa parcela do ativo terreno é amortizada ao longo do período de obtenção de benefícios por aqueles custos incorridos.
- 19.5.6.6 Os gastos com demolição, remoção, recuperação ou construção em terrenos de terceiros devem ser amortizados no período de sua utilização, cabendo, ainda, a provisão para os gastos necessários para sua devolução quando existir a obrigação futura para a entidade.

19.5.7 MÉTODO DE DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO

- 19.5.7.1 O método de depreciação, amortização e exaustão usado deve refletir o padrão previsto de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros do ativo e ser aplicado uniformemente.
- 19.5.7.2 O método de depreciação amortização e exaustão aplicado ao ativo deve ser revisado, pelo menos, no final de cada exercício e, quando existir mudança significativa no padrão esperado de consumo dos benefícios econômicos futuros incorporados ao ativo, o método deve ser mudado para refletir a mudança de padrão.
- 19.5.7.3 Dentre os vários métodos de cálculo dos encargos de depreciação, amortização e exaustão destacam-se:
- a) o método linear que resulta numa despesa constante durante a vida útil, se o valor residual do ativo não mudar;



- b) o método dos saldos decrescentes que resulta em despesa decrescente durante a vida útil;
- c) o método das unidades produzidas que resulta em despesa baseada na expectativa de produção.

19.5.8 DIVULGAÇÃO

19.5.8.1 As Demonstrações Contábeis devem divulgar, para cada classe de imobilizado:

- a) o método de depreciação, amortização e exaustão utilizado;
- b) a vida útil, período de utilização e volume de produção ou a taxa de depreciação, amortização e exaustão utilizada; e
- c) o valor contábil bruto e a depreciação, amortização e exaustão acumulada, inclusive provisão para perdas, no início e no fim do período.

19.5.8.2 A entidade deve divulgar as mudanças nas estimativas em relação a:

- a) valores residuais;
- b) vida útil, período de utilização e volume de produção; e
- c) método de depreciação, amortização e exaustão.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.004/04

Aprova a NBC T 19.6 – Reavaliação de Ativos

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

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, atendendo ao que está disposto no art. 1º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou a NBC T 19.6 – Reavaliação de Ativos.

CONSIDERANDO que o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) teve o seu pronunciamento aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e pelo Banco Central do Brasil (Bacen) por ato próprio, determinam que a entidade que optar pela reavaliação deve efetuar a mesma, no mínimo, a cada quatro anos e abandonar o princípio do registro pelo valor original, sem estabelecer a possibilidade de retorno ao mesmo princípio; o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) mantém nesta norma a reavaliação, no mínimo, a cada quatro anos, mas permite o retorno ao princípio do registro pelo valor original após dez anos de reavaliação, por entender que este prazo já obriga a entidade a realizar, no mínimo, três reavaliações, permitindo, nestas circunstâncias, que os usuários das demonstrações contábeis tenham a possibilidade de avaliar a tendência da entidade em termos de resultado e de patrimônio.

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 19.6 – Reavaliação de Ativos.



Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 2005, sendo recomendada sua adoção antecipada.

Brasília, 19 de agosto de 2004.

CONTADOR JOSÉ MARTONIO ALVES COELHO
Presidente

NBC T 19 – ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS

NBC T 19.6 – REAVALIAÇÃO DE ATIVOS

19.6.1 SIGNIFICADO E OBJETIVOS DA REAVALIAÇÃO

- 19.6.1.1 Esta norma estabelece critérios e procedimentos para registro contábil e divulgação da reavaliação do ativo imobilizado.
- 19.6.1.2 O valor da reavaliação do ativo imobilizado é a diferença entre o valor líquido contábil do bem e o valor de mercado, com base em laudo técnico elaborado por três peritos ou entidade especializada.
- 19.6.1.3 A reavaliação é a adoção do valor de mercado para os bens reavaliados, em substituição ao princípio do registro pelo valor original.

19.6.2 DEFINIÇÕES

- 19.6.2.1 Para efeito desta norma, entende-se por:
- a) custo – valor de aquisição de construção do ativo imobilizado registrado ou o valor atribuído ou de mercado, no caso de doações;
 - b) valor de mercado – valor que a entidade despenderia para repor o ativo, considerando-se uma negociação normal entre partes independentes, sem favorecimentos, e isentas de outros interesses. Esse valor deve considerar o preço à vista de reposição do ativo, contemplando as condições de uso em que o bem se encontra;
 - c) valor líquido contábil – montante pelo qual um bem está registrado na contabilidade, numa determinada data-base, líquido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumuladas, ou provisão para ajuste do ativo ao seu valor recuperável;
 - d) valor recuperável – valor de mercado menos o custo para a sua venda, ou o valor que a entidade espera recuperar pelo uso futuro de um ativo nas suas operações, o que for maior.

19.6.3 HIPÓTESES DE REAVALIAÇÃO

- 19.6.3.1 Esta norma se aplica às seguintes hipóteses:
- a) reavaliação voluntária de ativos próprios;
 - b) reavaliação de ativos por controladas e coligadas; e
 - c) reavaliação nas fusões, incorporações e cisões.
- 19.6.3.2 A reavaliação deve ser restrita a bens tangíveis do ativo imobilizado, desde que não esteja prevista sua descontinuidade operacional.
- 19.6.3.3 A descontinuidade operacional de bens reavaliados implica na necessidade de alteração do critério de avaliação para o registro pelo



valor original, estornando-se a parcela da reavaliação incluída no ativo, as respectivas reservas de reavaliação e a provisão dos tributos incidentes sobre a reavaliação.

19.6.4 PERIODICIDADE DA REAVALIAÇÃO

- 19.6.4.1 Ao optar pela reavaliação, o critério para avaliação contábil do imobilizado da entidade deixa de ser o valor de custo, e as reavaliações devem ser periódicas, com uma regularidade tal que o valor líquido contábil não apresente diferenças significativas em relação ao valor de mercado, na data de encerramento de cada exercício social.
- 19.6.4.2 A reavaliação do ativo imobilizado deve ser efetuada pelo menos:
- a) anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores anteriormente registrados;
 - b) a cada quatro anos, para os ativos cuja oscilação do preço de mercado não seja relevante, incluindo ainda os bens adquiridos após a última reavaliação;
 - c) periodicamente, observados o conceito e os prazos acima, a entidade pode optar por um sistema rotativo, realizando reavaliações parciais, por rodízio, com cronogramas definidos, que cubram a totalidade dos ativos a reavaliar a cada período.
- 19.6.4.3 Se a entidade optar pela reavaliação, este procedimento deve ser mantido por, no mínimo, 10 (dez) anos.
- 19.6.4.4 Decorrido o prazo referido no item anterior e a entidade optar por não mais realizar reavaliação, os bens anteriormente reavaliados permanecem com seus valores das reavaliações.
- 19.6.4.5 Ocorrido o previsto no item 19.6.4.4, a entidade pode realizar nova reavaliação, aplicando-se, quanto à periodicidade, o item 19.6.4.

19.6.5 REAVALIAÇÃO PARCIAL

- 19.6.5.1 É admitida a reavaliação parcial, desde que todos os itens da mesma natureza ou da mesma conta ou unidade operacional sejam reavaliados, não se aplicando, neste caso, a alínea c) do item 19.6.4.2.

19.6.6 AJUSTES DE REAVALIAÇÃO

- 19.6.6.1 No caso do laudo de avaliação, objeto da reavaliação de ativo imobilizado, indicar que se, para os bens da mesma natureza ou conta, ou unidade operacional, comparados com os registros contábeis, resultar em diferenças positivas ou negativas, a entidade deve proceder aos acréscimos e decréscimos correspondentes.
- 19.6.6.2 Na hipótese em que o valor apurado no laudo de avaliação do conjunto

de itens envolvidos for inferior ao valor líquido contábil dos bens correspondentes, devem ser observados os seguintes procedimentos:

- a) quando de uma primeira reavaliação ou quando não houver saldo na reserva, não cabe o reconhecimento do efeito negativo. Todavia, a entidade deve verificar se o valor líquido contábil dos ativos, considerados em conjunto, é recuperável através de suas operações futuras, conforme estabelecido no item 19.6.14;
- b) quando houver saldo na reserva de reavaliação, o efeito negativo deve ser reconhecido nos termos do item 19.6.10.4.

19.6.7 CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO

- 19.6.7.1 A contabilização da reavaliação deve ser efetuada com base em laudo fundamentado que indique os critérios de avaliação e os elementos de comparação adotados.
- 19.6.7.2 A reavaliação deve observar o princípio da continuidade, ou seja, levar em conta o pressuposto da entidade em marcha e considerar a efetiva possibilidade de recuperação dos ativos em avaliação mediante seu uso.
- 19.6.7.3 A reavaliação deve ser baseada em valor de mercado.
- 19.6.7.4 A reavaliação não se destina ao cálculo do valor futuro potencial dos ativos nem ao seu valor de saída (valor de venda ou liquidação).
- 19.6.7.5 Para os bens sujeitos à depreciação, exaustão ou amortização, é indispensável que no laudo de avaliação haja a indicação da vida útil econômica remanescente, visando a definição das futuras taxas de depreciação, exaustão ou amortização.

19.6.8 IDENTIFICAÇÃO DOS BENS

- 19.6.8.1 Os bens objeto de reavaliação devem ser individualmente identificados quanto à sua descrição e registro contábil, em contas ou subcontas que especifiquem o custo, depreciações, amortizações e exaustões acumuladas.
- 19.6.8.2 O valor de avaliação de cada bem deve ser comparado com o valor líquido contábil correspondente, na mesma data-base. Para tais bens, devem ser registradas as depreciações, amortizações ou exaustões correspondentes até a data-base do laudo de avaliação.

19.6.9 DEFASAGEM ENTRE A DATA-BASE DO LAUDO E DA SUA APROVAÇÃO

- 19.6.9.1 O registro contábil da reavaliação somente pode ser efetuada no mesmo exercício em que o laudo da avaliação foi elaborado e aprovado pela assembleia dos acionistas, reunião ou assembleia dos quotistas, ou o equivalente para as demais entidades.
- 19.6.9.2 Se a defasagem entre a data-base do laudo de avaliação e a de sua apro-



vação pela entidade provocar distorções relevantes, a contabilização da reavaliação deve ser efetuada com base em valores constantes do laudo de avaliação atualizados, mantendo as premissas nele utilizadas.

19.6.10 CONTABILIZAÇÃO DA REAVALIAÇÃO

- 19.6.10.1 A diferença positiva entre o valor da reavaliação e o valor líquido contábil do bem deve ser incorporada ao ativo reavaliado correspondente, e deve ter como contrapartida conta de reserva da reavaliação, líquida dos tributos incidentes sobre a reavaliação, no patrimônio líquido.
- 19.6.10.2 A contrapartida de que trata o item anterior pode ser creditada como receita não operacional quando a entidade tiver registrado como despesa, até o limite desta, uma perda decorrente de reavaliação negativa, relacionada com o mesmo bem.
- 19.6.10.3 A entidade deve manter controle individualizado que identifique o valor da reavaliação de cada bem e dos tributos incidentes sobre a reavaliação, para determinação de sua realização por depreciação, amortização, exaustão ou baixa.
- 19.6.10.4 Na hipótese de reavaliação negativa, apurada em função de o valor dos laudos de avaliação ser inferior ao valor líquido contábil, o registro contábil deve ser efetuado da seguinte forma:
- a) o imobilizado deve ser reduzido em contrapartida à reserva de reavaliação, correspondente aos mesmos bens e originada de reavaliações anteriores, e os tributos registrados no passivo sobre a reavaliação devem ser reduzidos proporcionalmente à redução da reserva de reavaliação;
 - b) quando o saldo da reserva de reavaliação for insuficiente para o registro de redução do ativo, esta insuficiência deve ser registrada como despesa não operacional, no resultado do exercício em que a reavaliação ocorrer, mediante constituição de provisão para perdas. Esta provisão somente deve ser reconhecida se a perda for considerada irrecuperável; e
 - c) a letra “b” deste item aplica-se, também, na primeira reavaliação, quando o valor da reavaliação for inferior ao valor líquido contábil.

19.6.11 TRIBUTOS SOBRE A REAVALIAÇÃO

- 19.6.11.1 A reserva da reavaliação positiva deve ser registrada líquida dos tributos, em conta destacada no patrimônio líquido.
- 19.6.11.2 A parcela correspondente aos tributos incidentes sobre a reavaliação deve ser registrada no passivo exigível a longo prazo, sendo transferida para o passivo circulante, à medida que os ativos forem sendo realiza-

dos. As eventuais oscilações nas alíquotas dos tributos devem ser reconhecidas em contrapartida da reserva de reavaliação.

- 19.6.11.3 O passivo dos tributos incidentes sobre a reserva de reavaliação não deve ser constituído para ativos que não se realizam por depreciação, amortização ou exaustão, como é o caso de terrenos, e para os quais não haja qualquer perspectiva de realização por alienação.

19.6.12 DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO OU EXAUSTÃO

- 19.6.12.1 Após a reavaliação, a depreciação, a amortização ou a exaustão dos bens reavaliados devem ser calculadas e registradas sobre o novo valor, considerando a vida útil econômica remanescente, indicada no laudo de avaliação.

19.6.13 REALIZAÇÃO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO

- 19.6.13.1 A reserva de reavaliação é considerada realizada na proporção em que se realizarem os bens reavaliados, devendo ser transferida para lucros ou prejuízos acumulados, sem transitar pelas contas do resultado.
- 19.6.13.2 A reserva de reavaliação não pode ser utilizada para aumento de capital ou amortização de prejuízo, enquanto não realizada.
- 19.6.13.3 A entidade deve considerar realizados os valores de reavaliação de seus bens e os de suas controladas ou coligadas, cujos investimentos são avaliados por equivalência patrimonial, à medida que ocorrer um dos seguintes fatos:
- a) depreciação, amortização ou exaustão dos bens reavaliados, que tenham sido registradas como custo ou como despesa operacional;
 - b) baixa dos bens reavaliados;
 - c) baixa de investimentos em controladas ou coligadas que tenham bens reavaliados.

19.6.14 VALOR RECUPERÁVEL

- 19.6.14.1 Os bens do imobilizado reavaliados devem ser acompanhados com o objetivo de verificar se o valor recuperável é inferior ao valor líquido contábil.
- 19.6.14.2 Se o valor recuperável for inferior ao valor líquido contábil, o mesmo deve ser reduzido ao valor recuperável, desde que a perda seja considerada permanente.
- 19.6.14.3 O montante da redução, de que trata o item 19.6.14.2, deve reverter a reavaliação anterior, caso exista saldo, debitando-se a conta de reserva da reavaliação.



19.6.15 REAVALIAÇÃO DE ATIVOS POR CONTROLADAS E COLIGADAS

- 19.6.15.1 A investidora deve registrar, na conta de investimentos, a variação patrimonial oriunda de reserva da reavaliação, registrada pela controlada ou coligada, avaliada pela equivalência patrimonial nos termos indicados nos itens seguintes. 19.6.15.2 – Quando uma entidade opta por reavaliar seus próprios ativos, ela o deve determinar às suas controladas e recomendar que suas coligadas também assim procedam, para preservar uniformidade de critérios contábeis.
- 19.6.15.3 Os acréscimos ou os decréscimos na conta de investimentos, que correspondam à porcentagem de participação da investidora sobre a reserva de reavaliação constituída (realizada ou revertida) pela controlada ou coligada, devem ser registrados na mesma data-base em que tiverem sido reconhecidos na investida, em conta própria que identifique tratar-se de reavaliação de controlada ou coligada.
- 19.6.15.4 O valor da reserva de reavaliação, decorrente da avaliação de bens de uma controlada ou coligada, deve ser deduzido do saldo do ágio que houver sido pago na aquisição do investimento, correspondente à mais-valia dos bens do ativo imobilizado que foram reavaliados e que deram origem àquele ágio.
- 19.6.15.5 Na hipótese da reavaliação de que trata o item anterior ser negativa, devem-se baixar os saldos de deságios, originados dos mesmos bens.

19.6.16 AVALIAÇÃO PARA INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL COM BENS

- 19.6.16.1 A avaliação dos bens utilizados para integralização de capital em outras sociedades não representa uma reavaliação nos termos desta norma.
- 19.6.16.2 O ganho de capital decorrente da integralização de capital com imobilizado tangível, em controlada ou coligada avaliada por equivalência patrimonial, quando representar resultado não realizado, deve ser tratado como reserva de reavaliação, líquida dos tributos incidentes.

19.6.17 REAVALIAÇÃO NA FUSÃO, INCORPORAÇÃO E CISÃO

- 19.6.17.1 Ocorrendo reavaliação de ativo imobilizado em fusão, incorporação ou cisão de entidade, aplicam-se os dispositivos desta norma.
- 19.6.17.2 Havendo a reavaliação de ativo imobilizado nas entidades participantes de processos de fusão, incorporação ou cisão, a reserva da reavaliação deve ser atribuída às entidades, com base nos respectivos ativos.

19.6.18 DIVULGAÇÃO

- 19.6.18.1 As informações sobre a reavaliação efetuada pela entidade devem ser divulgadas em notas explicativas, destacando, no mínimo:
- a) as bases da reavaliação e os avaliadores, no ano da reavaliação;

- b) o histórico e a data da reavaliação;
- c) o sumário das contas objeto da reavaliação e respectivos valores;
- d) o efeito no resultado do exercício, oriundo das depreciações, amortizações ou exaustões sobre a reavaliação, e baixas posteriores;
- e) o tratamento quanto a dividendos e participações;
- f) o tratamento e os valores envolvidos quanto aos tributos diferidos.



RESOLUÇÃO CFC Nº 1.066/05

Aprova a NBC T 19.7 – Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas.

O **Conselho Federal de Contabilidade**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

Considerando que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

Considerando que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

Considerando que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, atendendo ao que está disposto no art. 1º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou a NBC T 19.7 – Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas;

Considerando que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil (BCB), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 19.7 – Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas.

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

Brasília, 21 de dezembro de 2005.

CONTADOR JOSÉ MARTONIO ALVES COELHO
Presidente

NBC T 19 – ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS

NBC T 19.7 – PROVISÕES, PASSIVOS, CONTINGÊNCIAS PASSIVAS E CONTINGÊNCIAS ATIVAS

19.7.1 DISPOSIÇÕES GERAIS

- 19.7.1.1 Esta Norma estabelece critérios de reconhecimento e bases de mensuração aplicáveis a provisões, contingências passivas e contingências ativas, bem como estabelece as divulgações a serem feitas nas notas explicativas às Demonstrações Contábeis para permitir que os usuários entendam a natureza, a oportunidade e os valores envolvidos a esses assuntos.
- 19.7.1.2 Esta Norma não se aplica na contabilização de provisões, nas contingências passivas e nas contingências ativas:
- a) resultantes dos instrumentos financeiros registrados a valor de mercado;
 - b) resultantes dos contratos a executar, exceto quando o contrato é oneroso;
 - c) provenientes de apólices de seguro em entidades seguradoras; e
 - d) abrangidas por outras normas, como por exemplo, as relacionadas à NBC T 19.2 – Tributos sobre Lucros e à NBC T 10.1 – Empreendimentos de Execução em Longo Prazo.
- 19.7.1.3 Esta Norma se aplica a provisões para reestruturação, incluindo a relativa à descontinuidade de operações.

19.7.2 DEFINIÇÕES

- 19.7.2.1 Para efeito desta Norma, entende-se:
- 19.7.2.1.1 Contratos a Executar são contratos em que duas ou mais partes comprometem-se a cumprir obrigações futuras e cujos fatos geradores ainda não ocorreram.
- 19.7.2.1.2 Provisões Derivadas de Apropriações por Competência são passivos por mercadorias ou serviços que foram recebidos ou fornecidos, mas que não foram faturados ou acordados formalmente com o fornecedor, incluindo montantes devidos a empregados (por exemplo, os montantes relativos à provisão para férias), os devidos pela atualização de obrigações na data do balanço, entre outros. Embora, às vezes, seja necessário estimar o valor ou o tempo das provisões derivadas de apropriações por competência – o que poderia assemelhar-se conceitualmente a uma provisão – a diferença básica está no fato de que as provisões derivadas de apropriações por competência são obrigações já existentes, registradas no período de competência, sendo muito menor o grau de incerteza que as envolve.



- 19.7.2.1.3 Provisão é um passivo de prazo ou valor incerto. O termo provisão também tem sido usado no contexto de contas retificadoras, como depreciações acumuladas, desvalorização de ativos e ajustes de valores a receber. Esses ajustes aos valores contábeis de ativos não são abordados nesta Norma.
- 19.7.2.1.4 Reestruturação é um programa planejado e controlado pela administração da entidade, que muda de maneira substancial (como exemplificado no item 19.7.17.4.2):
- a) um negócio empreendido pela entidade; ou
 - b) a maneira como esse negócio é conduzido.
- 19.7.2.1.5 Passivo é uma obrigação presente da entidade, decorrente de eventos já ocorridos, cuja liquidação resultará em uma entrega de recursos.
- 19.7.2.1.6 Obrigação Legal é aquela que deriva de um contrato, por meio de termos explícitos ou implícitos, de lei ou de outro instrumento fundamentado em lei.
- 19.7.2.1.7 Obrigação Não-formalizada é aquela que surge quando a entidade, mediante práticas do passado, políticas divulgadas ou declarações feitas, cria expectativa válida por parte de terceiros e, por conta disso, assume um compromisso.
- 19.7.2.1.8 Contingência Passiva é:
- a) uma possível obrigação presente cuja existência será confirmada somente pela ocorrência, ou não, de um ou mais eventos futuros, que não estejam totalmente sob o controle da entidade; ou
 - b) uma obrigação presente que surge de eventos passados, mas que não é reconhecida porque:
 - b.1) é improvável que a entidade tenha de liquidá-la; ou
 - b.2) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente segurança.
- 19.7.2.1.9 Contingência Ativa é um possível ativo, decorrente de eventos passados, cuja existência será confirmada somente pela ocorrência, ou não, de um ou mais eventos futuros, que não estejam totalmente sob o controle da entidade.
- 19.7.2.1.10 Fato Gerador, no contexto desta Norma, é um evento passado que cria uma obrigação presente para entidade, legal ou não-formalizada.
- 19.7.2.1.11 Contrato Oneroso é o contrato no qual, apesar de ainda não concluído, ou até mesmo iniciado, já apresenta prejuízo decorrente da existência de custos inevitáveis que excedem os benefícios econômicos esperados do contrato.

19.7.3 PROVISÕES E OUTROS PASSIVOS

- 19.7.3.1 As provisões podem ser distinguidas de outros passivos, tais como contas a pagar a fornecedores e provisões derivadas de apropriações por

competência, porque há incertezas sobre o tempo ou o valor dos desembolsos futuros exigidos na liquidação. Contas a pagar a fornecedores são passivos a pagar por mercadorias ou serviços fornecidos, faturadas pelo fornecedor ou, formalmente, acordadas com este.

19.7.3.2 As Provisões Derivadas de Apropriações por Competência são, normalmente, classificadas como contas a pagar a fornecedores ou outras contas a pagar, conforme a natureza do item a que estiverem relacionadas. As demais provisões devem ser apresentadas separadamente.

19.7.4 RELAÇÃO ENTRE PROVISÕES E CONTINGÊNCIAS PASSIVAS

19.7.4.1 De maneira geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas em relação ao tempo ou ao valor. Entretanto, nesta Norma, o termo contingente é usado para ativos e passivos que não são reconhecidos, pois não atendem aos critérios necessários ao seu reconhecimento. Se os critérios forem atendidos, tem-se um passivo ou um ativo.

19.7.5 RECONHECIMENTO

19.7.5.1 Parâmetros para avaliação

19.7.5.1.1 Para fins de classificação dos ativos e passivos como contingentes, ou não, esta Norma usa os termos praticamente certo, provável, possível e remota, com os seguintes conceitos:

- a) Praticamente certo - este termo é mais fortemente utilizado no julgamento de contingências ativas. Ele é aplicado para refletir a situação na qual um evento futuro é certo, apesar de não-ocorrido. Essa certeza advém de situações cujo controle está com a administração da entidade, e depende apenas dela, ou de situações em que há garantias reais ou decisões judiciais favoráveis para a entidade, sobre as quais não cabem mais recursos;
- b) Provável - a chance de um ou mais eventos futuros ocorrer é maior do que a de não ocorrer;
- c) Possível - a chance de um ou mais eventos futuros ocorrer é menor que provável, mas maior que remota; e
- d) Remota - a chance de um ou mais eventos futuros ocorrer é muito pequena.

19.7.5.1.2 Os conceitos descritos nesse item não se aplicam, necessariamente, a outras normas.

19.7.6 PROVISÕES

19.7.6.1 Uma provisão deve ser reconhecida quando:

- a) a entidade tem uma obrigação legal ou não-formalizada presente como consequência de um evento passado;



- b) é provável que recursos sejam exigidos para liquidar a obrigação; e
- c) o montante da obrigação possa ser estimado com suficiente segurança.

19.7.6.2 Se qualquer uma dessas condições não for atendida, a provisão não deve ser reconhecida. É importante notar, por outro lado, a diferença existente entre provisões e outros passivos e contingências passivas, conforme os itens 19.7.3.1, 19.7.3.2. e 19.7.4.1 e os exemplos no Anexo II a esta Norma, notadamente aqueles incluídos no item 4.

19.7.7 OBRIGAÇÃO PRESENTE

19.7.7.1 Em raros casos, não fica claro se há obrigação legal ou nãoformalizada presente. Nesses casos, presume-se que um evento passado dá origem a uma obrigação presente quando, levando-se em consideração todas as evidências disponíveis, for provável que uma obrigação presente exista na data do balanço.

19.7.7.2 As evidências consideradas incluem quaisquer evidências adicionais, fornecidas por eventos subseqüentes à data do balanço. Com base nessa evidência:

- a) quando for provável que uma obrigação presente exista na data do balanço, a entidade reconhece uma provisão (se os critérios de reconhecimento descritos no item 19.7.6.1 forem atendidos); e
- b) quando não for provável que uma obrigação presente exista na data do balanço, a entidade divulga uma contingência passiva, a menos que seja remota a possibilidade de saída de recursos (item 19.7.18.3).

19.7.8 EVENTO PASSADO

19.7.8.1 Um evento passado que origina uma obrigação presente é chamado de fato gerador. Para que um fato gerador seja considerado ocorrido, é necessário que a administração da entidade conclua não haver outra alternativa realística que não liquidar a obrigação criada por ele. Essa ocorrência se verifica somente:

- a) quando a liquidação da obrigação pode ser exigida por contrato, lei ou decisão judicial; ou
- b) no caso de obrigação não-formalizada.

19.7.8.2 As Demonstrações Contábeis apresentam a posição patrimonial e financeira da entidade no fim do período (data do balanço) e não de sua possível posição no futuro. Portanto, nenhuma provisão é reconhecida para custos que precisam ser incorridos para operar no futuro. Os únicos

passivos reconhecidos no balanço da entidade são aqueles que existem na data do balanço.

- 19.7.8.3 Somente são reconhecidas como provisões aquelas obrigações que surgem de eventos passados, e existem independentemente de atos futuros da entidade (como a conduta futura do seu negócio). Exemplos dessas obrigações são multas ou custos com limpeza e reparos em virtude de danos ambientais, que resultariam em saída de recursos para sua liquidação, independentemente de atos futuros da entidade. Da mesma forma, a entidade reconhece uma provisão para os custos de descontinuidade de instalação industrial na medida em que ela é obrigada a retificar eventual dano já causado.
- 19.7.8.4 Uma obrigação sempre envolve outra parte interessada a quem se deve a obrigação. No entanto, não é necessário saber a identidade da parte interessada a quem se deve essa obrigação. Em virtude de uma obrigação sempre envolver compromisso com outra parte, uma decisão do conselho de administração ou da diretoria não originará obrigação não-formalizada na data do balanço, a menos que a decisão tenha sido comunicada antes dessa data, para terceiros afetados por ela, de maneira suficientemente específica para criar nestes uma expectativa válida de que a entidade cumprirá com suas responsabilidades.
- 19.7.8.5 Um evento que não gera imediatamente uma obrigação pode gerá-la em data posterior, em razão de mudanças na lei ou porque um ato (por exemplo, uma declaração pública na qual a entidade compromete-se a fazer algo) da entidade dá origem a uma obrigação não-formalizada.
- 19.7.8.6 Quando os detalhes de uma nova legislação proposta ainda tiverem de ser finalizados, uma obrigação surgirá somente quando for praticamente certo que a legislação será promulgada conforme a minuta divulgada. Normalmente, será impossível estar praticamente certo da promulgação da legislação até que ela seja promulgada.

19.7.9 SAÍDA PROVÁVEL DE RECURSOS

- 19.7.9.1 Para que uma provisão seja reconhecida, não deve haver somente obrigação presente, mas também deve ser provável que haja desembolso de recursos para liquidar aquela obrigação. Quando não for provável, ou seja, for apenas possível que uma obrigação presente exista, a entidade divulga a contingência passiva, a menos que seja remota a possibilidade de saída de recursos (item 19.7.18.3).
- 19.7.9.2 Quando há várias obrigações semelhantes (por exemplo, processos trabalhistas, garantias sobre produtos vendidos, etc.), a avaliação da probabilidade de que a saída de recursos ocorra deve considerar o tipo de obrigação como um todo. Esse critério é adotado já que, embora possa



ser pequena a probabilidade de saída de recursos para qualquer item isoladamente, pode ser provável que alguma saída de recursos ocorra para o tipo de obrigação, ou seja, para alguns itens, seja necessário o desembolso. Se esse for o caso, uma provisão é reconhecida (se os outros critérios para reconhecimento forem atendidos).

19.7.10 ESTIMATIVA CONFIÁVEL DA OBRIGAÇÃO

19.7.10.1 O uso de estimativas é parte essencial da preparação das Demonstrações Contábeis e não prejudica sua confiabilidade. Isso é especialmente verdadeiro no caso das provisões, que, por sua natureza, são mais incertas do que a maior parte dos outros itens do balanço. De maneira geral, a entidade é capaz de determinar os possíveis desfechos que envolvem uma obrigação e, dessa forma, fazer uma estimativa que seja suficientemente confiável para ser usada no reconhecimento de uma provisão.

19.7.10.2 Em casos extremamente raros, em que nenhuma estimativa suficientemente confiável possa ser feita, existe um passivo que não pode ser reconhecido. Esse passivo é divulgado como contingência passiva (item 19.7.18.3).

19.7.11 CONTINGÊNCIA PASSIVA

19.7.11.1 A entidade não deve reconhecer uma contingência passiva. Esta é divulgada, ou não, conforme o item 19.7.18.3.

19.7.11.2 Quando a entidade for conjunta e solidariamente responsável pela obrigação, a parte da obrigação que se espera que as outras partes liquidem é tratada como contingência passiva. A entidade reconhece a provisão para a parte da obrigação na qual é provável a saída de recursos, exceto em circunstâncias extremamente raras, em que nenhuma estimativa suficientemente confiável possa ser feita.

19.7.11.3 As contingências passivas devem ser reavaliadas periodicamente para determinar se a avaliação anterior continua válida. Se for provável que a saída de recursos será exigida para o item anteriormente tratado como contingência passiva, a provisão será reconhecida nas Demonstrações Contábeis do período no qual ocorre a mudança na estimativa de probabilidade.

19.7.12 CONTINGÊNCIA ATIVA

19.7.12.1 A entidade não deve reconhecer uma contingência ativa. Contingências ativas não são reconhecidas nas Demonstrações Contábeis, uma vez que pode tratar-se de resultado que nunca venha a ser realizado. Entretanto, quando a realização do ganho é praticamente certa, o ativo correspondente não é contingência ativa e é requerido seu reconhecimento.

- 19.7.12.2 A contingência ativa é divulgada em notas explicativas, conforme o parágrafo 19.7.18.6, quando for provável a entrada de recursos.
- 19.7.12.3 Assim como as contingências passivas, as contingências ativas devem ser reavaliadas periodicamente para determinar se a avaliação inicial continua válida. Se for praticamente certa que uma entrada de recursos ocorrerá por conta de um ativo, entrada esta anteriormente não-classificada como praticamente certa, o ativo e o correspondente ganho são reconhecidos nas Demonstrações Contábeis do período em que ocorrer a mudança de estimativa. Caso se torne provável a entrada de recursos, a entidade divulga em nota explicativa a contingência ativa (item 19.7.18.6).

19.7.13 MENSURAÇÃO

19.7.13.1 Melhor estimativa

- 19.7.13.1.1 O montante reconhecido como provisão deve ser a melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente na data do balanço.
- 19.7.13.1.2 A melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente é o montante que a entidade pagaria para liquidar a obrigação na data do balanço ou para transferi-la para terceiros naquela data.
- 19.7.13.1.3 As estimativas de desfecho e os efeitos financeiros são determinados pelo julgamento da administração da entidade, complementados pela experiência de transações semelhantes e, em alguns casos, por relatórios de especialistas independentes. As evidências consideradas devem incluir qualquer evidência adicional fornecida por eventos subsequentes à data do balanço.
- 19.7.13.1.4 Incertezas sobre o montante a ser reconhecido como provisão são tratadas de diversas formas, de acordo com as circunstâncias. Quando a provisão que está sendo mensurada envolve ampla quantidade de itens, deve-se estimar a provisão, ponderando-se todos os possíveis desfechos em relação à possibilidade de sua ocorrência. Isto é necessário, pois pode-se deparar com uma avaliação individual para os itens (apenas possível, por exemplo) diferente da avaliação do grupo como um todo (que poderia ser provável para alguns dos itens).
- 19.7.13.1.5 Essa situação pode ser verificada, por exemplo, em entidade que produza determinada linha de eletrodomésticos em que, para cada eletrodoméstico analisado individualmente, a possibilidade de que ocorra um defeito é possível; entretanto, a possibilidade de que um defeito venha a ocorrer, para alguns dos eletrodomésticos produzidos, dessa vez analisando a linha como um todo, é provável. Nesse caso, a provisão não será de 100% dos valores envolvidos: deve ponderar a perda mé-



dia esperada para os itens, ou, ainda, o percentual de perda esperado do universo. Por exemplo, experiências passadas de entidade e suas expectativas futuras indicam que, no ano seguinte à venda de um produto, 80% dos bens não apresentam defeito, 15% apresentam defeitos menores e 5% têm defeitos maiores. A entidade avalia a probabilidade de saída para as obrigações de garantias como um todo. Supondo que a entidade estima que se a totalidade dos produtos vendidos tivesse que sofrer pequenos reparos, isto custaria um total de R\$ 2 milhões, e, no caso de grandes reparos, custaria R\$ 6 milhões. A provisão para garantia seria determinada como segue: $(80\% \times 0) + (15\% \times \text{R\$ } 2 \text{ milhões}) + (5\% \times \text{R\$ } 6 \text{ milhões})$, totalizando R\$ 600 mil.

19.7.13.1.6 Quando se está mensurando uma única obrigação, o desfecho mais provável pode ser a melhor estimativa. Entretanto, mesmo nesse caso, as demais possibilidades de desfecho devem ser analisadas se indicarem valores diferentes da melhor estimativa, e o passivo deve ser ajustado para refletir um valor maior ou menor. Por exemplo, se a entidade tiver de reparar um defeito grave em uma fábrica que ela tenha construído para um cliente, o resultado individual mais provável pode ser para que o reparo seja bem-sucedido na primeira tentativa a determinado custo, mas uma provisão para um montante maior deve ser feita se houver chance significativa de que outras tentativas sejam necessárias. Em caso de expectativas aproximadamente iguais, deve prevalecer a de valor maior.

19.7.13.1.7 A provisão é mensurada antes dos efeitos tributários. As consequências fiscais da provisão e suas alterações são tratadas na NBC T 19.2 – Tributos sobre Lucros.

19.7.13.2 Risco e incerteza

19.7.13.2.1 O risco e a incerteza que, inevitavelmente, existem em torno de muitos eventos e circunstâncias devem ser levados em consideração para se alcançar a melhor estimativa da provisão.

19.7.13.2.2 O risco descreve a variabilidade de estimativas de desfechos. Uma nova avaliação de risco pode aumentar o valor pelo qual o passivo é mensurado. É preciso ter cuidado para evitar aumentar, desnecessariamente, a avaliação de risco, com a conseqüente mensuração a maior de uma provisão. Uma incerteza não justifica a criação de provisões excessivas ou sobreavaliação deliberada de passivos. Por exemplo, se os custos projetados de um desfecho particularmente adverso forem estimados numa hipótese mais conservadora, esse desfecho não pode ser deliberadamente tratado como sendo o mais provável. A melhor estimativa, considerando realisticamente o caso, é que deve ser observada.

19.7.13.2.3. A divulgação das incertezas que cercam o valor do desembolso é feita de acordo com o item 19.7.18.2 “b”.

19.7.13.3 Valor Presente

19.7.13.3.1 Observado o descrito no item 19.7.19.2, quando o efeito do valor do dinheiro no tempo é relevante, o montante de uma provisão deve ser o valor presente dos desembolsos que se espera que sejam exigidos para liquidar a obrigação, exceto quando outra norma determinar que uma provisão específica seja mantida pelo seu valor nominal. A contrapartida do ajuste ao valor presente no resultado deve ser tratada como receita financeira.

19.7.13.3.2 A taxa de desconto deve ser uma taxa aplicada antes de impostos que reflita as atuais avaliações do mercado quanto ao valor temporário do dinheiro no tempo e os riscos específicos para o passivo.

19.7.13.4 Eventos futuros

19.7.13.4.1 Eventos futuros que podem afetar o montante exigido para liquidar obrigações devem ser refletidos no valor da provisão, quando houver evidência objetiva suficiente de que eles ocorrerão.

19.7.13.4.2 Por exemplo, o efeito conhecido de possível nova legislação deve ser levado em consideração na mensuração da obrigação existente quando há evidência objetiva suficiente de que é, praticamente, certo que a legislação seja promulgada. Entretanto, normalmente não existe evidência suficiente até que a nova legislação seja promulgada.

19.7.13.5 Baixas Esperadas de Ativos

19.7.13.5.1 Os ganhos esperados na baixa de ativos não devem ser levados em consideração na mensuração da provisão, mesmo se a baixa esperada estiver intimamente ligada ao evento que dá origem à provisão.

19.7.14 REEMBOLSO

19.7.14.1 Quando se espera que algum ou todos os dispêndios exigidos para liquidar a provisão sejam reembolsados por outra parte, o reembolso deve ser reconhecido somente quando for praticamente certo que ele será recebido se a entidade liquidar a obrigação. O reembolso deve ser tratado como um ativo separado. O montante reconhecido para o reembolso não deve ultrapassar o montante da provisão.

19.7.14.2 Na demonstração do resultado, a despesa relativa à provisão pode ser apresentada líquida do valor a ser reembolsado.

19.7.14.3 Algumas vezes, a entidade pode exigir de terceiros o pagamento ou o ressarcimento de todos ou de porção dos desembolsos exigidos para liquidar



a provisão (por exemplo, por meio de contratos de seguro, cláusulas de indenização ou garantias dos fornecedores).

19.7.14.4 Nos casos em que a entidade permaneça sendo a responsável por todo o valor em questão e tiver que liquidar o valor total se o terceiro, por alguma razão, não pagar, a provisão é reconhecida pelo valor total do passivo, e o ativo é reconhecido pelo valor do reembolso esperado, desde que seu recebimento seja praticamente certo, no caso de a entidade liquidar o passivo.

19.7.14.5 Nos termos do item 19.7.11.2, a obrigação pela qual a entidade esteja conjunta e solidariamente responsável é considerada uma contingência passiva. Deixa de ser assim considerada no momento em que se passe a esperar que a entidade venha a participar da liquidação da obrigação.

19.7.15 MUDANÇAS NAS PROVISÕES

19.7.15.1 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 uma saída de recursos é requerida para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida em contrapartida da linha do balanço e/ou do resultado contra a qual ela foi originalmente constituída e/ou realizada.

19.7.15.2 Observado o descrito no item 19.7.19.2, quando for utilizado o desconto a valor presente, o valor contábil da provisão aumenta a cada período para refletir a passagem de tempo. Esse aumento é reconhecido como despesa financeira.

19.7.16 USO DAS PROVISÕES

19.7.16.1 Uma provisão deve ser usada somente para os desembolsos para os quais a provisão foi originalmente reconhecida. Portanto, somente despesas relacionadas à provisão original são liquidadas contra ela.

19.7.17 APLICAÇÃO DAS REGRAS DE RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

19.7.17.1 Prejuízos operacionais futuros

19.7.17.1.1 Provisões para prejuízos operacionais futuros não devem ser reconhecidas, a não ser quando vinculadas a contratos onerosos. Os prejuízos operacionais futuros normalmente não atendem à definição de um passivo contida no item 19.7.2.1 nem dos critérios gerais de reconhecimento estabelecidos para provisões no item 19.7.6.1.

19.7.17.1.2 Uma expectativa de prejuízos operacionais futuros normalmente é indicação de que determinados ativos da operação podem não ser recuperáveis, nem parcial nem totalmente.

19.7.17.2 Contratos Onerosos

- 19.7.17.2.1 Se a entidade tiver um contrato oneroso, a obrigação presente, ou mesmo os prejuízos futuros inevitáveis, de acordo com o contrato, devem ser reconhecidos e mensurados como uma provisão.
- 19.7.17.2.2 Muitos contratos podem ser cancelados sem pagar compensação para a outra parte; portanto, não há obrigação. Outros contratos estabelecem direitos e obrigações para cada uma das partes contratantes. Quando os eventos tornarem esse contrato oneroso, esta norma deve ser aplicada, e existirá um passivo que deve ser reconhecido. Esta norma não se aplica aos contratos a executar que não são onerosos.
- 19.7.17.2.3 Ao determinar se um contrato é oneroso, a entidade compara os benefícios econômicos dele esperados com o custo de cumpri-lo ou de deixar de cumpri-lo, dos dois o menor. Se os custos superam os benefícios, então o contrato é oneroso. A provisão é constituída para o menor custo entre cumprir o contrato ou deixar de cumpri-lo, independentemente da intenção da entidade. Nos casos em que houver apenas uma alternativa ou a outra alternativa não for realista, a entidade provisiona o valor dessa única alternativa.
- 19.7.17.2.4 Antes de ser estabelecida provisão separada para um contrato oneroso, uma entidade deve reconhecer qualquer prejuízo decorrente da desvalorização ocorrida nos ativos destinados àquele contrato.

19.7.17.3 Compensação

- 19.7.17.3.1 Não raramente, a administração da entidade questiona a legitimidade de determinados passivos, e, por conta desse questionamento, por ordem judicial ou por estratégia da própria administração, os valores em questão são depositados em juízo, sem que haja a caracterização da liquidação do passivo. Nessas situações, não havendo a possibilidade de resgate do depósito, a menos que ocorra desfecho favorável da questão para a entidade, o depósito deve ser apresentado deduzindo o valor do passivo, sendo os valores atualizados e divulgados de acordo com o item 19.7.18.10.

19.7.17.4 Reestruturação

- 19.7.17.4.1 A provisão para custos da reestruturação é reconhecida somente quando são cumpridos os critérios gerais de reconhecimento de provisões estabelecidas no item 19.7.6.1. Os itens 19.7.17.4.4 a 19.7.17.4.18 demonstram como os critérios gerais de reconhecimento aplicam-se às reestruturações.
- 19.7.17.4.2 Exemplos de eventos que podem se enquadrar na definição de reestruturação são:



- a) venda ou extinção de uma linha de negócios;
- b) fechamento de fábricas ou locais de negócios de um país ou região ou transferência das atividades de negócios de um país ou região para outro(a);
- c) mudanças na estrutura da administração, por exemplo, eliminação de nível gerencial; e
- d) reorganizações fundamentais que têm efeito relevante na natureza e no foco das operações da entidade.

19.7.17.4.3 Não se enquadram na definição de reestruturação, portanto, reorganizações financeiras, societárias e outras similares.

19.7.17.4.4 Uma obrigação não-formalizada para reestruturação surge somente quando uma entidade:

- a) tiver plano formal detalhado para a reestruturação, identificando pelo menos:
 - a.1) o negócio ou parte do negócio em questão;
 - a.2) os principais locais afetados;
 - a.3) o local, as funções e o número aproximado de funcionários que serão incentivados financeiramente a se demitir;
 - a.4) os desembolsos que serão efetuados; e
 - a.5) quando o plano será implantado;
- b) tiver criado expectativa válida naqueles que serão afetados pela reestruturação, seja começando a implantação daquele plano seja pelo anúncio de suas principais características para aqueles afetados pela reestruturação.

19.7.17.4.5 No momento em que ocorrerem as situações previstas no item 19.7.17.4.4, a provisão deve ser constituída em contrapartida do resultado do período.

19.7.17.4.6 A evidência de que a entidade começou a implantar o plano de reestruturação seria fornecida, por exemplo, pela desmontagem da fábrica, pela venda dos ativos ou pela divulgação das principais características do plano. A divulgação de um plano detalhado para reestruturação constituirá obrigação não-formalizada somente se for feita de tal maneira e em detalhes suficientes (ou seja, apresentando as principais características do plano) que origine expectativas válidas de outras partes interessadas, como clientes, fornecedores e funcionários (ou seus representantes), de que a entidade a realizará.

19.7.17.4.7 Para que o plano seja suficiente para dar origem a uma obrigação não-formalizada, quando comunicado àqueles por ele afetados, é necessário que sua implantação comece o mais rápido possível e seja concluída dentro de um prazo que torne improváveis quaisquer mudanças no plano. Entretanto, caso se espere que haja grande atraso antes de

a reestruturação começar ou que esta demore tempo demais, deixa de ser provável que o plano crie expectativa válida de que a entidade está, atualmente, comprometida com a reestruturação, porque o período de execução dá oportunidade para a entidade mudar seus planos.

19.7.17.4.8 Uma decisão de reestruturação da administração tomada antes da data do balanço não dá origem a uma obrigação não-formalizada naque-la data, a menos que a entidade tenha, antes disso:

- a) começado a implantar o plano de reestruturação; ou
- b) anunciadas as principais características do plano de reestru-turação àqueles afetados por ele, de maneira suficientemen-te específica, criando neles expectativa válida de que fará a reestruturação.

19.7.17.4.9 Em alguns casos, a entidade começa a implantar o plano de rees-truturação, ou anuncia suas principais características àqueles afetados, somente depois da data do balanço. Caso essa reestruturação seja rele-vante no conjunto das Demonstrações Contábeis, a entidade deve fazer a devida divulgação do evento subsequente.

19.7.17.4.10 Embora uma obrigação não-formalizada não seja criada apenas por decisão da administração, ela pode resultar de eventos anteriores com-binados com essa decisão. Por exemplo, negociações com represen-tantes de empregados, para pagamentos de demissões, ou com comprado-res, para a venda de uma operação, podem ter sido concluídas, sujeitas apenas à aprovação da administração. Uma vez obtida a aprovação e comunicada às outras partes interessadas, a entidade tem obrigação não-formalizada de reestruturar, se as condições do item 19.7.17.4.4 forem cumpridas.

19.7.17.4.11 Em alguns casos, a administração da entidade pode incluir repre-sentantes de interesses diferentes dos da administração tradicional (por exemplo, empregados), ou a notificação para esses representantes pode ser necessária antes de ser tomada a decisão pela administração. Quan-do a decisão da diretoria envolver a comunicação a esses represen-tantes, isso pode resultar em obrigação não-formalizada de reestruturar.

19.7.17.4.12 Nenhuma obrigação surge da venda de unidade operacional até que a entidade comprometa-se com essa operação, ou seja, quando há contrato firme de venda.

19.7.17.4.13 Mesmo quando a entidade tiver tomado a decisão de vender uma unidade operacional e anunciado, publicamente, essa decisão, ela não pode comprometer-se a vendê-la até que um comprador tenha sido iden-tificado e houver um contrato firme de venda. Até não haver contrato firme de venda, a entidade pode mudar de idéia e, de fato, terá de tomar ou-tras medidas se não puder ser encontrado um comprador que concorde



com o negócio em termos aceitáveis. Quando a venda de uma operação for vista como parte de uma reestruturação, os ativos da unidade serão analisados, considerando o seu valor de recuperação nas circunstâncias. Em alguns casos, quando a venda for somente parte da reestruturação, a obrigação não-formalizada pode surgir para as outras partes dessa reestruturação, se as condições previstas no item 19.7.17.4.4 forem atendidas, mesmo antes de existir um contrato firme de venda.

19.7.17.4.14 A provisão para reestruturação deve incluir somente as despesas diretas decorrentes da reestruturação, que são:

- a) necessariamente ocasionadas pela reestruturação; e
- b) não-associadas às atividades em andamento da entidade.

19.7.17.4.15 A provisão para reestruturação não inclui custos como:

- a) novo treinamento ou remanejamento da equipe permanente;
- b) propaganda e *marketing*; ou
- c) investimento em novos sistemas e redes de distribuição.

19.7.17.4.16 Esses desembolsos se relacionam à futura condução do negócio e não são passivos relativos à reestruturação na data do balanço. Esses desembolsos são reconhecidos à medida que surgem, independentemente da reestruturação.

19.7.17.4.17 Perdas operacionais futuras, identificáveis até a data da reestruturação, não são incluídas como provisão, a menos que se relacionem a um contrato oneroso, conforme definido no item 19.7.2.1.10.

19.7.17.4.18 Conforme descrito no item 19.7.13.5.1, os ganhos esperados na baixa de ativos não são levados em consideração na mensuração da provisão para reestruturação, mesmo se a venda de ativos for vista como parte da reestruturação.

19.7.18 DIVULGAÇÃO

19.7.18.1 Para cada tipo de provisão relevante, embora não sejam exigidas informações comparativas, 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) montantes utilizados (ou seja, incorridos e baixados contra a provisão) durante o período;
- d) montantes não-utilizados, revertidos durante o período; e
- e) despesas financeiras apropriadas no período para as provisões ajustadas ao valor presente e qualquer mudança na taxa de desconto.

19.7.18.2 Além do descrito no item 19.7.18.1, a entidade deve divulgar, para cada tipo de provisão relevante:

- a) breve descrição da natureza da obrigação e o cronograma esperado de quaisquer desembolsos;
 - b) indicação das incertezas sobre o valor ou o cronograma desses desembolsos. Sempre que necessário para fornecer informações adequadas, a entidade deve divulgar as principais premissas adotadas em relação a eventos futuros, conforme abordado no item 19.7.13.4.1 e 19.7.13.4.2; e
 - c) montante de qualquer reembolso esperado, declarando o valor de qualquer ativo que tenha sido reconhecido por conta desse reembolso.
- 19.7.18.3 A menos que seja remota a possibilidade de ocorrer qualquer desembolso, a entidade deve divulgar, para cada tipo de contingência passiva relevante na data do balanço, breve descrição da natureza da contingência passiva e, quando praticável:
- a) estimativa do efeito financeiro, mensurada de acordo com os itens 19.7.13.1.1 a 19.7.13.5.1;
 - b) indicação das incertezas relacionadas ao montante ou ao tempo de qualquer desembolso; e
 - c) possibilidade de qualquer reembolso.
- 19.7.18.4 Na determinação de quais provisões ou contingências passivas podem ser agregadas para formar um único tipo, é necessário considerar se a natureza dos itens é similar o suficiente para divulgação única, que cumpra as exigências dos itens 19.7.18.2 “a” e “b” e 19.7.18.3 “a” e “b”. Assim, pode ser apropriado tratar como provisão única os montantes relacionados a garantias de produtos diferentes, mas não seria adequado tratar como provisão única os valores relacionados a garantias de produtos vendidos e os montantes relativos a processos judiciais.
- 19.7.18.5 Quando a provisão e a contingência passiva surgirem do mesmo conjunto de circunstâncias, a entidade faz as divulgações requeridas pelos itens 19.7.18.1 a 19.7.18.3 de maneira que evidencie a ligação entre a provisão e a contingência passiva.
- 19.7.18.6 Quando for provável uma entrada de recursos, a entidade deve divulgar uma breve descrição da natureza da contingência ativa na data do balanço e, se praticável, uma estimativa de seus efeitos financeiros mensurados, usando os princípios descritos para as provisões contidos nos itens 19.7.13.1.1 a 19.7.13.5.1.
- 19.7.18.7 Essas divulgações devem evitar dar indicações indevidas quanto à probabilidade do ganho.
- 19.7.18.8 Quando algumas das informações necessárias, de acordo com os itens 19.7.18.3 e 19.7.18.6, não forem divulgadas por não ser praticável a sua apresentação, a entidade deve divulgar esse fato.



- 19.7.18.9 Em casos extremamente raros, pode-se esperar que a divulgação de alguma ou de todas as informações necessárias em conformidade com os itens 19.7.18.1 a 19.7.18.6 prejudique seriamente a posição da entidade em disputa com outras partes sobre o assunto da provisão, contingência passiva ou contingência ativa. Nesses casos, a entidade não precisa divulgar as informações, mas deve divulgar a natureza geral da disputa e o fato de que as informações não foram divulgadas, com a devida justificativa, bem como deve avaliar a necessidade de comunicar o assunto ao órgão regulador, nos termos das normas existentes acerca de informações confidenciais.
- 19.7.18.10 Nos casos em que, para fins de divulgação, ocorrer a compensação de passivos com valores depositados em juízo, permitida nos termos desta Norma, devem ser destacadas, em nota explicativa, as quantias que estão sendo compensadas e a explicação das eventuais diferenças existentes.

19.7.19 DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

- 19.7.19.1 Os efeitos da adoção desta Norma pela primeira vez que não se relacionarem a mudanças de estimativas devem ser apresentados como ajustes de exercícios anteriores.
- 19.7.19.2 O ajuste a valor presente previsto nos itens 19.7.13.3. e 19.7.15.2 deve ser efetuado apenas se requerido por uma norma específica que se refira a provisão, ou quando da edição de norma que dê legitimidade à aplicação desse conceito nas práticas contábeis adotadas no Brasil.

ANEXO I

TRATAMENTO A SER DADO ENVOLVENDO CONTINGÊNCIAS ATIVAS E CONTINGÊNCIAS PASSIVAS

O objetivo deste anexo é auxiliar no entendimento da norma sobre provisões, contingências ativas e contingências passivas e deve ser lido no contexto completo da Norma, não devendo ser considerado isoladamente.

Tipo de contingência	Probabilidade	Tratamento	Referência com os itens da Norma
Contingência ativa	Praticamente certa	Reconhecer o ativo	19.7.12.1
	Provável	Divulgar	19.7.12.2
	Possível ou remota	Não divulgar	19.7.18.6
Contingência passiva	Provável mensurável com suficiente segurança não mensurável com suficiente segurança	Provisionar	19.7.6.1
		Divulgar	19.7.10.2
	Possível	Divulgar	19.7.7.2 (b)
	Remota	Não divulgar	19.7.11.1, 19.7.18.4 e 19.7.18.10



ANEXO II

EXEMPLOS DE TRATAMENTO A SER DADO ENVOLVENDO CONTINGÊNCIAS ATIVAS E CONTINGÊNCIAS PASSIVAS

O objetivo deste anexo é auxiliar no entendimento da Norma sobre provisões, contingências ativas e contingências passivas e deve ser lido no contexto completo da norma, não devendo ser considerado isoladamente.

1 Garantias

Uma montadora dá garantia de dois anos para determinada linha de veículos a partir da data da venda pela concessionária. Baseada em experiências passadas, a montadora sabe que é provável que alguns dos veículos vendidos apresentem problemas nesses dois anos, que são cobertos pela garantia. Nesse caso, o fato gerador da obrigação é a venda do veículo pela concessionária, dando a garantia de dois anos, e é provável que, para alguns veículos, ocorra desembolso por parte da montadora. Nesse caso, deve ser constituída provisão para cobrir esses eventuais custos, baseada na melhor estimativa possível.

Esse é o típico exemplo de situação na qual a possibilidade de que a obrigação analisada isoladamente (um veículo) venha a ocorrer é menor que provável. Entretanto, a possibilidade de que parte da obrigação analisada de forma associada (em nosso exemplo, a linha de veículos) venha a ocorrer é provável. Dessa forma, uma provisão deve ser constituída.

Na mesma linha da garantia, está a política de reembolso de compras de clientes insatisfeitos, adotada comumente por entidades de determinados segmentos da economia. Essa política é divulgada ao público e, muitas vezes, é parte integrante da estratégia publicitária dessas entidades, e, em alguns casos, algumas dessas entidades chegam a registrar o compromisso público do reembolso em cartório. Em ambos os casos, a entidade criou expectativa válida no consumidor. Assim, como na situação das garantias, uma provisão deve ser constituída para cobrir os custos de reembolso, na melhor estimativa possível.

2 Danos ambientais

Em determinadas circunstâncias, quando danos ambientais são causados, a entidade pode, por diversas razões, não estar obrigada a remediá-los. Assim, inicialmente, não se fala em obrigação; entretanto, o surgimento de nova lei ou o comprometimento público da entidade fará surgir uma obrigação legal ou não-formalizada, respectivamente, e, nesse caso, observada a devida avaliação sobre a possibilidade de essa obrigação se concretizar, a constituição de uma provisão pode ser necessária.

A lei referida no item anterior pode não ter sido aprovada ainda, mas se a

sua aprovação é praticamente certa, a provisão deve ser constituída. Vejamos as situações a seguir e a correspondente análise:

Uma entidade que lança resíduos na água de um rio próximo da fábrica, em razão das pressões cada vez mais crescentes da população e de organismos internacionais, decide investir na construção de uma Estação de Tratamento, com o objetivo de tratar os resíduos que serão lançados no rio. Nessa situação, não cabe constituir provisão para os dispêndios com a construção de uma Estação de Tratamento, pois trata-se, na verdade, de mudança no processo produtivo. Entretanto, caso a obrigação pela reparação do dano já causado diretamente ao rio, e indiretamente ao meio ambiente, seja provável, uma provisão deve ser constituída, provisão esta que exclui os custos com a estação de tratamento, que influenciará no processo futuro, e não na ajuda do tratamento dos danos já causados.

A entidade é vencedora em processo de licitação para exploração de petróleo em alto-mar. O contrato prevê que, no caso de descontinuidade da operação, por exaustão do poço ou por qualquer outro motivo, a entidade deve arcar com os custos de remoção da plataforma de petróleo e reparação do leito do mar.

Nessa situação, a entidade deve constituir provisão para remoção da plataforma com contrapartida no custo da própria plataforma, já que o fato gerador é a sua instalação. Em relação ao custo de restauração do leito, a provisão deve ser feita e ajustada mensalmente, à medida que o poço for explorado.

3 Reestruturação

Em reunião da diretoria da entidade, realizada em dezembro de 2001, esta decidiu que efetuará uma reestruturação que incluirá redução de níveis hierárquicos, demissões e fechamento de unidades deficitárias. A reunião aprovou as principais linhas do plano de reestruturação, mas a administração ainda não divulgou esse plano às partes envolvidas (funcionários, clientes, fornecedores etc.). Assim, em 31 de dezembro de 2001, a provisão ainda não deve ser constituída, pelo menos até que o plano seja divulgado em detalhes suficientes para as partes envolvidas. Caso a comunicação tivesse sido feita antes de 31 de dezembro de 2001, o balanço deveria contemplar provisão para fazer face à melhor estimativa dos custos a incorrer por conta da reestruturação.

Outro exemplo é o de uma fábrica cuja receita é derivada, em sua quase totalidade, da venda de componente automotivo, que, em 2001, é fornecido exclusivamente para duas montadoras de automóveis. Essas montadoras fazem comunicado público ou enviam cartas à fábrica avisando que, a partir de 1º de janeiro de 2002, não mais utilizarão esse componente em seus automóveis, com antecedência suficiente para não ser considerado quebra de contrato. Nesse caso, a administração não terá muitas opções, e a reestruturação é praticamente inevitável, ou seja, é provável, já que o pressuposto da continuidade estará afetado. A melhor estimativa de gastos com a reestruturação deverá



ser feita e provisionada. Caso a entidade venha a implantar nova fábrica para produzir novo componente, podendo até ser o componente que irá substituir o que ela fornecia, os dispêndios relativos à reestruturação da planta/linha de produção anterior deverão ser lançados ao resultado, não podendo, portanto, ser alocados ao custo da nova fábrica de produção. Antes de ser efetuada a provisão para a reestruturação, a administração deverá efetuar o ajuste no valor dos ativos ao seu valor de recuperação. Caso haja situações em que se preveja ganho sobre baixas esperadas de ativos, esses ganhos não são levados em consideração na mensuração de provisão para reestruturação.

4 Tributos

A administração da entidade entende que determinada lei federal, que alterou a alíquota de um tributo ou introduziu novo tributo, é inconstitucional.

Por conta desse entendimento, ela, por intermédio de seus advogados, ajuizou ação alegando a inconstitucionalidade da lei. Nesse caso, existe obrigação legal a pagar à União. Assim, a obrigação legal deve estar registrada, inclusive juros e outros encargos, se aplicável, pois estes últimos têm a característica de provisão derivada de apropriações por competência. Trata-se de uma obrigação legal e não de provisão ou de contingência passiva, considerando os conceitos da norma.

Em etapa posterior, o advogado comunica que a ação foi julgada procedente em determinada instância. Mesmo que haja tendência de ganho, e ainda que o advogado julgue como provável o ganho de causa em definitivo, pelo fato de que ainda cabe recurso por parte do credor (a União), a situação não é ainda considerada praticamente certa, e, portanto, o ganho não deve ser registrado. É de se ressaltar que a situação avaliada é de contingência ativa, e não de contingência passiva a ser revertida, pois o passivo, como dito no item anterior, é obrigação legal e, não, provisão ou contingência passiva.

Nas circunstâncias de processos ainda não-julgados definitivamente, em que a entidade discute a recuperação de tributos, supostamente pagos a maior, mas nos estritos termos da lei em discussão, e obtém liminar permitindo compensar aqueles valores com outros tributos, a entidade não deve registrar o ganho contingente, amparada nessa liminar.

Isso porque a liminar é um instrumento provisório, e, portanto, a realização do ganho não é definitiva. Nesses casos, a Entidade irá proceder à compensação do ponto de vista financeiro; todavia, o tributo compensado deve ainda figurar como obrigação legal até o desfecho final da causa. Como sua liquidação também é provisória, se o desfecho for desfavorável à entidade, esta deve recolher o tributo anteriormente compensado com os acréscimos legais, conforme aplicável.

Ao obter decisão final favorável sobre um ganho contingente, a entidade deve observar o momento adequado para o seu reconhecimento contábil. Não

havendo mais possibilidades de recursos da parte contrária, o risco da não-realização do ganho contingente é considerado remoto, e, portanto, a entidade deve reconhecer, contabilmente, o ganho quando a decisão judicial final produzir seus efeitos, o que ocorre, normalmente, após a publicação no Diário Oficial.

Isso significa dizer que, a partir desse momento, o ganho deixa de ser contingente e se torna direito da entidade. Antes do registro do ganho contingente, porém, e periodicamente após seu registro, a administração da entidade deve avaliar a capacidade de recuperação do ativo, uma vez que a parte contrária pode tornar-se incapaz de honrar esse compromisso, ou pode ser que sua utilização futura seja incerta.

Existem situações em que uma entidade ainda não obteve a decisão final favorável à recuperação de um tributo ou à extinção da obrigação tributária registrada, mas há jurisprudência favorável para outras entidades em casos idênticos, bem como avaliação dos advogados de que as chances de desfecho favorável são prováveis. Mesmo nas situações em que há jurisprudência favorável, isso não é suficiente para dar base ao reconhecimento do ganho contingente, uma vez que não está assegurada uma decisão final favorável à entidade, pois muitos outros fatores podem influenciar essa decisão, por exemplo, o ramo de atividade, a formalização do processo, etc. A entidade, por outro lado, deve fazer divulgação em nota explicativa acerca do assunto.

5 Contrato oneroso

Uma entidade opera de maneira lucrativa em uma fábrica arrendada conforme termos descritos em arrendamento operacional. Durante dezembro de 200X, a entidade transfere suas operações para uma nova fábrica. O arrendamento da antiga fábrica ainda terá que ser pago por mais quatro anos, com custo total de R\$ 8 milhões. A entidade recebeu oferta para subarrendar a fábrica por R\$ 5 milhões pelo período restante do contrato. A entidade tem também a opção de cancelar o contrato de arrendamento, pagando multa de R\$ 2 milhões.

Nessa situação, o evento passado é a assinatura do contrato de arrendamento, que dá origem a uma obrigação legal e atual. O arrendamento torna-se oneroso, com provável saída futura de recursos, e, assim, neste momento, uma provisão é reconhecida pelo menor valor entre cumprir ou deixar de cumprir o contrato. Mesmo que, por uma questão de imagem, a entidade esteja estudando a opção de cumprir o contrato e arrendar a fábrica a fim de possibilitar a manutenção do emprego das pessoas que não irão para a nova fábrica, a provisão a ser constituída deve ser de R\$ 2 milhões. A provisão, entretanto, deve ser ajustada para R\$ 3 milhões (custo de arrendamento de R\$ 8 milhões menos receita de subarrendamento de R\$ 5 milhões), no momento em que ficar praticamente afastada a possibilidade de cancelar o contrato original, o que pode ocorrer no momento de assinatura do subarrendamento.



RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.110/07

Aprova a NBC T 19.10 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

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

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

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

CONSIDERANDO que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis aprovou o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos;

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 19.10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, para aplicação aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2008.

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

Brasília, 29 de novembro de 2007.

CONTADORA MARIA CLARA CAVALCANTE BUGARIM

Presidente do CFC

NBC T 19 – ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS

19.10 – REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS

Conteúdo	Itens
OBJETIVO	1
ALCANCE	2 – 4
DEFINIÇÕES	5
IDENTIFICAÇÃO DE UM ATIVO QUE PODE ESTAR DESVALORIZADO	6 – 15
MENSURAÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL	16 - 55
Mensuração do valor recuperável de um ativo intangível com vida útil indefinida	22
Valor líquido de venda	23 – 27
Valor em uso	28 – 55
Base para estimativas de fluxos de caixa futuros	31 – 36
Composição de estimativas de fluxos de caixa futuros	37 – 51
Fluxos de caixa futuros em moeda estrangeira	52
Taxa ou taxas de desconto	53 – 55
RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DE UMA PERDA POR DESVALORIZAÇÃO	56 – 61
UNIDADES GERADORAS DE CAIXA	62 – 103
Identificação da unidade geradora de caixa à qual um ativo pertence	63 – 70
Valor recuperável e valor contábil de uma unidade geradora de caixa	71 – 76
Ágio em decorrência de expectativa de resultados futuros (goodwill)	77 – 95
Alocação do ágio (goodwill) para unidades geradoras de caixa	77 – 83
Realização de testes em unidades geradoras de caixa com ágio (<i>goodwill</i>) para redução ao valor recuperável	84 – 86
Participação minoritária (não controladores)	87 – 91
Momento dos testes de redução ao valor recuperável	92 – 95
Ativos corporativos	96 – 98
Desvalorização em uma unidade geradora de caixa	99 – 103
REVERSÃO DE UMA PERDA POR DESVALORIZAÇÃO	104 – 120
Reversão de uma perda por desvalorização para um ativo individual	112 – 116



Reversão de uma perda por desvalorização para uma unidade geradora de caixa	117 – 118
Reversão de uma perda por desvalorização do ágio pago por expectativa de resultado futuro (goodwill)	119 – 120
DIVULGAÇÃO	121 – 130
Divulgação de estimativas utilizadas para mensurar o valor recuperável das unidades geradoras de caixa contendo ágio (goodwill) ou ativo intangível com vida útil indefinida	128 – 130
DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS	131
ANEXO	

Objetivo

- 1 O objetivo desta Norma é definir procedimentos visando assegurar que os ativos não estejam registrados contabilmente por um valor superior àquele passível de ser recuperado por uso ou por venda. Caso existam evidências claras de que ativos estão avaliados por valor não recuperável no futuro, a entidade deve imediatamente reconhecer a desvalorização por meio da constituição de provisão para perdas. A Norma também define quando a entidade deve reverter referidas perdas e quais divulgações são necessárias.

Alcance

- 2 Esta Norma é de natureza geral e se aplica a todos os ativos relevantes relacionados às atividades industriais, comerciais, agropecuárias, minerais, financeiras, de serviços e outras. Estende-se aos ativos dos balanços utilizados para equivalência patrimonial e consolidação total ou proporcional.
- 3 No caso de Norma específica que se refira a caso particular, prevalece o conteúdo dessa Norma específica.
- 4 Esta Norma aplica-se também a ativos que são registrados pelo valor reavaliado. Entretanto, a identificação de como um valor reavaliado pode estar com parcela não recuperável depende da base usada para determinar esse valor:
 - (a) se o valor reavaliado do ativo é seu valor de mercado, a única diferença entre seu valor reavaliado e seu valor líquido de venda é a despesa direta incremental para se desfazer do ativo;
 - (i) se as despesas para a baixa são insignificantes, o valor recuperável do ativo reavaliado é necessariamente próximo a (ou pouco maior do que) seu valor reavaliado; nesse caso, depois de serem aplicadas as determinações para contabilizar a reavaliação, é improvável que o ativo reavaliado

- não seja recuperável e, portanto, o valor recuperável não precisa ser estimado; e
- (ii) se as despesas para a baixa não são insignificantes, o preço líquido de venda do ativo reavaliado é necessariamente menor do que seu valor reavaliado; portanto, o valor reavaliado contém parcela não recuperável se seu valor em uso for menor do que seu valor reavaliado; nesse caso, depois de serem aplicadas as determinações relativas à reavaliação, a entidade utiliza esta Norma para determinar se o ativo apresenta parcela não recuperável; e
- (b) se o valor reavaliado do ativo for determinado em base que não seja a de valor de mercado, seu valor reavaliado pode ser maior ou menor do que seu valor recuperável; então, depois que as exigências de reavaliação forem aplicadas, a entidade utiliza esta Norma para verificar se o ativo sofreu desvalorização.

Definições

5 Os seguintes termos são usados nesta Norma com os significados específicos que se seguem:

Valor recuperável de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa é o maior valor entre o valor líquido de venda de um ativo e seu valor em uso.

Valor em uso é o valor presente de fluxos de caixa futuros estimados, que devem resultar do uso de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa.

Valor líquido de venda é o valor a ser obtido pela venda de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa em transações em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas estimadas de venda.

Despesas de venda ou de baixa são despesas incrementais diretamente atribuíveis à venda ou à baixa de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa, excluindo as despesas financeiras e de impostos sobre o resultado gerado.

Perda por desvalorização é o valor pelo qual o valor contábil de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa excede seu valor recuperável.

Valor contábil é o valor pelo qual um ativo está reconhecido no balanço depois da dedução de toda respectiva depreciação, amortização ou exaustão acumulada e provisão para perdas.

Depreciação, amortização e exaustão é a alocação sistemática do valor depreciável, amortizável e exaurível de ativos durante sua vida útil.

Valor depreciável, amortizável e exaurível é o custo de um ativo, ou outra base que substitua o custo nas demonstrações contábeis, menos seu valor residual.

Valor residual é o valor estimado que uma entidade obterá pela venda do



ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tivesse a idade e a condição esperadas para o fim de sua vida útil.

Vida útil é:

- (a) o período de tempo no qual a entidade espera usar um ativo; ou
- (b) o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter do ativo.

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

Ativos corporativos são ativos, exceto ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), que contribuem, mesmo que indiretamente, para os fluxos de caixa futuros, tanto da unidade geradora de caixa sob revisão, quanto da de outras unidades geradoras de caixa.

Mercado ativo é um mercado onde todas as seguintes condições existem:

- (a) os itens transacionados no mercado são homogêneos;
- (b) vendedores e compradores com disposição para negociar são encontrados a qualquer momento para efetuar a transação; e
- (c) os preços estão disponíveis para o público.

Identificação de um ativo que pode estar desvalorizado

- 6 Os itens 7 a 15 especificam quando um valor recuperável deve ser determinado. Essas exigências usam o termo "um ativo", mas se aplicam igualmente a um ativo em particular ou a uma unidade geradora de caixa.
- 7 Um ativo está desvalorizado quando seu valor contábil excede seu valor recuperável. Os itens 10 a 12 descrevem algumas indicações de que essa perda possa ter ocorrido; se qualquer dessas situações estiver presente, uma entidade deve fazer uma estimativa formal do valor recuperável. Se não houver indicação de uma possível desvalorização, exceto conforme descrito no item 9, esta Norma não exige que uma entidade faça uma estimativa formal do valor recuperável.
- 8 A entidade deve avaliar, no mínimo ao fim de cada exercício social, se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização. Se houver alguma indicação, a entidade deve estimar o valor recuperável do ativo.
- 9 Independentemente de existir ou não qualquer indicação de redução ao valor recuperável, uma entidade deve:
 - (a) testar, no mínimo anualmente, a redução ao valor recuperável de um ativo intangível com vida útil indefinida ou de um ativo intangível ainda não disponível para uso, comparando o seu valor contábil com seu valor recuperável. Esse teste de redução ao valor recuperável pode ser executado a qualquer momento no período de um ano, desde que seja executado, todo ano, no

mesmo período. Ativos intangíveis diferentes podem ter o valor recuperável testado em períodos diferentes. Entretanto, se tais ativos intangíveis foram inicialmente reconhecidos durante o ano corrente, deve ter a redução ao valor recuperável testada antes do fim do ano corrente; e

- (b) testar, anualmente, o ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) em uma aquisição de entidades, de acordo com os itens 77 a 95.

10 Ao avaliar se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização, uma entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:

Fontes externas de informação

- (a) durante o período, o valor de mercado de um ativo diminuiu sensivelmente, mais do que seria de se esperar como resultado da passagem do tempo ou do uso normal;
- (b) mudanças significativas com efeito adverso sobre a entidade ocorreram durante o período, ou ocorrerão em futuro próximo, no ambiente tecnológico, de mercado, econômico ou legal, no qual a entidade opera ou no mercado para o qual o ativo é utilizado;
- (c) as taxas de juros de mercado ou outras taxas de mercado de retorno sobre investimentos aumentaram durante o período, e esses aumentos provavelmente afetarão a taxa de desconto usada no cálculo do valor em uso de um ativo em uso e diminuirão significativamente o valor recuperável do ativo;
- (d) o valor contábil do patrimônio líquido da entidade é maior do que o valor de suas ações no mercado;

Fontes internas de informação

- (e) evidência disponível de obsolescência ou de dano físico de um ativo;
- (f) mudanças significativas, com efeito adverso sobre a entidade, ocorreram durante o período, ou devem ocorrer em futuro próximo, na medida ou maneira em que um ativo é ou será usado. Essas mudanças incluem o ativo que se torna inativo, planos para descontinuidade ou reestruturação da operação à qual um ativo pertence, planos para baixa de um ativo antes da data anteriormente esperada e reavaliação da vida útil de um ativo como finita ao invés de indefinida; e
- (g) evidência disponível, proveniente de relatório interno, que indique que o desempenho econômico de um ativo é ou será pior que o esperado.



- 11 A relação constante do item 10 não é exaustiva. Uma entidade pode identificar outras indicações ou fontes de que um ativo pode ter se desvalorizado, exigindo que a entidade determine o seu valor recuperável.
- 12 Evidência proveniente de relatório interno que indique que um ativo pode ter se desvalorizado inclui a existência de:
 - (a) fluxos de caixa para adquirir o ativo ou necessidades de caixa subsequentes para operar ou mantê-lo, que sejam significativamente mais elevadas do que originalmente orçadas;
 - (b) fluxos de caixa líquidos reais ou lucros ou prejuízos operacionais gerados pelo ativo, que são significativamente piores do que aqueles orçados;
 - (c) queda significativa nos fluxos de caixa líquidos orçados ou no lucro operacional ou aumento significativo no prejuízo orçado gerado pelo ativo; ou
 - (d) prejuízos operacionais ou saídas de caixa líquidas em relação ao ativo, quando os números do período atual são agregados com números orçados para o futuro.
- 13 Conforme indicado no item 9, esta Norma requer que um ativo intangível, com vida útil indefinida, ou ainda não disponível para uso, e o ágio decorrente de expectativa de rentabilidade futura (goodwill) sejam testados com relação à redução ao valor recuperável, pelo menos uma vez ao ano. Independentemente do momento em que os requerimentos do item 9 sejam aplicados, o conceito de relevância se aplica à identificação e à verificação de se o valor recuperável de um ativo necessita ser estimado. Por exemplo, se cálculos prévios indicam que o valor recuperável de um ativo é significativamente maior do que seu valor contábil, a entidade não necessita estimar novamente o valor recuperável do ativo, desde que não tenham ocorrido eventos que eliminariam essa diferença. Do mesmo modo, uma análise prévia pode indicar que o valor recuperável de um ativo não é sensível a uma ou mais das indicações relacionadas no item 10.
- 14 Para ilustrar o item 13, se as taxas de juros de mercado ou outras taxas esperadas de retorno aumentarem no período, uma entidade não precisa fazer uma estimativa formal do valor recuperável de um ativo nos seguintes casos:
 - (a) se a taxa de desconto usada no cálculo do valor de um ativo em uso provavelmente não for afetada pelo aumento nessas taxas de mercado; por exemplo, os aumentos nas taxas de juros de curto prazo podem não ter um efeito significativo sobre a taxa de desconto usada para um ativo que tenha uma longa vida útil remanescente; ou
 - (b) se a taxa de desconto usada no cálculo do valor do ativo em uso provavelmente for afetada pelo aumento nessas taxas de mercado; porém, uma análise prévia de sensibilidade de valor recuperável indica que:

- (i) é improvável que haja uma diminuição significativa no valor recuperável, porque os fluxos de caixa futuros provavelmente também aumentarão; por exemplo, em alguns casos, uma entidade pode ser capaz de demonstrar que ajusta suas receitas para compensar qualquer aumento nas taxas de mercado; ou
 - (ii) a diminuição no valor recuperável provavelmente não resulte em perda significativa por desvalorização.
- 15 Se houver uma indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização, isso pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação, amortização e exaustão ou o valor residual para o ativo necessitem ser revistos e ajustados, mesmo que os cálculos posteriormente indiquem não ser necessário reconhecer uma desvalorização para o ativo.

Mensuração do valor recuperável

- 16 Esta Norma define valor recuperável como o maior valor entre o valor líquido de venda de um ativo ou de unidade geradora de caixa e o seu valor em uso. Os itens 17 a 55 estabelecem as exigências para mensuração do valor recuperável. Essas exigências usam o termo "um ativo", porém, se aplicam igualmente a cada item de um ativo ou a uma unidade geradora de caixa.
- 17 Nem sempre é necessário determinar o valor líquido de venda de um ativo e seu valor em uso. Se qualquer desses valores exceder o valor contábil do ativo, este não tem desvalorização e, portanto, não é necessário estimar o outro valor.
- 18 Pode ser possível determinar o valor líquido de venda mesmo que um ativo não seja negociado em um mercado ativo. Entretanto, algumas vezes não será possível determinar o valor líquido de venda, porque não há base para se fazer uma estimativa confiável do valor a ser obtido pela venda do ativo em uma transação em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas. Nesse caso, o valor em uso pode ser utilizado como seu valor recuperável.
- 19 Se não há razão para acreditar que o valor em uso de um ativo exceda significativamente seu valor líquido de venda, o valor líquido de venda do ativo pode ser considerado como seu valor recuperável. Esse será frequentemente o caso para um ativo que é mantido para alienação. Isso ocorre porque o valor em uso de um ativo mantido para alienação corresponderá principalmente às receitas líquidas da baixa, uma vez que os futuros fluxos de caixa do uso contínuo do ativo, até sua baixa, provavelmente serão irrisórios.
- 20 O valor recuperável é determinado para um ativo isolado, a menos que o ativo não gere entradas de caixa provenientes de seu uso contínuo, que são em grande parte independentes daquelas provenientes de outros ativos ou de grupos de ativos. Se esse for o caso, o valor recuperável é determinado para a unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence (ver itens 62 a 98), a menos que:



- (a) o valor líquido de venda do ativo seja maior do que seu valor contábil; ou
 - (b) o valor em uso do ativo possa ser estimado como sendo próximo do valor líquido de venda e este possa ser determinado.
- 21 Em alguns casos, estimativas, médias e cálculos sintéticos podem oferecer uma aproximação razoável dos cálculos detalhados demonstrados nesta Norma para determinar o valor líquido de venda ou o valor em uso.

Mensuração do valor recuperável de um ativo intangível com vida útil indefinida

- 22 O item 9 requer que um ativo intangível com vida útil indefinida seja no mínimo anualmente testado com relação à redução ao valor recuperável, comparando o seu valor contábil com seu valor recuperável, independentemente de existir ou não alguma indicação de que possa existir uma redução ao valor recuperável. Entretanto, o mais recente cálculo detalhado do valor recuperável de tal ativo, efetuado em período anterior, pode ser utilizado no teste do valor recuperável para esse ativo no período corrente, desde que todos os seguintes critérios sejam atendidos:
- (a) se o ativo intangível não gera entradas de caixa decorrentes do uso contínuo que são independentes daquelas decorrentes de outros ativos ou de grupo de ativos e, portanto, é testado com relação à redução ao valor recuperável como parte de uma unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence, se os ativos e passivos que compõem essa unidade não tiverem sofrido alteração significativa desde o cálculo mais recente do valor recuperável;
 - (b) o cálculo mais recente do valor recuperável resultou em um valor que excede o valor contábil do ativo com substancial margem; e
 - (c) baseado em uma análise de eventos que ocorreram e em circunstâncias que mudaram desde o cálculo mais recente do valor recuperável, é remota a probabilidade de que a determinação do valor recuperável corrente seria menor do que o valor contábil do ativo.

Valor líquido de venda

- 23 A melhor evidência de um valor líquido de venda é um preço de um contrato de venda firme em uma transação em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, ajustado por despesas adicionais que seriam diretamente atribuíveis à venda do ativo.
- 24 Se não houver contrato de venda firme, porém um ativo é negociado em um mercado ativo, o valor líquido de venda é o preço de mercado do ativo menos as despesas de venda. O preço de mercado adequado é normalmente o preço atual de cotação. Quando os preços atuais de cotação não estão disponíveis, o preço da transação mais recente pode oferecer uma base a partir

- da qual se estima o valor líquido de venda, contanto que não tenha havido uma mudança significativa nas circunstâncias econômicas entre a data da transação e a data na qual a estimativa é feita.
- 25 Se não houver um contrato de venda firme ou mercado ativo para um ativo, o valor líquido de venda deve ser baseado na melhor informação disponível para refletir o valor que uma entidade possa obter, na data do balanço, para a baixa do ativo em uma transação em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, após deduzir as despesas da baixa. Ao determinar esse valor, a entidade deve considerar o resultado de transações recentes para ativos semelhantes, do mesmo setor. O valor líquido de venda não deve refletir uma venda forçada, a menos que a administração seja compelida a vender imediatamente.
- 26 As despesas de venda, exceto as que já foram reconhecidas como passivo, devem ser deduzidas ao se determinar o valor líquido de venda. Exemplos dessas despesas são as despesas legais, taxas e impostos, despesa de remoção do ativo e despesas incrementais diretas para deixar o ativo em condição de venda. Entretanto, as despesas com demissão de empregados e despesas ligadas à redução ou reorganização de um negócio em seguida à baixa de um ativo não são despesas incrementais diretas para baixa do ativo.
- 27 Algumas vezes, a alienação de um ativo pode exigir que o comprador assuma um passivo e somente o valor líquido de venda do ativo, além do passivo, está disponível. O item 75 explica como tratar esses casos.

Valor em uso

- 28 Os seguintes elementos devem ser refletidos no cálculo do valor em uso do ativo:
- (a) estimativa dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter com esse ativo;
 - (b) expectativas sobre possíveis variações no montante ou período desses fluxos de caixa futuros;
 - (c) o valor do dinheiro no tempo, representado pela atual taxa de juros livre de risco (ver item 54);
 - (d) o preço decorrente da incerteza inerente ao ativo; e
 - (e) outros fatores, tais como falta de liquidez, que participantes do mercado iriam considerar ao determinar os fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter com o ativo.
- 29 A estimativa do valor em uso de um ativo envolve os seguintes passos:
- (a) estimar futuras entradas e saídas de caixa decorrentes de uso contínuo do ativo e de sua baixa final; e
 - (b) aplicar taxa de desconto adequada a esses fluxos de caixa futuros.
- 30 Os elementos identificados nos itens 28 (b), (d) e (e) podem ser refletidos como ajustes dos fluxos de caixa futuros ou ajustes da taxa de desconto. Seja qual for a abordagem que a entidade adote para refletir expectativas



sobre eventuais variações no valor ou momento de fluxos de caixa futuros, o resultado será o reflexo do valor presente esperado dos fluxos de caixa futuros, ou seja, a média ponderada de todos os resultados possíveis. O anexo A oferece orientações adicionais sobre a utilização de técnicas de valor presente na avaliação do valor de uso de um ativo.

Base para estimativas de fluxos de caixa futuros

- 31 Ao mensurar o valor em uso, a entidade deve:
- (a) basear as projeções de fluxo de caixa em premissas razoáveis e fundamentadas que representem a melhor estimativa, por parte da administração, do conjunto de condições econômicas que existirão na vida útil remanescente do ativo; peso maior deve ser dado às evidências externas;
 - (b) basear as projeções de fluxo de caixa nas previsões ou nos orçamentos financeiros mais recentes que foram aprovados pela administração, que, porém, devem excluir qualquer estimativa de fluxo de caixa que se espera surgir das reestruturações futuras ou da melhoria ou aprimoramento do desempenho do ativo; as projeções baseadas nessas previsões ou nos orçamentos devem abranger, como regra geral, um período máximo de cinco anos, a menos que se justifique, fundamentadamente, um período mais longo; e
 - (c) estimar as projeções de fluxo de caixa para além do período abrangido pelas previsões ou orçamentos mais recentes pela extrapolação das projeções baseadas em orçamentos ou previsões usando uma taxa de crescimento estável ou decrescente para anos subsequentes, a menos que uma taxa crescente possa ser devidamente justificada; essa taxa de crescimento não deve exceder a taxa de crescimento médio, de longo prazo, para os produtos, setores de indústria ou país ou países nos quais a entidade opera ou para o mercado no qual o ativo é utilizado, a menos que se justifique, fundamentadamente, uma taxa mais elevada.
- 32 A administração deve avaliar a razoabilidade das premissas nas quais as atuais projeções de fluxos de caixa se baseiam, examinando as causas das diferenças entre projeções de fluxos de caixa passadas e os fluxos de caixa reais. A administração deve certificar-se de que as premissas que fundamentam as atuais projeções de fluxos de caixa são consistentes com os resultados reais do passado, desde que os efeitos de eventos subsequentes, ou circunstâncias inexistentes quando os fluxos de caixa reais foram gerados, tornem isso adequado.
- 33 Geralmente não estão disponíveis orçamentos e previsões financeiras confiáveis detalhados e explícitos de fluxos de caixa futuros para períodos superio-

res a cinco anos. Por essa razão, as estimativas da administração de fluxos de caixa futuros são baseadas nos mais recentes orçamentos e previsões por um período máximo de cinco anos. A administração pode usar projeções de fluxo de caixa com base em orçamentos e previsões financeiras para um período superior a cinco anos se estiver convicta de que essas projeções são fiáveis e possa demonstrar sua capacidade, baseada em experiência passada, de fazer previsão de fluxo de caixa corretamente para esse período mais longo.

- 34 As projeções de fluxo de caixa até o fim da vida útil de um ativo são estimadas pela extrapolação de projeções de fluxo de caixa baseadas em orçamentos e previsões financeiras usando uma taxa de crescimento para anos subseqüentes. Essa taxa deve ser estável ou decrescente, a menos que um aumento nas taxas seja condizente com informações objetivas sobre padrões de um produto ou do ciclo de vida do setor no qual a entidade opera. Se apropriado, a taxa de crescimento deve ser zero ou negativa.
- 35 Quando as condições forem favoráveis, possivelmente concorrentes entrarão no mercado e restringirão o crescimento. Portanto, as entidades terão dificuldade em exceder a taxa média de crescimento histórico a longo prazo, por exemplo, vinte anos, para os produtos, setores econômicos ou país ou países nos quais a entidade opera ou no mercado no qual o ativo é utilizado.
- 36 Ao usar informações de orçamentos e previsões financeiras, a entidade deve considerar se as informações refletem premissas razoáveis e fundamentadas, e se representam a melhor estimativa, por parte da administração, quanto ao conjunto de condições econômicas que existirão durante a vida útil remanescente do ativo.

Composição de estimativas de fluxos de caixa futuros

- 37 As estimativas de fluxos de caixa futuros devem incluir:
 - (a) projeções de entradas de caixa a partir do uso contínuo do ativo;
 - (b) projeções de saídas de caixa, que são incorridas necessariamente para gerar as entradas de caixa decorrentes do uso contínuo do ativo, incluindo saídas de caixa para preparar o ativo para uso, e que podem ser diretamente atribuídas ou alocadas ao ativo, em base consistente e razoável; e
 - (c) se houver, fluxos líquidos de caixa, a serem recebidos ou pagos no momento da baixa do ativo no fim de sua vida útil.
- 38 As estimativas de fluxos de caixa futuros e a taxa de desconto devem refletir premissas consistentes sobre aumentos de preço devido à inflação geral. Portanto, se a taxa de desconto incluir o efeito dos aumentos de preço devido à inflação geral, os fluxos de caixa futuros devem ser estimados em termos nominais. Se a taxa de desconto excluir o efeito de aumentos de preço devido à inflação geral, os fluxos de caixa futuros devem ser estima-



- dos em termos reais, porém devem incluir aumentos ou futuras reduções de preços específicos.
- 39 As projeções de saídas de caixa devem incluir aquelas necessárias para utilização e manutenção do ativo, bem como as despesas gerais indiretas que podem ser atribuídas diretamente ou alocadas ao uso do ativo, em base razoável e consistente.
- 40 Quando o valor contábil de um ativo ainda não inclui todas as saídas de caixa a serem incorridas antes de estar pronto para uso ou venda, a previsão de saídas de fluxos de caixa futuros deve incluir uma previsão de qualquer saída de caixa adicional que se espera incorrer antes que o ativo esteja pronto para uso ou venda. Por exemplo, esse é o caso de um edifício em construção ou de um projeto de desenvolvimento que ainda não está completo.
- 41 Para evitar dupla contagem, as estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir:
- (a) entradas de caixa derivadas de ativos que geram outras entradas de caixa que são em grande parte independentes das entradas de caixa do ativo sob revisão, por exemplo, contas a receber; e
 - (b) saídas de caixa que se referem a obrigações que já foram reconhecidas como passivos, por exemplo, contas a pagar e provisões.
- 42 Fluxos de caixa futuros devem ser estimados para o ativo em sua condição atual. As estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir futuras entradas ou saídas de caixa previstas de:
- (a) futura reestruturação com a qual a entidade ainda não está comprometida; ou
 - (b) melhoria ou aprimoramento do desempenho do ativo.
- 43 Como os fluxos de caixa futuros são estimados para o ativo em sua condição atual, o valor em uso não deve refletir:
- (a) futuras saídas de caixa ou redução de despesa relacionada (por exemplo, reduções nas despesas de pessoal) ou benefícios que devam surgir de uma futura reestruturação com a qual a entidade ainda não está comprometida; ou
 - (b) futuras saídas de caixa que melhorarão ou aprimorarão o desempenho do ativo ou as entradas de caixa relacionadas que derivem dessas saídas de caixa.
- 44 Reestruturação é um programa que é planejado e controlado pela administração e que muda, significativamente, o negócio levado a efeito por uma entidade ou a maneira como o negócio é conduzido.
- 45 Quando a entidade se compromete com uma reestruturação, alguns ativos possivelmente serão afetados por essa reestruturação. Uma vez que a entidade esteja comprometida com a reestruturação:
- (a) sua estimativa de futuras entradas e saídas de caixa com o objetivo

- de determinar o valor em uso deve refletir a economia de despesas e outros benefícios provenientes da reestruturação, com base nas mais recentes previsões ou nos orçamentos que foram aprovados pela administração; e
- (b) sua estimativa de futuras saídas de caixa para a reestruturação é tratada como uma provisão para reestruturação.
- 46 Até que a entidade incorra em saídas de caixa que melhorem ou aprimorem o desempenho de um ativo, as estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir as entradas futuras estimadas de caixa que devam surgir do aumento de benefícios econômicos associados com as saídas de caixa.
- 47 As estimativas de fluxos de caixa futuros incluem as saídas futuras de caixa necessárias para manter o nível de benefícios econômicos esperados a partir do ativo em sua condição atual. Quando uma unidade geradora de caixa é composta de ativos com diferentes vidas úteis estimadas, sendo todos essenciais para a continuidade da operação da unidade, a substituição de ativos com vida mais curta é considerada como fazendo parte do gasto relacionado à utilização e manutenção da unidade quando da estimativa dos fluxos de caixa futuros associados a essa unidade. De maneira similar, quando um ativo individual abrange componentes com diferentes vidas úteis estimadas, a substituição de componentes com vida mais curta é considerada como fazendo parte do gasto relacionado à utilização e manutenção do ativo quando da estimativa dos fluxos de caixa futuros gerados por esse ativo.
- 48 As estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir:
- (a) entradas ou saídas de caixa provenientes de atividades de financiamento; ou
 - (b) recebimentos ou pagamentos de tributos sobre a renda.
- 49 Fluxos de caixa futuros estimados devem refletir premissas consistentes com a maneira pela qual a taxa de desconto é determinada. De outra forma, o efeito de algumas premissas é contado duas vezes ou ignorado. Como o valor da moeda no tempo é considerado no desconto de fluxos de caixa futuros estimados, esses fluxos de caixa excluem as entradas ou saídas de caixa provenientes das atividades de financiamento. Similarmente, uma vez que a taxa de desconto é determinada antes dos impostos, os fluxos de caixa futuros são também estimados antes de impostos.
- 50 A estimativa de fluxos de caixa líquidos a serem recebidos ou pagos pela alienação de um ativo no fim de sua vida útil deve ser o montante que a entidade espera obter da alienação do ativo, em uma transação com isenção de interesses entre partes conhecedoras e interessadas, após deduzir as despesas estimadas da alienação.
- 51 A estimativa de fluxos de caixa líquidos a serem recebidos ou pagos pela alienação de um ativo no fim de sua vida útil é determinada de modo se-



melhante ao preço de venda líquido de um ativo, com exceção de que, ao estimar esses fluxos de caixa líquidos:

- (a) a entidade deve usar preços em vigor na data da estimativa para ativos semelhantes que atingiram o fim de sua vida útil e que operaram em condições semelhantes àquelas nas quais o ativo é usado; e
- (b) a entidade deve ajustar esses preços, tanto pelo efeito de futuros aumentos de preços devidos à inflação, quanto para futuros aumentos ou diminuições de preços específicos; entretanto, se as estimativas de fluxos de caixa futuros provenientes do uso contínuo do ativo e a taxa de desconto excluírem o efeito da inflação geral, esse efeito deve ser também excluído da estimativa de fluxos de caixa líquidos sobre a alienação de ativos.

Fluxos de caixa futuros em moeda estrangeira

52 Os fluxos de caixa futuros são estimados na moeda na qual eles são gerados e, em seguida, descontados, usando-se uma taxa de desconto adequada para essa moeda. A entidade deve converter o valor presente usando a taxa de câmbio à vista, na data do cálculo do valor em uso.

Taxa ou taxas de desconto

53 A taxa (ou as taxas) de desconto deve(m) ser a taxa (ou as taxas) antes dos impostos, que reflita(m) as avaliações atuais de mercado:

- (a) do valor da moeda no tempo; e
- (b) dos riscos específicos do ativo para os quais as futuras estimativas de fluxos de caixa não foram ajustadas.

54 Uma taxa que reflita avaliações atuais de mercado do valor da moeda no tempo e os riscos específicos do ativo é o retorno que os investidores exigiriam se eles tivessem que escolher um investimento que gerasse fluxos de caixa de montantes, tempo e perfil de risco equivalentes àqueles que a entidade espera extrair do ativo. Essa taxa é estimada a partir de taxas implícitas em transações de mercado atuais para ativos semelhantes, ou ainda do custo médio ponderado de capital de uma companhia aberta que tenha um ativo único, ou uma carteira de ativos semelhantes em termos de potencial de serviço e de riscos do ativo sob revisão. Entretanto, se os fluxos estiverem em moeda de poder aquisitivo constante, ou ajustados por determinados riscos, a(s) taxa(s) de desconto utilizada(s) para mensurar o valor de um ativo em uso não deve(m) refletir a inflação projetada e os riscos para os quais as futuras estimativas de fluxos de caixa já tiverem sido ajustadas. Caso contrário, o efeito de algumas premissas é levado em consideração em duplicidade.

55 Quando uma taxa de um ativo específico não estiver diretamente disponível no mercado, a entidade deve usar substitutos para estimar a taxa de descon-

to. O anexo A dispõe sobre informações adicionais quanto à estimativa de taxas de desconto em tais circunstâncias.

Reconhecimento e mensuração de uma perda por desvalorização

- 56 Os itens 57 a 61 estabelecem as exigências para reconhecer e mensurar perdas por desvalorização para um ativo individual com exceção do ágio decorrente de rentabilidade futura (goodwill). O reconhecimento e a mensuração de perdas por desvalorização para uma unidade geradora de caixa são tratados nos itens 62 a 103.
- 57 Se, e somente se, o valor recuperável de um ativo for menor do que seu valor contábil, o valor contábil do ativo deve ser reduzido ao seu valor recuperável. Essa redução representa uma perda por desvalorização do ativo.
- 58 A perda por desvalorização do ativo deve ser reconhecida imediatamente no resultado do período, a menos que o ativo tenha sido reavaliado. Qualquer desvalorização de um ativo reavaliado deve ser tratada como uma diminuição do saldo da reavaliação.
- 59 Quando o valor estimado da perda for maior do que o valor contábil do ativo ao qual se relaciona, a entidade deve reconhecer um passivo se, e somente se, isso for exigido por outra Norma.
- 60 Depois do reconhecimento de uma perda por desvalorização, a despesa de depreciação, amortização ou exaustão do ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo, menos seu valor residual, se houver, em uma base sistemática sobre sua vida útil remanescente.
- 61 Se uma perda por desvalorização de um ativo for reconhecida, quaisquer ativos ou passivos de impostos diferidos relacionados devem ser determinados comparando-se o valor contábil revisado do ativo com seu valor base para o cálculo do imposto.

Unidades geradoras de caixa

- 62 Os itens 63 a 103 estabelecem as exigências para a identificação da unidade geradora de caixa à qual um ativo pertence e para a determinação do valor contábil e o reconhecimento de desvalorizações para unidades geradoras de caixa.

Identificação da unidade geradora de caixa à qual um ativo pertence

- 63 Se houver qualquer indicação de que um ativo possa estar desvalorizado, o valor recuperável deve ser estimado individualmente para cada ativo. Se não for possível estimar o valor recuperável individualmente, a entidade deve determinar o valor recuperável da unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence (a unidade geradora de caixa do ativo).
- 64 O valor recuperável de um ativo não pode ser determinado individualmente se:



- (a) o valor em uso do ativo não puder ser estimado como tendo valor próximo de seu valor líquido de venda (por exemplo, quando os fluxos de caixa futuros provenientes de uso contínuo do ativo não podem ser estimados como sendo insignificantes); e
- (b) o ativo gerar entradas de caixa que não são em grande parte independentes daquelas provenientes de outros ativos.

Nesses casos, o valor em uso e, portanto, o valor recuperável, pode ser determinado somente para a unidade geradora de caixa do ativo.

Exemplo

Uma entidade de mineração tem uma estrada de ferro particular para dar suporte às suas atividades de mineração. Essa estrada pode ser vendida somente pelo valor (residual) de sucata e ela não gera entradas de caixa provenientes de uso contínuo que sejam em grande parte independentes das entradas de caixa provenientes de outros ativos da mina.

Não é possível estimar o valor recuperável da estrada de ferro porque seu valor em uso não pode ser determinado e é provavelmente diferente do valor de sucata. Portanto, a entidade estima o valor recuperável da unidade geradora de caixa à qual a estrada de ferro pertence, isto é, a mina como um todo.

- 65 Conforme definido no item 5, uma unidade geradora de caixa é o menor grupo de ativos que gera entradas de caixa que são em grande parte independentes das entradas de caixa provenientes de outros ativos ou grupos de ativos. A identificação de uma unidade geradora de caixa requer julgamento. Se o valor recuperável não puder ser determinado para cada ativo, a entidade identifica o menor grupo de ativos que geram entradas de caixa, em grande parte independentes.

Exemplo

Uma entidade de ônibus fornece serviços, sob contrato, a um município que exige serviço mínimo em cada um de cinco percursos. Os ativos dedicados a cada percurso e os fluxos de caixa provenientes de cada percurso podem ser identificados separadamente. Um dos percursos opera com prejuízo significativo.

Como a entidade não tem a possibilidade de eliminar nenhum dos percursos, o nível mais baixo de entradas de caixa identificáveis, que são substancialmente independentes das entradas de caixa provenientes de outros ativos ou grupos de ativos, são as entradas de caixa geradas pelos cinco percursos juntos. A unidade geradora de caixa para cada percurso é a entidade de ônibus como um todo.

- 66 As entradas de caixa são entradas de caixa e equivalentes de caixa recebidos de fonte externa da entidade que está relatando. Ao identificar se as entradas de caixa provenientes de um ativo ou grupo de ativos são em grande parte independentes das entradas de caixa provenientes de outros ativos ou grupos de ativos, a entidade considera vários fatores, incluindo a maneira como a administração monitora as operações da entidade, tais como, por linhas de produto, tipos de negócios, localidades isoladas, áreas distritais ou regionais ou a maneira como a administração toma decisões sobre a continuidade ou baixa dos ativos e operações da entidade.
- 67 Se existir um mercado ativo para o produto produzido por um ativo ou grupo de ativos, esse ativo ou grupo de ativos deve ser identificado como uma unidade geradora de caixa, mesmo que alguns ou todos os produtos sejam usados internamente. Se as entradas de caixa geradas por qualquer ativo ou unidade geradora de caixa forem afetadas por preço de transferência interno, uma entidade deve usar a melhor estimativa da administração em relação aos preços futuros que possam ser conseguidos numa transação entre partes independentes, levando em consideração:
- (a) as entradas futuras de caixa utilizadas para determinar o valor em uso do ativo ou da unidade geradora de caixa; e
 - (b) as saídas futuras de caixa utilizadas para determinar o valor em uso para qualquer outro ativo ou unidade geradora de caixa que são afetados pelo preço interno de transferência.
- 68 Mesmo se toda ou parte da produção de um ativo ou de um grupo de ativos for usada por outras unidades da entidade, por exemplo, produtos em um estágio intermediário de um processo de produção, esse ativo ou grupo de ativos forma uma unidade geradora de caixa separada se a entidade puder vender esse produto em um mercado ativo. Isso acontece porque esse ativo ou grupo de ativos poderia gerar entradas de caixa que seriam em grande parte independentes das entradas de caixa provenientes de outros ativos ou grupos de ativos. Ao usar informações baseadas em orçamentos e previsões financeiras que estão relacionadas a essa unidade geradora de caixa, ou a qualquer outro ativo ou unidade geradora de caixa afetada pelo preço interno de transferência, a entidade deve ajustar essa informação se os preços internos de transferência não refletirem a melhor estimativa, por parte da administração, dos que seriam conseguidos numa transação entre partes independentes.
- 69 As unidades geradoras de caixa devem ser identificadas de maneira consistente de período para período para o mesmo ativo ou tipos de ativos, a menos que haja justificativa para uma mudança.
- 70 Se a entidade determinar que um ativo pertence a uma unidade geradora de caixa diferente do que pertencia em períodos anteriores, ou que os tipos de



ativos agrupados na unidade geradora de caixa mudaram, o item 124 requer, se uma desvalorização for reconhecida ou revertida para a unidade geradora de caixa, divulgações sobre a unidade geradora de caixa.

Valor recuperável e valor contábil de uma unidade geradora de caixa

- 71 O valor recuperável de uma unidade geradora de caixa é o valor mais alto entre o valor líquido de venda e o valor em uso. Com a finalidade de determinar o valor recuperável de uma unidade geradora de caixa, qualquer referência a “um ativo”, constante dos itens 17 a 55, deve ser lida como referência a “uma unidade geradora de caixa”.
- 72 O valor contábil de uma unidade geradora de caixa deve ser determinado de maneira consistente com o modo pelo qual é determinado o valor recuperável de uma unidade geradora de caixa.
- 73 O valor contábil de uma unidade geradora de caixa:
- (a) deve incluir o valor contábil somente daqueles ativos que podem ser atribuídos diretamente ou alocados em base razoável e consistente à unidade geradora de caixa, e que gerarão as futuras entradas de caixa utilizadas para determinar o valor em uso da unidade geradora de caixa;
 - (b) deve incluir o ágio ou deságio gerado e relativo ao(s) ativo(s) em decorrência de uma aquisição ou subscrição, cujo fundamento seja a diferença entre o valor de mercado de parte ou de todos os bens do ativo e o respectivo valor contábil (o ágio ou deságio decorrente de expectativa de resultado futuro é tratado nos itens 77 a 86); e
 - (c) não deve incluir o valor contábil de qualquer passivo reconhecido, a menos que o valor contábil da unidade geradora de caixa não possa ser determinado sem considerar esse passivo.
- Isso ocorre porque o valor líquido de venda e o valor em uso de uma unidade geradora de caixa são determinados excluindo-se os fluxos de caixa que estão relacionados a ativos que não sejam parte da unidade geradora de caixa e passivos que foram reconhecidos nas demonstrações contábeis (ver itens 26 e 41).
- 74 Quando os ativos são agrupados para avaliação de sua recuperabilidade, é importante incluir na unidade geradora de caixa todos os ativos que geram ou são utilizados para gerar o fluxo relevante de entradas de caixa. De outra forma, a unidade geradora de caixa pode parecer ser totalmente recuperável quando, de fato, ocorreu uma perda por desvalorização. Em alguns casos, mesmo que alguns ativos contribuam para os fluxos de caixa futuros estimados de uma unidade geradora de caixa, eles não podem ser alocados à unidade geradora de caixa em base razoável e consistente. Esse poderia ser o caso de ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou

ativos corporativos, tais como ativos de um escritório central. Os itens 77 a 102 explicam como lidar com esses ativos ao testar uma unidade geradora de caixa quanto à sua capacidade de recuperação econômica.

- 75 Pode ser necessário considerar determinados passivos reconhecidos para determinar o valor recuperável da unidade geradora de caixa. Isso pode ocorrer se na alienação de uma unidade geradora de caixa há exigência de que o comprador assuma um passivo. Nesse caso, o valor líquido de venda, ou o fluxo de caixa estimado da baixa final da unidade geradora de caixa, é o preço de venda estimado para os ativos da unidade geradora de caixa e o passivo juntos, menos as despesas da baixa. A fim de efetuar uma comparação significativa entre o valor contábil da unidade geradora de caixa e seu valor recuperável, o saldo do passivo deve ser deduzido ao se determinar tanto o valor em uso da unidade geradora de caixa quanto seu valor contábil.

Exemplo

Uma entidade opera uma mina em um local no qual a legislação exige que o proprietário restaure o local ao encerrar suas operações de mineração. O gasto de restauração inclui a reposição da superfície ambiental, que precisou ser removida antes que as operações da mina se iniciassem. Uma provisão para os gastos de reposição da superfície ambiental foi reconhecida tão logo ela foi removida. Esse valor foi reconhecido como parte do custo da mina e está sendo depreciado durante a sua vida útil. O valor contábil da provisão para os gastos de restauração é \$500, que é igual ao valor presente desses gastos.

A entidade está testando a capacidade de recuperação do valor investido na mina. A unidade geradora de caixa da mina é ela, como um todo. A entidade recebeu várias ofertas de compra da mina, a um preço em torno de \$800. Esse preço considera o fato de que o comprador assume a obrigação de restaurar o que é necessário. As despesas de baixa da mina são ínfimas. Seu valor em uso é de aproximadamente \$1.200, excluindo os gastos de restauração. O valor contábil da mina é \$1.000.

O valor líquido de venda da unidade geradora de caixa é \$800. Esse valor considera os gastos de restauração que já foram provisionados. Como consequência, o valor em uso da unidade geradora de caixa é determinado depois de considerar os gastos de restauração, e é estimado em \$700 (\$1.200 menos \$500). O valor contábil da unidade geradora de caixa é \$500, que é o valor contábil da mina (\$1.000), menos o valor contábil da provisão para gastos de restauração (\$500). Portanto, o valor recuperável da unidade geradora de caixa supera seu valor contábil.



- 76 Por razões práticas, o valor recuperável de uma unidade geradora de caixa é algumas vezes determinado depois de se considerar os ativos que não são parte da unidade geradora de caixa, por exemplo, contas a receber ou outros ativos financeiros ou passivos que tenham sido reconhecidos, como, por exemplo, contas a pagar, pensões e outras provisões. Nesses casos, o valor contábil da unidade geradora de caixa deve ser aumentado pelo valor contábil desses ativos e diminuído pelo valor contábil desses passivos.

Ágio em decorrência de expectativa de resultados futuros (goodwill)

Alocação do Ágio (goodwill) para unidades geradoras de caixa

- 77 Para fins de teste de redução ao valor recuperável, o ágio (goodwill) pago em uma aquisição em decorrência de expectativa de resultado futuro deve, a partir da data da aquisição, ser alocado a cada uma das unidades geradoras de caixa do adquirente, ou a grupos de unidades geradoras de caixa, que devem se beneficiar das sinergias da aquisição, independentemente de os outros ativos ou passivos da entidade adquirida serem ou não atribuídos a essas unidades ou grupos de unidades. Cada unidade ou grupo de unidades ao qual o ágio (goodwill) é alocado dessa forma deve:
- (a) representar o nível mais baixo dentro da entidade no qual o ágio (goodwill) é monitorado para fins administrativos internos; e
 - (b) não ser maior do que um segmento, baseado tanto no formato de relatório primário como no secundário da entidade, determinado, quando aplicável, de acordo com o Relatório por Segmento quando essa forma de evidenciação for utilizada pela entidade.
78. O ágio pago, correspondente à diferença entre o valor de mercado de parte ou de todos os bens do ativo da entidade adquirida e o respectivo valor contábil, deve ser reconhecido pela investidora como custo desses ativos - item 73(b). O ágio pago, decorrente de expectativa de rentabilidade futura em uma aquisição de entidades (goodwill), representa um desembolso realizado por um adquirente na expectativa de benefícios econômicos futuros de ativos, para os quais a administração não conseguiu individualmente identificá-los e separadamente reconhecê-los. Esse ágio não gera fluxos de caixa independentemente de outros ativos ou grupos de ativos, e frequentemente contribui para os fluxos de caixa de diversas unidades geradoras de caixa. Às vezes, esse ágio não pode ser alocado de forma não-arbitrária para unidades geradoras de caixa individuais, mas apenas a grupos de unidades geradoras de caixa. Assim, o nível mais baixo dentro da entidade, no qual o ágio por expectativa de resultado futuro é monitorado para fins administrativos internos, às vezes inclui algumas unidades geradoras de caixa às quais o ágio se relaciona, mas às quais não pode

ser alocado. As referências nos itens 80-95 a uma unidade geradora de caixa à qual o ágio deve ser alocado devem ser lidas como referências também a um grupo de unidades geradoras de caixa às quais o ágio deve ser alocado.

- 79 A aplicação das exigências do item 77 faz com que o ágio (goodwill) seja testado para redução ao valor recuperável em um nível que reflita a forma pela qual a entidade administra suas operações e com as quais o ágio estaria naturalmente associado. Portanto, normalmente não é necessário o desenvolvimento de relatórios adicionais.
- 80 Se a alocação inicial do ágio pago, decorrente de rentabilidade futura em uma aquisição de entidades, não puder ser concluída antes do fim do período anual no qual a aquisição foi realizada, a alocação inicial deve ser concluída antes do fim do primeiro período anual subsequente à data de aquisição.
- 81 Se, ao fim do período no qual a aquisição é realizada, a contabilização inicial puder ser determinada apenas provisoriamente, o adquirente:
- (a) deve contabilizar a aquisição usando esses valores provisórios; e
 - (b) deve reconhecer como parte desses valores provisórios quaisquer ajustes que ocorrerem dentro dos primeiros doze meses a contar da data da aquisição.

Em tais circunstâncias pode também não ser possível efetuar as alocações do ágio (goodwill) pago até o fim do período anual no qual a aquisição é realizada; nesse caso a entidade deve divulgar as informações exigidas pelo item 127.

- 82 Se o ágio decorrente de expectativa de resultado futuro (goodwill) tiver sido alocado a uma unidade geradora de caixa e a entidade se desfaz de uma operação dentro daquela unidade, o ágio associado à operação baixada deve ser:
- (a) incluído no valor contábil da operação, ao determinar os ganhos ou as perdas na baixa; e
 - (b) medido com base nos valores relativos da operação baixada e na parcela da unidade geradora de caixa retida, a menos que a entidade consiga demonstrar que algum outro método reflita melhor o ágio (goodwill) associado à operação baixada.



Exemplo

Uma entidade vende por \$100 uma operação que fazia parte de uma unidade geradora de caixa na qual houve alocação de ágio pago por expectativa de resultado futuro (goodwill). O ágio alocado à unidade não pode ser identificado ou associado, exceto arbitrariamente, a um grupo de ativos em um nível mais baixo do que aquela unidade. O valor recuperável da parcela remanescente da unidade geradora de caixa retido é de \$300.

Como o ágio alocado à unidade geradora de caixa não pode ser identificado ou associado, de forma não arbitrária, a um grupo de ativos em um nível mais baixo do que aquela unidade, o ágio associado à operação alienada é medido com base nos valores relativos da operação alienada e na parcela da unidade remanescente. Portanto, 25% do ágio alocado à unidade geradora de caixa são incluídos no valor contábil da operação que é vendida.

- 83 Se uma entidade reorganiza sua estrutura de relatórios de forma que altere a composição de uma ou mais unidades geradoras de caixa nas quais houve alocação de ágio pago por expectativa de resultado futuro (goodwill), este deve ser realocado às unidades afetadas. Essa realocação deve ser realizada utilizando-se uma abordagem de valor relativo semelhante àquela utilizada quando uma entidade se desfaz de uma operação componente de uma unidade geradora de caixa, a menos que a entidade consiga demonstrar que algum outro método reflita melhor o ágio associado às unidades reorganizadas.

Exemplo

O ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) foi alocado originariamente à unidade geradora de caixa A. O ágio alocado a A não pode ser identificado ou associado de forma não arbitrária a um grupo de ativos em um nível mais baixo do que A. A é dividida e integrada em três outras unidades geradoras de caixa, B, C e D.

Como o ágio alocado a A não pode ser identificado ou associado de forma não-arbitrária a um grupo de ativos em um nível mais baixo que A, ele deve ser alocado proporcionalmente para as unidades B, C e D com base nos valores relativos das três partes de A, antes que essas partes sejam integradas a B, C e D.

Realização de testes em unidades geradoras de caixa com ágio (goodwill) para redução ao valor recuperável.

- 84 Quando, conforme descrito no item 78, segundo parágrafo, o ágio (goodwill) se relaciona com uma unidade geradora de caixa, mas não foi alocado na-

quela unidade, esta deve ser testada para redução ao valor recuperável sempre que houver uma indicação de que a unidade possa estar desvalorizada, ao comparar o valor contábil da unidade, excluindo qualquer ágio (goodwill), com seu valor recuperável. Qualquer perda por desvalorização deve ser reconhecida de acordo com o item 99.

- 85 Se uma unidade geradora de caixa descrita no item 84 incluir em seu valor contábil um ativo intangível que tem uma vida útil indefinida, ou que ainda não está disponível para ser usado, e esse ativo somente pode ser testado para redução ao valor recuperável apenas como parte da unidade geradora de caixa, o item 9 exige que a unidade também seja testada, anualmente, para redução ao valor recuperável.
- 86 Uma unidade geradora de caixa à qual houve alocação de ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) deve ser anualmente testada para verificar a necessidade de redução ao valor recuperável e sempre que houver uma indicação de que a unidade pode estar desvalorizada, comparando-se seu valor contábil, incluindo o ágio (goodwill), com o valor recuperável da unidade. Se o valor recuperável da unidade ultrapassar seu valor contábil, a unidade e o ágio (goodwill) alocado àquela unidade devem ser considerados como não estando desvalorizados. Se o valor contábil de uma unidade ultrapassar seu valor recuperável, a entidade deve reconhecer a perda por desvalorização de acordo com o item 99.

Participação minoritária (não controladores)

- 87 O ágio derivado de rentabilidade futura (goodwill) reconhecido em uma aquisição representa o ágio pago por uma controladora com base em sua participação acionária, e não o valor integral do ágio (goodwill) controlado pela investidora em decorrência da aquisição. Portanto, o ágio atribuível a uma participação minoritária não é reconhecido nas demonstrações contábeis consolidadas da controladora. Da mesma forma, se houver uma participação minoritária em uma unidade geradora de caixa à qual o ágio foi alocado, o valor contábil daquela unidade inclui:

- (a) tanto a participação da controladora quanto a participação minoritária nos ativos líquidos identificáveis da unidade; e
- (b) a participação da controladora no ágio.

Porém, nesse caso, parte do valor recuperável da unidade geradora de caixa, determinado de acordo com esta Norma, é atribuível à participação minoritária no ágio.

- 88 Conseqüentemente, para realizar o teste de redução ao valor recuperável em uma unidade geradora de caixa que não seja subsidiária integral, o valor contábil daquela unidade é ajustado com a finalidade de ser comparado com seu valor recuperável. Isso é feito calculando-se o valor bruto do valor con-



tábil do ágio (goodwill) alocado a uma unidade para incluir o ágio atribuível à participação minoritária. Esse valor ajustado deve ser então comparado com o valor recuperável de uma unidade para determinar se a unidade geradora de caixa está desvalorizada. Se estiver, a entidade deve reconhecer a desvalorização de acordo com o item 99 para reduzir o valor contábil do ágio alocado à unidade.

- 89 Porém, como o ágio (goodwill) é reconhecido apenas até a participação acionária da controladora, qualquer desvalorização relativa ao ágio deve ser repartida entre aquela atribuível à controladora e aquela atribuível à participação minoritária, com apenas a primeira sendo reconhecida como desvalorização de ágio.
- 90 Se a desvalorização total relacionada ao ágio (goodwill) for inferior ao valor pelo qual o valor contábil ajustado da unidade geradora de caixa ultrapassa seu valor recuperável, o item 99 exige que o excesso restante seja alocado aos outros ativos de uma unidade proporcionalmente ao valor contábil de cada ativo da unidade.
- 91 O valor contábil do ágio compreende o seu valor bruto deduzido de qualquer valor anteriormente amortizado ou provisionado.

Momento dos Testes de Redução ao valor recuperável

- 92 O teste anual de redução ao valor recuperável para uma unidade geradora de caixa na qual houve alocação de ágio derivado de expectativa de rentabilidade futura (goodwill) pode ser realizado a qualquer momento durante um período anual, desde que o teste seja realizado, todos os anos, na mesma ocasião. Unidades geradoras de caixa diferentes podem ser testadas, em momentos diferentes, para verificação da redução ao valor recuperável. Porém, se parte ou todo o ágio alocado a uma unidade geradora de caixa decorre de uma aquisição feita durante o período anual corrente, aquela unidade deve ser testada para redução ao valor recuperável antes do fim do período anual corrente.
- 93 Se o teste dos ativos que constituem a unidade geradora de caixa na qual o ágio (goodwill) foi alocado ocorrer ao mesmo tempo em que o da unidade que contém o ágio, eles devem ser testados para redução ao valor recuperável antes da unidade que contém o ágio. Da mesma forma, se as unidades geradoras de caixa constituírem um grupo de unidades geradoras de caixa no qual o ágio foi alocado, e tiverem sua redução ao valor recuperável testada ao mesmo tempo em que o grupo de unidades que contém o ágio, as unidades individuais devem ser testadas para redução ao valor recuperável antes do grupo de unidades que contém o ágio.
- 94 Quando da realização de um teste de redução ao valor recuperável de uma unidade geradora de caixa na qual houve alocação de ágio (goodwill), pode

haver uma indicação de uma redução ao valor recuperável de um ativo dentro dessa unidade que contém o ágio. Em tais circunstâncias, a entidade deve testar primeiramente o ativo para redução ao valor recuperável e reconhecer qualquer desvalorização para aquele ativo, antes de realizar o teste na unidade geradora de caixa que contém o ágio. Da mesma forma, pode haver uma indicação de uma redução ao valor recuperável de uma unidade geradora de caixa dentro de um grupo de unidades que contenha o ágio. Em tais circunstâncias, a entidade deve testar primeiramente a redução ao valor recuperável na unidade geradora de caixa, e reconhecer qualquer desvalorização para aquela unidade, antes de testar a redução ao valor recuperável no grupo de unidades em que o ágio está alocado.

- 95 O cálculo detalhado mais recente do valor recuperável de uma unidade geradora de caixa realizado em um período anterior em que houve alocação de ágio (goodwill) pode ser usado no teste daquela unidade no período atual, desde que todos os critérios abaixo sejam atendidos:
- (a) os ativos e os passivos que formam a unidade não sofreram mudanças significativas desde o cálculo mais recente de valor recuperável;
 - (b) o cálculo mais recente de valor recuperável resultou em um valor que ultrapassou o valor contábil de uma unidade por uma margem significativa; e
 - (c) com base em uma análise de eventos que ocorreram e, mesmo tendo em conta as circunstâncias que mudaram desde o cálculo mais recente do valor recuperável, é remota a probabilidade de uma determinação atual de valor recuperável de uma unidade ser inferior ao valor contábil atual.

Ativos corporativos

- 96 Ativos corporativos incluem os ativos do grupo ou de departamento ou divisão da entidade, tais como o prédio de uma sede ou de uma divisão da entidade, ou equipamentos de processamento eletrônico de dados ou um centro de pesquisas. A estrutura de uma entidade determina se um ativo atende à definição desta Norma de ativos corporativos para uma unidade geradora de caixa individual. As características distintas dos ativos corporativos são as de que não geram entradas de caixa independentemente de outros ativos ou grupo de ativos, e que seu valor contábil não pode ser totalmente atribuído à unidade geradora de caixa sob revisão.
- 97 Como os ativos corporativos não geram entradas de caixa separadas, o valor recuperável de ativo corporativo individual não pode ser determinado, a menos que a administração tenha decidido se desfazer do ativo. Em consequência, se houver uma indicação de que o ativo corporativo possa ter



se desvalorizado, o valor recuperável deve ser determinado para a unidade geradora de caixa ou grupo de unidades geradoras de caixa à qual o ativo corporativo pertence, comparando este ao valor contábil dessa unidade geradora ou desse grupo de unidades geradoras de caixa. Qualquer perda por desvalorização deve ser reconhecida de acordo com o item 99.

98 Ao testar uma unidade geradora de caixa para saber se houve desvalorização, a entidade deve identificar todos os ativos corporativos que estão relacionados com a unidade geradora de caixa sob revisão. Se uma parcela do valor contábil do ativo corporativo:

- (a) puder ser alocada em uma base razoável e consistente para aquela unidade, a entidade deve comparar o valor contábil da unidade, incluindo a parcela do valor contábil do ativo corporativo alocado a essa unidade, com o seu valor recuperável. Qualquer redução ao valor recuperável deve ser reconhecida de acordo com o item 99; e
- (b) não puder ser alocada em uma base razoável e consistente para aquela unidade, a entidade deve cumulativa e seqüencialmente:
 - (i) comparar o valor contábil da unidade, excluindo o ativo corporativo, com o seu valor recuperável e reconhecer qualquer redução ao valor recuperável de acordo com o item 99;
 - (ii) identificar o menor grupo de unidades geradoras de caixa, que inclui a unidade geradora de caixa que está sendo revisada, e para a qual a parcela do valor contábil do ativo corporativo pode ser alocada em uma base razoável e consistente; e
 - (iii) comparar o valor contábil do grupo de unidades geradoras de caixa, incluindo a parcela do valor contábil do ativo corporativo alocada a esse grupo de unidades, com o valor recuperável do grupo de unidades. Qualquer redução ao valor recuperável deve ser reconhecida de acordo com o item 99.

Desvalorização em uma unidade geradora de caixa

99 Uma desvalorização deve ser reconhecida para uma unidade geradora de caixa (o menor grupo da unidade geradora de caixa para o qual o ágio derivado de expectativa de resultado futuro (goodwill) ou o ativo corporativo tenha sido alocado) se, e somente se, o valor recuperável da unidade (grupo de unidades) for menor do que o valor contábil da unidade (grupo de unidades). A desvalorização deve ser alocada para reduzir o valor contábil dos ativos da unidade (grupo de unidades) na seguinte ordem:

- (a) primeiramente, para reduzir o valor contábil de qualquer ágio alocado à unidade geradora de caixa (grupo de unidades); e

- (b) a seguir, os outros ativos da unidade (grupo de unidades) proporcionalmente ao valor contábil de cada ativo da unidade (grupo de unidades).

Essas reduções nos valores contábeis devem ser tratadas como perda por desvalorização de itens individuais dos ativos e reconhecidas de acordo com o item 58.

- 100 Ao alocar a perda por desvalorização de acordo com o item 99, a entidade não deve reduzir o valor contábil de um ativo abaixo do valor mais alto na comparação entre:

- (a) seu valor líquido de venda, se este puder ser determinado;
- (b) seu valor em uso, se este puder ser determinado; e
- (c) zero.

O valor da perda por desvalorização que, de outra forma, teria sido alocado ao ativo, deve ser alocado aos outros ativos da unidade (grupo de unidades) em base pro rata.

- 101 Se não for praticável estimar o valor recuperável de forma individual para cada ativo de uma unidade geradora de caixa, esta Norma determina alocação arbitrária da perda por desvalorização entre os ativos dessa unidade, exceto o ágio derivado de expectativa de resultado futuro (goodwill), porque todos os ativos de uma unidade geradora de caixa operam de uma forma conjunta.

- 102 Se o valor recuperável de um ativo isolado não puder ser determinado (ver item 64)

- (a) uma desvalorização deve ser reconhecida para o ativo se seu valor contábil for maior do que o mais alto entre seu valor líquido de venda e os resultados dos procedimentos de alocação descritos nos itens 99 e 100; e
- (b) nenhuma desvalorização deve ser reconhecida para o ativo, se a unidade geradora de caixa ao qual está relacionado não sofrer perda de seu valor recuperável; isso se aplica mesmo se o valor líquido de venda do ativo for menor do que seu valor contábil.



Exemplo

Uma máquina teve um dano físico, porém, ainda está operando, embora não tão bem quanto anteriormente ao dano físico. O valor líquido de venda da máquina é menor do que seu valor contábil. A máquina não gera entradas independentes de caixa. O menor grupo de ativos identificável, que inclui a máquina e que gera entradas de caixa que são em grande parte independentes das entradas de caixa de outros ativos, é a linha de produção à qual a máquina pertence. O valor recuperável da linha de produção indica que a linha de produção, tomada como um todo, não sofreu desvalorização.

Premissa 1: orçamentos ou previsões aprovados pela administração não demonstram a obrigação da administração de substituir a máquina.

O valor recuperável da máquina sozinha não pode ser estimado, pois o valor em uso da máquina:

(a) pode ser diferente de seu valor líquido de venda; e

(b) pode ser determinado somente para a unidade geradora de caixa à qual a máquina pertence (a linha de produção).

A linha de produção não sofreu desvalorização. Portanto, não há perda por desvalorização reconhecida para a máquina. Não obstante, a entidade pode necessitar reavaliar o período de depreciação ou o método de depreciação para a máquina. Talvez um período mais curto ou método mais rápido de depreciação seja exigido para refletir a vida útil remanescente da máquina ou as bases nas quais espera-se que os benefícios econômicos sejam usufruídos pela entidade.

Premissa 2: os orçamentos ou previsões aprovados pela administração demonstram um compromisso da administração de substituir a máquina e vendê-la em futuro próximo. Os fluxos de caixa provenientes de uso contínuo da máquina até sua alienação são estimados como insignificantes.

O valor em uso da máquina pode ser estimado como próximo de seu valor líquido de venda. Portanto, o valor recuperável da máquina pode ser determinado e não se considera a unidade geradora de caixa à qual a máquina pertence (a linha de produção). Visto que o valor líquido de venda da máquina é menor do que seu valor contábil, uma perda por desvalorização deve ser reconhecida para a máquina.

- 103 Depois de terem sido atendidas as exigências dos itens 99 e 100, somente deve ser reconhecido um passivo para qualquer valor remanescente de uma perda por desvalorização para uma unidade geradora de caixa se isso for exigido por outras Normas.

Reversão de uma perda por desvalorização

- 104 Os itens 105 a 111 estabelecem as exigências para reverter a perda por desvalorização reconhecida em períodos anteriores, para um ativo ou uma unidade geradora de caixa. Essas exigências utilizam o termo “um ativo”; porém, aplicam-se igualmente a um ativo individual ou a uma unidade geradora de caixa. Exigências adicionais são estabelecidas para um ativo individual nos itens 112 a 116 e para unidade geradora de caixa nos itens 119 e 120.
- 105 A entidade deve avaliar em cada data de reporte se há alguma indicação de que uma perda por desvalorização reconhecida em períodos anteriores para um ativo, exceto o ágio pago por expectativa de resultado futuro (*goodwill*), não possa mais existir ou ter diminuído. Se existir alguma indicação, a entidade deve estimar o valor recuperável desse ativo.
- 106 Ao avaliar se há alguma indicação de que uma perda por desvalorização, reconhecida em períodos anteriores para um ativo, exceto o ágio (*goodwill*), possa ter diminuído ou possa não mais existir, a entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:

Fontes externas de informação

- (a) o valor de mercado do ativo aumentou significativamente durante o período;
- (b) ocorreram, durante o período, ou ocorrerão em futuro próximo, mudanças significativas, com efeito favorável sobre a entidade, no ambiente tecnológico, de mercado, econômico ou legal no qual ela opera ou no mercado no qual o ativo é utilizado;
- (c) as taxas de juros de mercado ou outras taxas de mercado aplicáveis sobre o retorno de investimentos diminuíram durante o período e essas diminuições possivelmente afetarão a taxa de desconto usada no cálculo do valor do ativo em uso e aumentarão substancialmente seu valor recuperável;

Fontes internas de informação

- (d) ocorreram, durante o período, ou ocorrerão em futuro próximo, mudanças significativas, com efeito favorável sobre a entidade, na medida ou maneira pela qual o ativo é utilizado ou deverá ser utilizado. Essas mudanças incluem gastos incorridos durante o período, com a finalidade de melhorar ou aprimorar o desempenho de um ativo ou de reestruturar a operação à qual o ativo pertence; e
- (e) existe evidência nos relatórios internos que indica que o desempenho econômico do ativo é ou será melhor do que o esperado.



- 107 Indicações de uma possível diminuição em uma perda por desvalorização descritas no item 106 espelham principalmente as indicações de uma possível desvalorização, conforme o item 10.
- 108 Se houver indicação de que uma desvalorização reconhecida para um ativo, exceto o ágio decorrente de expectativa de resultado futuro (goodwill), pode vir a não mais existir ou tenha diminuído, isso pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação, amortização ou exaustão ou o valor residual podem requerer revisão e ajustes, mesmo se não houver reversão da perda por desvalorização para o ativo.
- 109 A perda por desvalorização reconhecida em anos anteriores para um ativo, exceto o ágio decorrente de expectativa de rentabilidade futura (goodwill), somente deve ser revertida se, e somente se, tiver havido uma mudança nas estimativas usadas para determinar o seu valor recuperável desde a data em que a última desvalorização foi reconhecida. Se esse for o caso, o valor contábil do ativo deve ser aumentado, exceto como descrito no item 112, para seu valor recuperável. Esse aumento ocorre pela reversão da perda por desvalorização.
- 110 A reversão de uma perda por desvalorização reflete um aumento, desde a data em que a entidade reconheceu pela última vez uma desvalorização de um ativo, no potencial de serviço estimado para um ativo, tanto para uso quanto para venda. O item 124 requer que a entidade identifique a mudança nas estimativas que causam o aumento no potencial estimado de serviço. Exemplos de alterações nas estimativas incluem:
- (a) uma mudança na base do valor recuperável; por exemplo, se o valor recuperável é baseado no valor líquido de venda ou valor em uso;
 - (b) se o valor recuperável foi baseado em valor em uso, uma mudança no valor ou no tempo de fluxos de caixa futuros estimados ou na taxa de desconto; ou
 - (c) se o valor recuperável foi baseado no valor líquido de venda, uma mudança na estimativa dos componentes do valor líquido de venda.
- 111 O valor em uso de um ativo pode se tornar maior do que seu valor contábil simplesmente porque o valor presente de futuras entradas de caixa aumenta à medida que essas entradas se tornam mais próximas. Entretanto, o potencial de serviço do ativo não aumentou. Portanto, a perda por desvalorização não deve ser revertida simplesmente por causa do decorrer de tempo, mesmo que o valor recuperável do ativo se torne mais elevado do que seu valor contábil.

Reversão de uma perda por desvalorização para um ativo individual

- 112 O aumento do valor contábil de um ativo, exceto o ágio pago por expectativa de resultado futuro (goodwill), atribuível à reversão de perda por desvalorização, não deve exceder o valor contábil que teria sido determinado, líquido de

- depreciação, amortização ou exaustão, caso nenhuma desvalorização tivesse sido reconhecida em anos anteriores.
- 113 Qualquer aumento no valor contábil de um ativo, exceto o ágio (goodwill), acima do seu valor contábil que seria determinado, líquido de depreciação, amortização ou exaustão, caso não tivesse sido reconhecida, em anos anteriores, a perda por sua desvalorização, é considerado uma reavaliação.
- 114 A reversão da perda por desvalorização de um ativo, exceto o ágio pago por expectativa de resultado futuro (goodwill), deve ser reconhecida imediatamente no resultado do período, a menos que o ativo esteja registrado por valor reavaliado de acordo com outra Norma. Qualquer reversão de uma perda por desvalorização sobre um ativo reavaliado deve ser tratado como aumento de reavaliação.
- 115 A reversão da perda por desvalorização sobre um ativo reavaliado deve ser creditada diretamente ao patrimônio líquido sob o título de reserva de reavaliação. Entretanto, na medida em que uma desvalorização no mesmo ativo reavaliado foi anteriormente reconhecida no resultado do período, a reversão dessa desvalorização deve ser também reconhecida no resultado do período.
- 116 Depois que a reversão da perda por desvalorização é reconhecida, a despesa de depreciação, amortização ou exaustão para o ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo menos, se aplicável, seu valor residual, em base sistemática sobre sua vida útil remanescente.

Reversão de uma perda por desvalorização para uma unidade geradora de caixa

- 117 A reversão de perda por desvalorização para uma unidade geradora de caixa, exceto o ágio pago por expectativa de resultado futuro (goodwill), deve ser alocada aos ativos da unidade, proporcionalmente ao valor contábil desses ativos. Esses aumentos em valores contábeis devem ser tratados como reversão de perdas com desvalorização de ativos individuais e reconhecidos de acordo com o item 114.
- 118 Ao alocar uma reversão de uma desvalorização para uma unidade geradora de caixa de acordo com o item 117, o valor contábil de um ativo não deve ser aumentado acima do valor mais baixo entre:
- (a) seu valor recuperável, se este puder ser determinado; e
 - (b) o valor contábil que teria sido determinado, líquido de depreciação, amortização ou exaustão, se não tivesse sido reconhecida, em anos anteriores, uma perda por desvalorização.

O valor da reversão da perda por desvalorização, que seria de outra forma alocado ao ativo, deve ser alocado de forma proporcional aos outros ativos da unidade, exceto para o ágio pago por expectativa de resultado futuro (goodwill).



Reversão de uma perda por desvalorização do ágio pago por expectativa de resultado futuro (goodwill)

- 119 A desvalorização reconhecida para esse ágio (goodwill) não deve ser revertida em período subsequente.
- 120 O reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente (goodwill interno) é vedado pelas normas nacionais e internacionais. Assim, qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado.

Divulgação

- 121 A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada classe de ativos:
- (a) o valor da perda por desvalorizações reconhecidas no resultado durante o período, e a(s) linha(s) da demonstração do resultado na(s) qual(is) essas perdas por desvalorizações foram incluídas;
 - (b) o valor das reversões de perdas por desvalorizações reconhecidas no resultado do período, e a(s) linha(s) da demonstração do resultado na(s) qual(is) essas reversões foram incluídas;
 - (c) o valor de perdas por desvalorizações em ativos reavaliados reconhecido diretamente no patrimônio líquido durante o período; e
 - (d) o valor das reversões das perdas por desvalorizações em ativos reavaliados reconhecido diretamente no patrimônio líquido durante o período.
- 122 Uma classe de ativos é um agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações da entidade.
- 123 As informações exigidas no item 121 podem ser apresentadas com outras informações divulgadas para a classe de ativos. Por exemplo, essas informações podem ser incluídas em uma reconciliação do valor contábil do ativo imobilizado no início e fim do período.
- 124 A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada perda por desvalorização ou reversão relevante reconhecida durante o período para um ativo individual ou para uma unidade geradora de caixa, incluindo ágio (*goodwill*):
- (a) os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da perda por desvalorização;
 - (b) o valor da perda por desvalorização reconhecida ou revertida;
 - (c) se o valor recuperável é seu valor líquido de venda ou seu valor em uso;
 - (d) se o valor recuperável for o valor líquido de venda (valor de venda menos despesas diretas e incrementais necessárias à venda), a base usada para determinar o valor líquido de venda (por exemplo: se o valor foi determinado por referência a um mercado ativo);
 - (e) se o valor recuperável for o valor em uso, a(s) taxa (s) de desconto usada(s) na estimativa atual e na estimativa anterior;

- (f) para um ativo individual, a natureza do ativo; e
 - (g) para uma unidade geradora de caixa:
 - (i) descrição da unidade geradora de caixa, por exemplo, se é uma linha de produção, ou uma unidade operacional, ou uma determinada área geográfica;
 - (ii) o montante da desvalorização reconhecida ou revertida por classe de ativos; e
 - (iii) se o conjunto de ativos para identificar a unidade geradora de caixa mudou desde a estimativa anterior do valor recuperável, uma descrição da maneira atual e anterior da agregação dos ativos envolvidos e as razões que justificaram a mudança na maneira pela qual é identificada a unidade geradora de caixa.
- 125 A entidade deve divulgar as seguintes informações para as perdas por desvalorização como um todo e as reversões de perdas por desvalorização como um todo, reconhecidas durante o período para o qual nenhuma informação é divulgada de acordo com o item 124:
- (a) as classes principais de ativos afetados por perdas por desvalorizações e os por reversões de perdas por desvalorizações; e
 - (b) os principais eventos e circunstâncias que levaram ao reconhecimento dessas perdas e reversões.
- 126 A entidade é encorajada a divulgar as premissas usadas para determinar o valor recuperável de ativos (unidades geradoras de caixa) durante o período. Entretanto, o item 128 exige que a entidade divulgue informações sobre as estimativas utilizadas para mensurar o valor recuperável das unidades geradoras de caixa quando um ágio (goodwill) ou um ativo intangível de vida útil indefinida é incluído no valor contábil da unidade.
- 127 Se, conforme o item 81, uma parcela do ágio pago decorrente de rentabilidade futura (goodwill) em uma aquisição de entidade, feita durante o período, não puder ser alocada à unidade geradora de caixa (grupo de unidades) na data das demonstrações, o valor não alocado do ágio deve ser divulgado juntamente com as razões pelas quais o valor permanece não alocado.

Divulgação de estimativas utilizadas para mensurar o valor recuperável das unidades geradoras de caixa contendo ágio (goodwill) ou ativo intangível com vida útil indefinida

- 128 A entidade deve divulgar as informações exigidas nas alíneas abaixo para cada unidade geradora de caixa (grupo de unidades) para as quais o valor contábil do ágio (goodwill) ou do ativo intangível, com vida útil indefinida, alocado à unidade (grupo de unidades) é significativo em comparação com



o valor contábil total do ágio (goodwill) ou do ativo intangível com vida útil indefinida da entidade:

- (a) o valor contábil do ágio (goodwill) alocado à unidade (grupo de unidades);
- (b) o valor contábil dos ativos intangíveis com vida útil indefinida alocado à unidade (grupo de unidades);
- (c) a base sobre a qual o valor recuperável das unidades (grupo de unidades) foi determinada, ou seja, a utilização do valor em uso ou do valor líquido de venda;
- (d) se o valor contábil da unidade (grupo de unidades) foi baseado no valor em uso:
 - (i) descrição de cada premissa-chave, na qual a administração baseou a projeção do fluxo de caixa para o período coberto pelo mais recente orçamento ou previsão. Premissas-chave são aquelas para as quais o valor recuperável da unidade (grupo de unidades) é mais sensível;
 - (ii) descrição da abordagem da administração para determinar os valores alocados para cada premissa-chave; se esses valores representam os históricos ou, se apropriado, são consistentes com fontes externas de informações, e, caso contrário, como e por que esses valores diferem dos históricos ou de fontes externas de informações;
 - (iii) o período sobre o qual a administração projetou o fluxo de caixa, baseada em orçamento ou previsões por ela aprovados e, quando um período superior a cinco anos for utilizado para a unidade geradora de caixa (grupo de unidades), uma explicação do motivo por que um período mais longo é justificável;
 - (iv) a taxa de crescimento utilizada para extrapolar as projeções de fluxo de caixa além do período coberto pelo mais recente orçamento ou previsão, e a justificativa para utilização de qualquer taxa de crescimento que exceda o período de longo prazo médio da taxa de crescimento para os produtos, indústrias, ou país ou países no(s) qual(ais) a entidade opera, ou para o mercado para o qual a unidade (grupo de unidades) é utilizado; e
 - (v) a taxa de desconto aplicada à projeção de fluxo de caixa.
- (e) se o valor recuperável da unidade (grupo de unidades) é baseado no valor líquido de venda, a metodologia utilizada para se determinar o valor líquido de venda. Se o valor líquido de venda não é determinado utilizando-se um preço de mercado observável para a unidade (grupo de unidades), as seguintes informações também devem ser divulgadas:

- (i) descrição de cada premissa-chave, na qual a administração baseou a determinação do valor líquido de venda. Premissas-chave são aquelas para as quais o valor recuperável da unidade (grupo de unidades) é mais sensível; e
 - (ii) descrição da abordagem da administração para determinar o valor alocado para cada premissa-chave; se esses valores representam experiência passada ou, se apropriado, são consistentes com fontes externas de informações, e, caso contrário, como e por que esses valores diferem dos históricos ou de fontes externas de informações.
- (f) se uma possível e razoável mudança em uma premissa-chave na qual a administração baseou sua determinação de valor recuperável da unidade (grupo de unidade) poderia resultar em um valor contábil superior ao seu valor recuperável:
- (i) o montante pelo qual o valor recuperável da unidade (grupo de unidades) excede seu valor contábil;
 - (ii) o valor alocado para a premissa-chave; e
 - (iii) o novo valor a ser alocado para a premissa-chave, depois de o valor anterior incorporar todo e qualquer efeito em consequência dessa mudança sobre as outras variáveis utilizadas para mensurar o valor recuperável, com o propósito de o valor recuperável da unidade (grupo de unidades) ser igual ao seu valor contábil.
- 129 Se algum ou todos os valores contábeis do ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou do ativo intangível com vida útil indefinida é (são) alocado(s) por múltiplas unidades geradoras de caixa (grupo de unidades), e o valor então alocado para cada unidade (grupo de unidades) não é significativo em comparação com o valor contábil total do ágio ou do ativo intangível com vida útil indefinida da entidade, esse fato deve ser divulgado em conjunto com o valor contábil agregado do ágio ou do ativo intangível com vida útil indefinida alocado para essas unidades (grupo de unidades). Adicionalmente, se os valores recuperáveis de quaisquer dessas unidades (grupo de unidades) forem baseados na(s) mesma(s) premissa(s)-chave, e o valor contábil agregado do ágio ou do ativo intangível com vida útil indefinida alocado ao valor recuperável é significativo em comparação com o valor contábil total do ágio ou do ativo intangível de vida útil indefinida, a entidade deve divulgar esse fato, juntamente com:
- (a) o valor contábil agregado do ágio ou do ativo intangível com vida útil indefinida alocado a essas unidades (grupo de unidades);
 - (b) uma descrição da(s) premissa(s)-chave;
 - (c) uma descrição da abordagem da administração para determinar o valor alocado para a premissa-chave; se esses valores representam a



- experiência passada ou, se for o caso, são consistentes com fontes externas de informações, e, caso contrário, como e por que esses valores diferem dos históricos ou de fontes externas de informações; e
- (d) se uma razoável e possível mudança em uma premissa-chave poderia resultar em um valor contábil agregado da unidade (grupo de unidades) superior ao seu valor recuperável:
- (i) o montante pelo qual o valor recuperável agregado da unidade (grupo de unidades) excede seu valor contábil;
 - (ii) o(s) valor(es) alocado(s) para a(s) premissa(s)-chave; e
 - (iii) o(s) novo(s) valor(es) alocado(s) para a(s) premissa(s)-chave, depois de o(s) valor(es) anterior(es) incorporar(em) todo e qualquer efeito em consequência dessa mudança sobre as outras variáveis utilizadas para mensurar o valor recuperável, com o propósito de o valor recuperável da unidade (grupo de unidades) ser igual ao seu valor contábil.

130 O cálculo detalhado mais recente efetuado, em um período anterior, do valor recuperável de uma unidade geradora de caixa (grupo de unidades) pode, de acordo com os itens 22 ou 95, ser utilizado no período corrente, desde que sejam atendidos critérios específicos. Quando esse for o caso, a informação para aquela unidade (grupo de unidades) é incorporada nas divulgações exigidas pelos itens 128 e 129 com relação ao cálculo anterior do valor recuperável.

Disposições transitórias

131 Esta Norma deve ser aplicada somente prospectivamente, não sendo aplicável em bases retroativas, ou seja, no balanço de abertura. As desvalorizações ou as reversões de desvalorizações que resultem da adoção desta Norma devem ser reconhecidas de acordo com esta Norma, ou seja, na demonstração do resultado, a menos que um ativo seja contabilizado pelo valor reavaliado. A desvalorização ou a reversão de desvalorização de um ativo reavaliado deve ser tratada como uma diminuição ou um aumento de reavaliação.

ANEXO

Utilização de técnicas de valor presente para medir o valor de uso

O presente anexo é parte integrante da Norma. Fornece orientação sobre o uso de técnicas de valor presente na avaliação do valor de uso. Apesar da orientação utilizar o termo 'ativo' também se aplica a um grupo de ativos formando uma unidade geradora de caixa.

Componentes de uma avaliação de valor presente

A1 O conjunto dos elementos a seguir deve capturar as diferenças econômicas entre os ativos:

- (a) estimativa dos fluxos de caixa futuros ou, em casos mais complexos, séries de fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter com esse ativo;
- (b) expectativas sobre possíveis variações no valor ou momento desses fluxos de caixa;
- (c) valor temporal do dinheiro, representado pela taxa de juros livre de riscos atual de mercado;
- (d) preço para fazer face à incerteza inerente ao ativo; e
- (e) outros fatores, por vezes não identificáveis, como falta de liquidez, que os participantes do mercado refletem no preço de fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter com o ativo.

A2 Este anexo compara duas abordagens de apuração do valor presente, sendo que ambas, dependendo da situação, podem ser utilizadas para estimar o valor de uso de um ativo. Pela abordagem 'tradicional', os ajustes para os fatores (b) a (e) descritos no item A1 estão embutidos na taxa de desconto. Na abordagem 'fluxo de caixa esperado', os fatores (b), (d) e (e) geram ajustes para se obterem os fluxos de caixa esperados ajustados pelo risco. Seja qual for a abordagem que a entidade adote para refletir expectativas sobre eventuais variações no valor ou momento de fluxos de caixa futuros, o resultado deve ser o reflexo do valor presente esperado dos fluxos de caixa futuros, ou seja, a média ponderada de todos os resultados possíveis.

Princípios gerais

A3 As técnicas usadas para estimar fluxos de caixa futuros e taxas de juros variam de uma situação para outra, dependendo das circunstâncias em torno do ativo em questão. Entretanto, os seguintes princípios gerais regem qualquer aplicação de técnicas de valor presente na avaliação de ativos:

- (a) as taxas de juros utilizadas para descontar fluxos de caixa devem refletir premissas consistentes com as inerentes aos fluxos de caixa estimados. Caso contrário, o efeito de algumas premissas será contado em duplicidade ou ignorado. Por exemplo, a taxa de desconto de 12% pode ser aplicada a fluxos de caixa contratuais de um empréstimo a receber. Essa taxa reflete expectativas sobre inadimplência futura em empréstimos com características específicas. A mesma taxa de 12% não deve ser utilizada para descontar fluxos de caixa esperados porque esses fluxos já refletem as premissas sobre inadimplência futura.
- (b) taxa de descontos e fluxos de caixa estimados devem estar livres de distorções e fatores não relacionados ao ativo em questão. Por exemplo, apresentar fluxos de caixa líquidos estimados deliberadamente a menor, para melhorar a aparente rentabilidade futura de um ativo, introduz uma distorção na avaliação.



- (c) fluxos de caixa estimados ou taxas de descontos devem refletir os resultados possíveis em vez de um valor único provável, mínimo ou máximo.

Abordagens tradicional e de fluxo de caixa esperado

Abordagem tradicional

- A4 Tradicionalmente, aplicações contábeis do valor presente usam um conjunto único de fluxos de caixa estimados e uma só taxa de desconto, usualmente descrita como “taxa proporcional ao risco”. De fato, a abordagem tradicional presume que uma taxa de desconto única incorpora todas as expectativas sobre os fluxos de caixa futuros e o prêmio de risco adequado. Portanto, a abordagem tradicional coloca mais ênfase na seleção da taxa de desconto.
- A5 Em alguns casos, como quando existem ativos comparáveis no mercado, a abordagem tradicional é relativamente fácil de aplicar. Para ativos com fluxos de caixa contratuais, é consistente com a forma como os participantes do mercado descrevem ativos, como, por exemplo, “um título de 12%”.
- A6 Entretanto, a abordagem tradicional pode não ser adequada para tratar alguns problemas complexos de avaliação, como no caso de ativos não financeiros sem mercado para o item ou um item comparável. Uma pesquisa adequada da “taxa proporcional ao risco” exige a análise de pelo menos dois itens – um ativo existente no mercado e com uma taxa de juros conhecida e o ativo a avaliar. A taxa de desconto adequada para os fluxos de caixa a avaliar deve ser inferida de uma taxa de juros observável em outro ativo. Para chegar a essa ilação, as características dos fluxos de caixa do outro ativo devem ser semelhantes às do ativo a ser avaliado. Portanto, o avaliador deve fazer o seguinte:
 - (a) identificar o conjunto de fluxos de caixa que serão descontados;
 - (b) identificar outro ativo no mercado que pareça ter características de fluxo de caixa semelhantes;
 - (c) comparar os conjuntos de fluxos de caixa dos dois itens para se certificar de que são semelhantes (por exemplo, são ambos fluxos de caixa contratuais ou um é contratual e o outro estimado?);
 - (d) verificar se existe um elemento em um item ausente no outro (por exemplo, um tem menos liquidez que o outro?); e
 - (e) verificar se ambos os conjuntos de fluxos de caixa irão se comportar (ou seja, variar) de maneira semelhante, em condições econômicas variáveis.

Abordagem de fluxo de caixa esperado

- A7 A abordagem de fluxo de caixa esperado é, em algumas situações, uma ferramenta de avaliação mais eficaz que a abordagem tradicional. Para desenvolver a avaliação, a abordagem de fluxo de caixa esperado utiliza todas ex-

pectativas sobre fluxos de caixa possíveis em vez de um único fluxo de caixa mais provável. Por exemplo, o fluxo de caixa pode ser de \$100, \$200 ou \$300 com probabilidades de 10%, 60% e 30%, respectivamente. O fluxo de caixa esperado é de \$220. Portanto, a abordagem de fluxo de caixa esperado difere da abordagem tradicional por focar a análise direta dos fluxos de caixa em questão e em premissas mais explícitas utilizadas na avaliação.

- A8 A abordagem de fluxo de caixa esperado também permite usar técnicas de valor presente quando o momento dos fluxos de caixa é certo. Por exemplo, um fluxo de caixa de \$1.000 pode ser recebido em um, dois ou três anos com probabilidades de 10%, 60% e 30%, respectivamente. O exemplo a seguir mostra a apuração do valor presente esperado nessa situação.

Valor presente de \$1.000 em 1 ano a 5%		\$952,38
Probabilidade	10,00%	\$95,24
Valor presente de \$1.000 em 2 anos a 5,25%		\$902,73
Probabilidade	60,00%	\$541,64
Valor presente de \$1.000 em 3 anos a 5,50%		\$851,61
Probabilidade	30,00%	\$255,48
Valor presente esperado		\$892,36

- A9 O valor presente esperado de \$892,36 difere da noção tradicional de melhor estimativa de \$902,73 (probabilidade de 60%). A apuração de valor presente tradicional aplicada ao exemplo exige que se decida qual dos momentos possíveis de fluxo de caixa utilizar e, por conseguinte, não refletiria as probabilidades de momentos diferentes. Isso porque a taxa de desconto na apuração de um valor presente tradicional não pode refletir incertezas temporais.
- A10 O uso de probabilidades é um elemento essencial da abordagem de fluxo de caixa esperado. Algumas pessoas questionam se atribuir probabilidades a estimativas altamente subjetivas não sugere mais precisão do que de fato existe. No entanto, a aplicação correta da abordagem tradicional (conforme descrita no item A6), exige as mesmas estimativas e subjetividade sem a mesma transparência de apuração da abordagem de fluxo de caixa esperado.
- A11 Muitas estimativas desenvolvidas na prática atual já incorporam informalmente os elementos de fluxos de caixa esperados. Além disso, os contadores costumam enfrentar a necessidade de avaliar um ativo utilizando informações limitadas sobre as probabilidades de fluxos de caixa possíveis. Por exemplo, um contador pode encontrar as seguintes situações:
- (a) o valor estimado fica entre cerca de \$50 e \$250, mas nenhum valor nessa faixa é mais provável que outro. Utilizando informa-



ções limitadas, o fluxo de caixa esperado estimado é de \$150 $[(50 + 250)/2]$.

- (b) o valor estimado fica entre cerca de \$50 e \$250 e o valor mais provável é de \$100. No entanto, as probabilidades vinculadas a cada valor são desconhecidas. Utilizando informações limitadas, o fluxo de caixa esperado estimado é de \$133.33 $[(50 + 100 + 250)/3]$.
- (c) o valor estimado será de \$50 (probabilidade de 10%), \$250 (probabilidade de 30%) ou \$100 (probabilidade de 60%). Utilizando informações limitadas, o fluxo de caixa esperado estimado é de \$140 $[(50 \times 0.10) + (250 \times 0.30) + (100 \times 0.60)]$.

Em cada caso, o fluxo de caixa esperado estimado deve oferecer uma melhor estimativa de valor de uso que o valor mínimo, mais provável, ou máximo, isoladamente.

- A12 A aplicação de uma abordagem de fluxo de caixa esperado está sujeita à apuração do custo/benefício. Em alguns casos, a entidade pode ter acesso a grande quantidade de dados e ser capaz de desenvolver muitos cenários de fluxo de caixa. Noutros, a entidade só pode ser capaz de desenvolver afirmações genéricas sobre a variabilidade dos fluxos de caixa sem incorrer em despesas substanciais. A entidade precisa equilibrar o custo da obtenção das informações com a segurança adicional que essas informações à avaliação.
- A13 Algumas pessoas sustentam que as técnicas de fluxo de caixa esperado são inadequadas para avaliar um item isolado ou um item com uma quantidade limitada de resultados possíveis. Como exemplo, citam um ativo com dois resultados possíveis: uma probabilidade de 90%, do fluxo de caixa ser \$10, e outra, de 10%, do fluxo de caixa ser \$1.000, observando que o fluxo de caixa esperado nesse exemplo é \$109 e criticando que o resultado não representa nenhum dos valores que serão pagos no final.
- A14 Afirmação como a anterior reflete uma contradição subjacente com o objetivo da avaliação. Se o objetivo é a acumulação de gasto a incorrer, os fluxos de caixa esperados não podem gerar uma estimativa que seja representação fiel do gasto esperado. Entretanto, a Norma refere-se à avaliação do valor recuperável de um ativo. O valor recuperável do ativo, neste exemplo, não é provável que seja \$10, apesar de ser o fluxo de caixa mais provável. Isso acontece porque a avaliação de \$10, não incorpora a incerteza do fluxo de caixa na avaliação do ativo. Pelo contrário, o fluxo de caixa incerto é apresentado como se fosse certo. Nenhuma entidade, racionalmente, venderia um ativo com essas características por \$10.

Taxa de desconto

- A15 Seja qual for a abordagem adotada pela entidade para avaliar o valor de uso de um ativo, as taxas de juros utilizadas para descontar fluxos de caixa não

devem refletir riscos pelos quais os fluxos de caixa estimados foram ajustados. Caso contrário, os efeitos de algumas premissas são contados em duplicidade.

A16 Quando uma taxa específica de um ativo não está acessível diretamente no mercado, a entidade usa substitutos para estimar a taxa de desconto. A finalidade é estimar, sempre que possível, uma avaliação de mercado:

- (a) do valor temporal do dinheiro para os períodos até ao final da vida útil do ativo; e
- (b) dos fatores (b), (d) e (e) descritos no item A1, na medida em que tais fatores não tenham provocado ajustes na apuração dos fluxos de caixa estimados.

A17 Como ponto de partida para realizar essa estimativa, e apenas para iniciar o estudo da taxa de desconto a utilizar, a entidade pode começar a análise pelas seguintes taxas:

- (a) o custo de capital médio ponderado da entidade, apurado por meio de técnicas como o Modelo de Avaliação de Ativos Financeiros;
- (b) a taxa de empréstimo incremental da entidade; e
- (c) outras taxas de empréstimo de mercado.

A18 No entanto, essas taxas precisam ser ajustadas:

- (a) para refletir a forma como o mercado avaliaria os riscos específicos associados aos fluxos de caixa estimados do ativo; e
- (b) para excluir riscos que não são relevantes para os fluxos de caixa estimados do ativo ou para os quais os fluxos de caixa estimados tenham sido ajustados.

Deve-se levar em conta riscos como o risco país, o risco da moeda e o risco de preços.

A19 A taxa de desconto é independente da estrutura de capital da entidade e da forma como ela financiou a aquisição do ativo, porque os fluxos de caixa futuros, a serem gerados pelo ativo, não dependem da forma como a entidade financiou essa aquisição.

A20 O item 53 exige que a taxa de desconto utilizada seja a taxa antes de impostos. Portanto, quando a base utilizada para estimar a taxa de desconto é a taxa após impostos, a base é ajustada para refletir a taxa antes de impostos.

A21 Normalmente a entidade utiliza uma única taxa de desconto para estimar o valor de uso de um ativo. Por outro lado, a entidade utiliza taxas de descontos separadas para diferentes períodos futuros em que o valor de uso é sensível à diferença de riscos para diferentes períodos ou para a estrutura de prazo das taxas de juros.



RESOLUÇÃO CFC Nº 1.087/06

Aprova a NBC T 19.11 – Mudanças nas Práticas Contábeis, nas Estimativas e Correção de Erros.

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

CONSIDERANDO que os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e as suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil e estabelecem regras sobre procedimentos técnicos a serem observados na realização dos trabalhos contábeis;

RESOLVE:

- Art. 1º** Aprovar a NBC T 19.11 – Mudanças nas Práticas Contábeis, nas Estimativas e Correção de Erros.
- Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 8 de dezembro de 2006.

CONTADORA MARIA CLARA CAVALCANTE BUGARIM
Presidente

NBC T 19 – ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS

NBCT 19.11 – MUDANÇAS NAS PRÁTICAS CONTÁBEIS, NAS ESTIMATIVAS E CORREÇÃO DE ERROS

19.11.1 OBJETIVO

- 19.11.1.1 Esta norma estabelece os critérios para a seleção das práticas contábeis, bem como o tratamento contábil e a divulgação de mudanças em práticas contábeis, mudanças em estimativas contábeis e a correção de erros, de modo que todas as entidades elaborem e apresentem suas demonstrações contábeis em bases uniformes, com o objetivo de melhorar a relevância, a confiança nas demonstrações contábeis e a comparabilidade, tanto com as próprias demonstrações contábeis de períodos anteriores, como com as de outras entidades.
- 19.11.1.2 Esta norma não trata dos aspectos de divulgação das práticas contábeis, com exceção das mudanças em práticas contábeis. Os efeitos tributários da correção de erros de exercícios anteriores e de mudanças nas práticas contábeis devem ser contabilizados e divulgados de acordo com a NBC T 19.2 - Tributos sobre Lucros.

19.11.2 DEFINIÇÕES

- 19.11.2.1 Práticas contábeis são as normas, os procedimentos, as convenções, as regras e as próprias práticas específicas adotados por uma entidade na elaboração e na apresentação de suas demonstrações contábeis.
- 19.11.2.2 Mudanças em estimativas contábeis são ajustes nos saldos contábeis de ativos ou de passivos ou do valor da movimentação do saldo de um ativo decorrente da avaliação da situação atual e dos benefícios futuros esperados e das obrigações associadas com ativos e exigibilidades. Mudanças nas estimativas contábeis não são correção de erro e decorrem, entre outros, de:
- a) novas informações ou novas tecnologias, inexistentes ou desconhecidas quando da elaboração das demonstrações contábeis anteriores; e
 - b) alteração nos padrões de uso ou de consumo dos ativos.
- 19.11.2.3 Erros de exercícios anteriores são omissões ou distorções contidos nas demonstrações contábeis de um ou mais exercícios anteriores, resultantes de falhas no uso ou do uso errôneo de informações confiáveis que:
- a) estavam disponíveis quando da elaboração das demonstrações contábeis; e
 - b) seria razoável concluir serem conhecidas e consideradas por



ocasião da elaboração e da divulgação daquelas demonstrações contábeis.

Tais erros incluem os efeitos de enganos matemáticos, de enganos na aplicação das práticas contábeis, de desconsideração ou má interpretação de fatos e de fraudes.

- 19.11.2.4 Omissão ou erro: é aquele que pode, individual ou coletivamente, influenciar as decisões de usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis. A relevância depende do montante e da natureza da omissão ou erro nas circunstâncias. A combinação do montante e da natureza do item pode ser o fator determinante.
- 19.11.2.5 Aplicação retrospectiva: representa a utilização de uma nova prática contábil, como se essa prática estivesse sempre em uso.
- 19.11.2.6 Ajuste retrospectivo: refere-se à correção do registro original, da valorização ou da divulgação de elementos das demonstrações contábeis, como se o erro não houvesse sido cometido.
- 19.11.2.7 Impraticável: refere-se a uma norma considerada inviável de ser aplicada. Isso se verifica quando a entidade, sem sucesso, esgota os recursos para aplicá-la. Considera-se inviável efetuar mudança em prática contábil, retrospectivamente, ou proceder ao ajuste retrospectivo para correção de erros, se:
 - a) os efeitos não puderem ser determinados;
 - b) a determinação de valores envolver o uso de premissas que dependam ou estejam relacionadas com as intenções específicas da administração da entidade no exercício anterior referente ao ajuste; e
 - c) a determinação dos efeitos exigir estimativas significativas de valores.
- 19.11.2.8 Aplicação prospectiva de uma mudança em prática contábil e do reconhecimento do efeito de mudança em estimativa contábil representa, respectivamente:
 - a) a aplicação da nova prática contábil a transações, outros eventos e circunstâncias que ocorrerem após a adoção da nova prática;
 - b) o registro e a divulgação do efeito da mudança em estimativa contábil nos exercícios correntes e futuros afetados pela mudança.
- 19.11.2.9 Ao avaliar se a omissão ou o erro poderia influir significativamente nas decisões de usuários, deve-se levar em conta as características daqueles usuários. Presume-se que os usuários das demonstrações contábeis tenham conhecimento razoável dos negócios e das informações contábeis. Portanto, a avaliação deve considerar como os usuários poderiam ser influenciados na tomada de decisões.

19.11.3 PRÁTICAS CONTÁBEIS

19.11.3.1 Seleção e Aplicação das Práticas Contábeis

- 19.11.3.1.1 Quando uma norma for aplicável a uma transação, eventos ou condições, a prática contábil deve ser determinada levando-se em consideração:
- a) a correspondente interpretação;
 - b) os apêndices às normas; e
 - c) as orientações para implementação das normas.
- 19.11.3.1.2 As Normas Brasileiras de Contabilidade - NBCs estabelecem práticas contábeis que resultam em demonstrações contábeis com informações relevantes e confiáveis. Essas práticas não são obrigatórias quando o efeito não for significativo. Entretanto, não é aceitável deixá-los incorretos, quando da apresentação da posição financeira da entidade, do desempenho econômico ou do fluxo de caixa.
- 19.11.3.1.3 Na ausência de norma ou interpretação, a administração da entidade deve usar seu julgamento no desenvolvimento e aplicação de prática contábil que resulte em informação:
- a) relevante para a tomada de decisão pelos usuários; e
 - b) confiável, para que as demonstrações contábeis:
 - b.1) representem adequadamente os resultados das operações e a posição patrimonial e financeira da entidade;
 - b.2) reflitam a substância econômica das transações e de outros eventos, e não simplesmente sua forma legal;
 - b.3) sejam isentas de distorções;
 - b.4) sejam preparadas com prudência; e
 - b.5) sejam completas em todos aspectos relevantes.
- 19.11.3.1.4 Em seu processo de julgamento, descrito no item 19.11.3.1.3, a administração da entidade deve considerar os seguintes elementos em ordem decrescente:
- a) as práticas e as orientações contidas nas normas e interpretações que tratam de assuntos similares ou relacionados; e
 - b) as definições, os critérios para o reconhecimento, a avaliação e a apresentação de ativos, obrigações, receitas e despesas estabelecidos nos Princípios Fundamentais de Contabilidade.
- 19.11.3.1.5 Em seu processo de julgamento, descrito no item 19.11.3.1.3, a administração da entidade deve, adicionalmente, considerar pronunciamentos de outros órgãos que: elaboram padrões e práticas de segmentos específicos; e, adotem conceitos similares no desenvolvimento de normas contábeis. Outras literaturas e práticas contábeis específicas para determinados segmentos de negócios também devem ser consideradas, desde que constituam num aprimoramento da prática contábil e estejam em conformidade com o disposto no item 19.11.3.1.4.



19.11.3.2 Uniformidade das Práticas Contábeis

19.11.3.2.1 A entidade deve selecionar e aplicar suas práticas contábeis de maneira uniforme em relação a transações similares, outros eventos e circunstâncias, a não ser que outra norma ou interpretação técnica específica seja mais apropriada. Se uma norma ou interpretação técnica exigir ou permitir forma específica de classificação de itens, essa prática contábil deverá ser utilizada e aplicada de maneira uniforme.

19.11.3.3 Mudanças nas Práticas Contábeis

19.11.3.3.1 A entidade somente deve fazer mudança em prática contábil se:

- a) for exigida por uma norma ou interpretação; e
- b) resultar em melhor apresentação ou informação nas demonstrações contábeis.

19.11.3.3.2 Os usuários podem necessitar comparar as demonstrações contábeis de uma entidade ao longo do tempo, a fim de identificar tendências na sua posição patrimonial e financeira, no desempenho e no fluxo financeiro. Portanto, as mesmas práticas contábeis devem, normalmente, ser seguidas em cada exercício, salvo se a mudança na prática contábil atender ao disposto no item 19.11.3.3.1.

19.11.3.3.3 Além dos casos de mudanças de estimativas, não constituem mudanças nas práticas contábeis:

- a) a adoção de uma prática contábil para transações ou outros eventos que difere em essência daqueles até então ocorridos; e
- b) a adoção de uma nova prática contábil para transações ou outros eventos que não ocorriam ou que não eram relevantes.

19.11.3.3.4 A contabilização de ativos imobilizados por valores reavaliados, em relação aos valores de custos, é uma mudança na prática contábil que deve ser tratada de acordo com a NBC T 19.6 - Reavaliação de ativos, em vez de ser tratada de acordo com esta norma.

19.11.3.4 Adoção de uma Nova Prática Contábil

19.11.3.4.1 Sujeita ao disposto no item 19.11.3.6.1, a adoção de uma nova prática contábil deve ser:

- a) de acordo com as disposições transitórias específicas, quando existentes, da NBC envolvida; e,
- b) retrospectivamente, no caso de mudança voluntária ou caso inexistam disposições transitórias específicas nas NBCs.

19.11.3.4.2 Para fins desta norma, a aplicação antecipada de uma nova norma ou interpretação técnica não é considerada mudança voluntária de prática contábil.

19.11.3.4.3 Na ausência de uma norma ou interpretação técnica específica para

uma transação ou outro evento ou condição, a administração da entidade pode, de acordo com o item 19.11.3.1.5, adotar uma prática contábil recentemente estabelecida por outros órgãos que elaboram padrões e práticas contábeis, desde que estes adotem conceitos similares no desenvolvimento das normas. Se, de acordo com o disposto nessa norma que estabelece a prática contábil, a entidade decidir pela mudança de prática contábil, ela deve ser contabilizada e divulgada, como se fosse uma mudança voluntária de prática contábil.

19.11.3.5 Aplicação Retrospectiva

19.11.3.5.1 Salvo o disposto no item 19.11.3.6.1, quando a mudança em prática contábil é aplicada retrospectivamente, de acordo com o item 19.11.3.4.1 (a) ou (b), a entidade deve ajustar o balanço de abertura para cada conta ou grupo de contas relativo ao exercício mais antigo apresentado para fins de comparação, bem como os demais valores comparativos apresentados, como se a nova prática contábil estivesse sempre em uso. Deverá, também, discriminar na conta de lucros ou prejuízos acumulados, dentro das mutações do patrimônio líquido, os efeitos da adoção da nova prática contábil.

19.11.3.6 Limitações à Aplicação Retrospectiva

19.11.3.6.1 A aplicação retrospectiva prevista no item 19.11.3.4.1 poderá deixar de ser adotada quando for inviável determinar os efeitos em exercícios específicos ou o efeito cumulativo da mudança.

19.11.3.6.2 Quando for inviável determinar em exercício específico os efeitos da mudança em prática contábil relativamente a informações comparativas, a entidade deverá aplicar a nova prática contábil aos saldos de abertura dos ativos e passivos do exercício mais antigo apresentado para o qual a aplicação retrospectiva é viável, que pode ser o exercício corrente, e deverá proceder ao correspondente ajuste no saldo de abertura de cada componente do balanço.

19.11.3.6.3 Quando for inviável determinar o efeito cumulativo nos saldos de abertura do exercício corrente pela aplicação da nova prática contábil (incluindo exercício anterior), a entidade deverá ajustar as informações comparativas prospectivamente a partir do exercício mais antigo que for viável.

19.11.3.6.4 Quando a entidade adota uma nova prática contábil retrospectivamente, ela deve aplicar essa nova prática contábil às informações comparativas de exercícios anteriores até onde for viável. A aplicação retrospectiva a um exercício é considerada inviável a não ser que haja possibilidade de determinar os correspondentes ajustes aos balanços de abertura e de encerramento do exercício. O ajuste atribuído a exercícios anteriores àqueles apresentados para fins comparativos



deve ser feito nos saldos de abertura do exercício mais antigo apresentado. Esse ajuste é feito na conta de lucros ou prejuízos acumulados (salvo se houver determinação diferente). Outras divulgações relativas a exercícios anteriores, tais como dados operacionais ou financeiros sumariados, na medida do possível, também deverão ser ajustadas até o exercício mais antigo apresentado.

19.11.3.6.5 Quando for inviável para uma entidade a aplicação de uma nova prática contábil retrospectivamente, por não ser possível quantificar o efeito cumulativo da aplicação dessa nova norma a todos os exercícios anteriores apresentados, a entidade deverá aplicar a nova prática prospectivamente a partir do exercício mais antigo possível, como previsto no item 19.11.3.6.3. Dessa forma, a parcela de ajustes cumulativos dos saldos de ativos, passivos e patrimônio líquido anteriores à mudança de prática contábil fica desconsiderada. Mudanças de práticas contábeis são permitidas mesmo que seja inviável aplicar essa nova prática a qualquer exercício anterior. Ver itens 19.11.6.1 a 19.11.6.4 para orientação adicional nessas circunstâncias.

19.11.3.7 Divulgações

19.11.3.7.1 Se a aplicação inicial de uma norma tiver efeito relevante sobre o exercício corrente ou qualquer exercício anterior apresentado, exceto se for inviável quantificar o ajuste, ou se essa aplicação inicial resultar em efeito relevante em exercícios futuros, a entidade deve divulgar:

- a) a norma a que se refere;
- b) quando aplicável, que a mudança na prática contábil está sendo feita de acordo com as disposições transitórias específicas da norma;
- c) a natureza da mudança na prática contábil;
- d) quando aplicável, a descrição das disposições transitórias;
- e) se aplicável, as disposições transitórias que poderão provocar efeitos em exercícios futuros;
- f) o montante do ajuste para o exercício corrente e para cada exercício anterior apresentado, demonstrando o ajuste em cada linha das demonstrações contábeis e, se for o caso, no cálculo do resultado por ação ou cota;
- g) o montante do ajuste relativo a exercícios anteriores àqueles incluídos nas informações comparativas; e
- h) se a aplicação retrospectiva, de acordo com o item 19.11.3.7.2 (a) e (b), tornar-se inviável para qualquer exercício anterior, os motivos que levaram a essa circunstância e uma descrição de como e desde quando a mudança na prática contábil foi aplicada.

Essas divulgações não precisam ser repetidas em demonstrações contábeis subseqüentes à da mudança da prática contábil.

19.11.3.7.2 Quando uma mudança de prática contábil voluntária tiver efeito relevante no exercício corrente ou nos exercícios anteriores, a entidade deve divulgar o seguinte:

- a) a natureza da mudança na prática contábil;
- b) explicação de como a aplicação da nova prática contábil proporciona melhor apresentação ou informação;
- c) para o exercício corrente e cada exercício anterior apresentado, até onde for viável:
 - c.1) o valor do ajuste em cada conta das demonstrações contábeis afetada;
 - c.2) o impacto no cálculo do resultado por ação;
- d) se possível, o montante dos ajustes relativo a exercícios anteriores àqueles apresentados; e
- e) se a aplicação retrospectiva para um determinado exercício anterior ou para exercícios anteriores àqueles apresentados for inviável, descrever as circunstâncias dessa limitação e de como e a partir de quando a mudança na prática contábil foi aplicada.

Essas divulgações não precisam ser repetidas em demonstrações contábeis subseqüentes à da mudança da prática contábil.

19.11.3.7.3 Quando a entidade não adotar antecipadamente uma nova norma de contabilidade já emitida por órgão regulador, porém ainda não vigente, ela deve divulgar:

- a) tal fato;
- b) se viável, uma estimativa dos efeitos que a(s) mudança(s) revocaria(m) nas demonstrações contábeis, caso fosse aplicada.

19.11.3.7.4 Ao proceder de acordo com o disposto no item 19.11.3.7.3, a entidade deve considerar a seguinte divulgação:

- a) a identificação da norma;
- b) a natureza da mudança iminente ou das mudanças nas práticas contábeis;
- c) a data de entrada em vigor da norma;
- d) a data em que a entidade planeja adotar a norma; e
- e) explicação do impacto que a aplicação inicial da norma poderá provocar nas demonstrações contábeis ou a informação de que o efeito da adoção da norma não é conhecido nem passível de ser estimado.



19.11.4 ESTIMATIVAS CONTÁBEIS

19.11.4.1 Mudanças em Estimativas Contábeis

19.11.4.1.1 Como resultado das incertezas inerentes às atividades das entidades, muitos itens das demonstrações contábeis podem não ser mensurados com precisão, porém podem ser estimados. O processo da estimativa envolve julgamentos baseados nas últimas informações disponíveis. Estimativas poderão ser necessárias, por exemplo, para o seguinte:

- a) créditos de liquidação duvidosa;
- b) estoques obsoletos;
- c) valor justo de ativos ou passivos financeiros;
- d) vida útil ou padrão esperado de consumo de benefícios econômicos de ativos depreciáveis; e
- e) obrigações decorrentes de garantias etc.

19.11.4.1.2 O uso de estimativas razoáveis é parte essencial da preparação das demonstrações contábeis e não afeta sua confiabilidade.

19.11.4.1.3 Uma estimativa poderá requerer revisão (se ocorrerem alterações nas circunstâncias nas quais ela foi baseada) como resultado de novas informações ou de maior experiência. Por sua natureza, a revisão da estimativa não se relaciona a exercícios anteriores nem representa correção de erro.

19.11.4.1.4 Uma mudança nas bases de avaliação é uma mudança em prática contábil, e não em estimativa contábil. Quando for difícil distinguir entre mudança de prática contábil e de estimativa contábil, a mudança é tratada como de estimativa contábil.

19.11.4.1.5 Exceto nas circunstâncias previstas no item 19.11.4.1.6, o efeito da mudança numa estimativa contábil deve ser incluído na apuração do lucro líquido ou do prejuízo:

- a) no exercício da mudança, se afetar apenas aquele exercício; e
- b) no exercício da mudança e nos exercícios futuros, se afetar todos eles.

19.11.4.1.6 Se a mudança em estimativa contábil resultar em mudanças apenas em ativos e passivos, ou estiver relacionada a um componente do patrimônio líquido, ela deve ser reconhecida pelo ajuste no correspondente item do ativo, passivo ou patrimônio líquido no exercício da mudança.

19.11.4.1.7 O reconhecimento prospectivo dos efeitos de mudança em estimativa contábil significa que ela é aplicável a transações, outros eventos e circunstâncias a partir da data da mudança de estimativa. Uma mudança de estimativa contábil pode afetar apenas o exercício corrente, ou tanto o exercício corrente quanto exercícios futuros. Por exemplo, uma mudança na estimativa do montante dos créditos de

liquidação duvidosa afeta somente o exercício corrente e, portanto, deve ser reconhecida apenas nesse exercício. Entretanto, uma mudança na vida útil estimada ou no padrão esperado de consumo dos benefícios econômicos de um ativo depreciável, afeta a despesa de depreciação no exercício corrente e em cada exercício da vida útil remanescente do ativo. Em ambos os casos, o efeito da mudança referente ao exercício corrente é reconhecido como receita ou despesa nesse exercício. O efeito sobre exercícios futuros, se houver, é reconhecido nos correspondentes exercícios.

19.11.4.2 Divulgações

19.11.4.2.1 A natureza e o montante da mudança numa estimativa contábil, que tem efeito relevante no exercício corrente ou que se espera que tenha efeito relevante em exercícios subseqüentes, devem ser divulgados, a não ser que o efeito em exercícios subseqüentes não seja passível de estimativa.

19.11.4.2.2 Se o montante do efeito sobre os exercícios subseqüentes de uma mudança em estimativa contábil não for passível de estimativa, a entidade deve divulgar tal fato.

19.11.5 ERROS

19.11.5.1 Correção de Erros

19.11.5.1.1 Erros podem ocorrer no registro, na mensuração, na apresentação ou na divulgação de elementos que compõem as demonstrações contábeis. Essas demonstrações não estão de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil se contiverem erros relevantes ou mesmo pequenas incorreções cometidas intencionalmente para atingir uma predeterminada apresentação da posição patrimonial e financeira da entidade, de seu desempenho ou seu fluxo financeiro. Erros cometidos e identificados dentro do exercício corrente devem ser corrigidos antes da elaboração e divulgação das demonstrações contábeis. Contudo, o erro pode ser identificado em exercício subseqüente. Nesse caso, o erro deve ser corrigido nas informações de exercícios anteriores apresentadas para fins comparativos.

19.11.5.1.2 O montante da correção do erro deve ser demonstrado retroativamente. Sujeita ao disposto no item 19.11.5.2.1, a correção do erro deve ser efetuada:

- a) procedendo-se ao ajuste nos valores comparativos do(s) exercício(s) anterior(es) em que o erro foi cometido; ou,
- b) se o erro ocorreu antes do exercício mais antigo apresentado, considerando o ajuste no saldo inicial das contas do ativo,



passivo e de lucros ou prejuízos acumulados do exercício mais antigo apresentado, de forma que as demais demonstrações contábeis sejam apresentadas como se o erro não tivesse ocorrido; e

- c) discriminando, na conta de lucros ou prejuízos acumulados, dentro das mutações do patrimônio líquido, os efeitos da correção do erro e o resultado originalmente apurado.

19.11.5.2 Limitações ao Ajuste Retrospectivo

19.11.5.2.1 O erro de exercícios anteriores deverá ser corrigido com ajuste retrospectivo, exceto quando for inviável determinar o efeito nos períodos específicos ou o efeito cumulativo do erro. Os itens 19.11.6.1 a 19.11.6.5 oferecem orientação sobre quando será inviável corrigir um erro para um ou mais exercícios anteriores.

19.11.5.2.2 Quando for inviável determinar o ajuste do(s) exercício(s) anterior(es), a entidade deve ajustar o saldo inicial das correspondentes contas do ativo, do passivo e de lucros ou prejuízos acumulados do exercício mais antigo apresentado que for viável.

19.11.5.2.3 Quando for inviável determinar o efeito cumulativo do erro cometido em exercício(s) anterior(es), a entidade deve ajustar as informações comparativas para correção do erro, de forma prospectiva, a partir da data inicial que for viável.

19.11.5.2.4 A correção do erro referente a um ou mais exercícios anteriores deve ser considerada na determinação do lucro ou prejuízo do exercício em que o erro foi descoberto. Qualquer outra informação financeira apresentada para exercícios anteriores, tal como resumo histórico de informações financeiras, deve ser corrigida para a data mais antiga que for viável.

19.11.5.2.5 A correção de erros é distinta das mudanças nas estimativas contábeis. As estimativas contábeis, por sua natureza, são aproximações que podem necessitar de revisão, à medida que informações adicionais se tornam conhecidas. Por exemplo, o ganho ou a perda reconhecido no desfecho de uma contingência, que anteriormente não podia ser estimada com precisão, não constitui correção de um erro.

19.11.5.3 Divulgações sobre Correção de Erros de Exercícios Anteriores

19.11.5.3.1 A entidade deve divulgar o seguinte:

- a) a natureza do erro do exercício anterior;
- b) o montante da correção referente a cada exercício anterior apresentado, indicando:
 - b.1) o ajuste por conta da demonstração contábil; e
 - b.2) o efeito na apuração do resultado por ação;

- c) o montante da correção relativo aos exercícios anteriores àqueles incluídos nas informações comparativas; e
- d) se o ajuste retrospectivo for inviável para determinado exercício, a descrição das circunstâncias que levaram a entidade àquela conclusão, a forma e a indicação do exercício a partir do qual o erro foi corrigido.

19.11.5.3.2 As divulgações previstas no item 19.11.5.3.1, não precisam ser repetidas em demonstrações contábeis subseqüentes à da correção de erros.

19.11.6 QUANDO A APLICAÇÃO E O AJUSTE RETROSPECTIVOS FOREM INVIÁVEIS

19.11.6.1 Em algumas circunstâncias, torna-se inviável ajustar informações de exercícios anteriores apresentados para fins de comparação. Por exemplo, informações necessárias para a apuração dos efeitos da mudança de prática contábil sobre o(s) exercício(s) anterior(es) apresentado(s), ou do ajuste retroativo para correção de erro atribuído a determinado exercício anterior não estão disponíveis nem podem ser obtidas.

19.11.6.2 É comum a adoção de estimativas nos ajustes para a aplicação de uma prática contábil. Essas estimativas são, por natureza, subjetivas e podem ser desenvolvidas após a data do balanço. À medida que o tempo transcorre, o desenvolvimento dessas estimativas passa a ser potencialmente mais difícil. Considera-se que essas estimativas devem refletir as condições existentes à época. Entretanto, o objetivo dessas estimativas relacionadas a exercícios anteriores deve ser igual àquelas desenvolvidas no exercício corrente, qual seja, refletir as circunstâncias presentes na ocasião da transação, de outro evento ou condição.

19.11.6.3 Portanto, a aplicação retrospectiva da adoção de nova prática contábil ou a correção de erro de exercício(s) anterior(es) requer que se faça distinção entre:

- a) as informações que fornecem evidência das circunstâncias que existiam à época em que a transação ou o evento ocorreu, e que estavam presentes e disponíveis quando as demonstrações contábeis relativas àquele exercício anterior foram preparadas; e
- b) outras informações utilizadas no processo de elaboração das demonstrações contábeis.

19.11.6.4 Para alguns tipos de estimativas, tal distinção é inviável. Quando a aplicação ou o ajuste retrospectivo requerer uma estimativa significativa para a qual seja impossível distinguir entre aqueles dois tipos de informação e outras informações, será inviável aplicar a nova prática contábil ou corrigir o erro do exercício anterior retrospectivamente.



19.11.6.5 Nova interpretação de fatos não deve ser usada na aplicação de nova política contábil ou na correção de erros de exercício(s) anterior(es), nem para presumir qual teria sido a intenção da administração em exercícios anteriores, nem para estimar os montantes reconhecidos, mensurados ou divulgados em exercícios anteriores. Por exemplo, o valor de títulos e valores mobiliários anteriormente considerados de longo prazo, e assim valorizados por decisão de mantê-los até o vencimento, não deve ser ajustado retrospectivamente, se a administração decidir posteriormente por sua alienação antes de seu vencimento.

RESOLUÇÃO CFC N° 1.088/07

Aprova a NBC T 19.12 – Eventos subsequentes à Data das Demonstrações Contábeis.

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

CONSIDERANDO que os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e as suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil e estabelecem regras sobre procedimentos técnicos a serem observados na realização dos trabalhos contábeis,

RESOLVE:

- Art. 1º** Aprovar a NBC T 19.12 – Eventos Subsequentes à Data das Demonstrações Contábeis.
- Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se na elaboração e divulgação das demonstrações contábeis relativas aos exercícios que se iniciarem a partir de 1º de janeiro de 2007.

Brasília, 24 de janeiro de 2007.

CONTADORA MARIA CLARA CAVALCANTE BUGARIM
Presidente



NBC T 19 – ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS

NBC T 19.12 – EVENTOS SUBSEQÜENTES À DATA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

19.12.1 OBJETIVO

19.12.1.1 Esta norma estabelece critérios e condições para a contabilização e divulgação de eventos subseqüentes à data do balanço. Com esse objetivo, esta norma determina:

- a) quando uma entidade deve ajustar suas demonstrações contábeis com respeito a eventos subseqüentes à data do balanço; e
- b) as informações que uma entidade deve divulgar sobre a data em que é concedida a autorização para conclusão da elaboração das demonstrações contábeis e sobre os eventos subseqüentes à data do balanço.

19.12.2 DEFINIÇÕES

19.12.2.1 Eventos subseqüentes à data do balanço são aqueles, sejam eles favoráveis ou desfavoráveis, que ocorrem entre a data do balanço e a data na qual é autorizada a conclusão da elaboração das demonstrações contábeis. Dois tipos de eventos podem ser identificados:

- a) os que evidenciam condições que já existiam na data do balanço (eventos subseqüentes à data do balanço que originam ajustes); e
- b) os que são indicadores de condições que surgiram subseqüentemente à data do balanço (eventos subseqüentes à data do balanço que não originam ajustes).

19.12.2.2 O processo envolvido na autorização da conclusão da elaboração das demonstrações contábeis poderá variar dependendo da estrutura da administração, das exigências legais, estatutárias e dos procedimentos seguidos na preparação e na finalização das demonstrações contábeis.

19.12.2.3 Em algumas circunstâncias, como no caso das sociedades por ações, as entidades têm que submeter as demonstrações contábeis à aprovação de seus acionistas, sócios, associados e outros, depois de estas já terem sido aprovadas pela administração e, talvez, publicadas. Em tais casos, a autorização para conclusão das demonstrações contábeis reflete a data da aprovação pelo órgão da administração previsto no estatuto social ou contrato social, se não for sociedade por ações, e não a data em que os acionistas ou sócios aprovam as demonstrações contábeis.

- 19.12.2.4 Em alguns casos, exige-se que a diretoria de uma entidade submeta suas demonstrações contábeis à aprovação de um conselho de administração, de cuja composição existam membros sem cargos executivos. Em tais casos, a autorização para a conclusão da elaboração das demonstrações contábeis é concedida após estas demonstrações serem submetidas à apreciação desse conselho, do conselho fiscal ou do comitê de auditoria, se houver.
- 19.12.2.5 Eventos subseqüentes à data do balanço incluem todos os ocorridos até a data em que é concedida a autorização para a conclusão da elaboração das demonstrações contábeis.
- 19.12.2.6 Espera-se que o período de tempo entre a data da conclusão da elaboração e a data da divulgação das demonstrações contábeis seja breve. Caso o processo de divulgação se prolongue demasiadamente, por razões operacionais ou qualquer outra razão, a administração deverá observar o surgimento de novos eventos subseqüentes, nesse período, que possam originar ajustes ou divulgações às demonstrações contábeis, nos termos desta norma, e, se relevantes, deverá atualizar as demonstrações contábeis.

19.12.3 RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

19.12.3.1 Eventos Subseqüentes à Data do Balanço que Originam Ajustes

- 19.12.3.1.1 A entidade deve ajustar os valores reconhecidos em suas demonstrações contábeis para que reflitam eventos subseqüentes à data do balanço que venham a confirmar as condições existentes até aquela data.
- 19.12.3.1.2 Para exemplificar, são apresentados a seguir, alguns tipos de eventos subseqüentes à data do balanço que exigem que a entidade ajuste os valores reconhecidos em suas demonstrações contábeis ou reconheça itens que não tenham sido previamente reconhecidos:
- a) o pagamento ou a divulgação de uma decisão definitiva relacionado a um processo judicial, confirmando que a entidade já tinha uma obrigação presente na data do balanço. A entidade deve ajustar qualquer provisão relacionada ao processo ou registrar uma nova provisão, de acordo com as disposições contidas na norma sobre Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas;
 - b) a obtenção de informação indicando que um ativo estava deteriorado na data do balanço ou que o montante de um prejuízo por deterioração previamente reconhecido em relação àquele ativo precisa ser ajustado. Como por exemplo:
 - b.1) a falência ou a concordata de um cliente normalmente



- confirma que já existia potencialmente um prejuízo em uma conta a receber na data do balanço, e que a entidade precisa ajustar o valor contábil da conta a receber;
- b.2) a venda de estoques com prejuízo pode proporcionar evidência sobre o valor de realização líquido desses estoques na data do balanço;
 - c) a determinação do custo de ativos comprados ou do valor de ativos recebidos em troca de ativos vendidos antes da data do balanço;
 - d) a determinação do valor referente ao pagamento de participação nos lucros ou referente a gratificações, no caso de a entidade ter, na data do balanço, uma obrigação presente legal não formalizada de fazer tais pagamentos em decorrência de eventos ocorridos antes daquela data; e
 - e) a descoberta de fraude ou erros mostra que as demonstrações contábeis estavam incorretas.

19.12.3.2 Eventos Subseqüentes à Data do Balanço que Não Originam Ajustes

19.12.3.2.1 A entidade não deve ajustar os valores reconhecidos em suas demonstrações contábeis por eventos subseqüentes à data do balanço que reflitam circunstâncias que surgiram após aquela data.

19.12.3.2.2 Um exemplo de evento subseqüente que não origina ajustes é o declínio do valor de mercado de investimentos ocorrido no período entre a data do balanço e a data de autorização de conclusão da elaboração das demonstrações contábeis. O declínio do valor de mercado não se relaciona normalmente à condição do investimento na data do balanço, mas reflete circunstâncias que surgiram no período seguinte. Portanto, uma entidade não ajusta os valores reconhecidos para o investimento em suas demonstrações contábeis. Igualmente, a entidade não atualiza os valores divulgados para os investimentos na data do balanço, embora possa precisar efetuar uma divulgação adicional.

19.12.3.3 Dividendos

19.12.3.3.1 Juntamente com as demonstrações contábeis do exercício, os órgãos da administração da entidade devem apresentar proposta, conforme legislação vigente, sobre a destinação a ser dada ao lucro líquido do exercício, o que inclui a distribuição de dividendos. Essa proposição deve atender ao menos aos requisitos mínimos estabelecidos na legislação em vigor e nos estatutos da entidade. Após formalizada essa proposição, que pode inclusive ser superior aos referidos requisitos mínimos, em atendimento à obrigação legal e/ou estatutária existente na data do balanço, ela deve ser reconhecida. Posteriormente, se a distribuição de dividendos for aprovada de forma diferente da proposta pelos órgãos da

administração, esse evento deve ser reconhecido no exercício em que essa aprovação ocorrer.

19.12.3.3.2 Se forem declarados dividendos adicionais relacionados a lucros de exercícios anteriores ao balanço em elaboração, mas antes da data da autorização de conclusão da elaboração das demonstrações contábeis, esses dividendos adicionais não devem ser reconhecidos como passivo na data do balanço, pelo fato de não se enquadrarem na definição de obrigação presente da NBC T 19.7 - Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas. Os dividendos adicionais são divulgados nas notas explicativas às demonstrações contábeis.

19.12.4 CONTINUIDADE OPERACIONAL

19.12.4.1 A entidade não deve preparar suas demonstrações contábeis com base no pressuposto de continuidade operacional se sua administração determinar, subseqüentemente à data do balanço, que pretende liquidar a entidade, ou deixar de operar ou que não tem alternativa realista para deixar de fazer isso.

19.12.4.2 A deterioração dos resultados operacionais e da situação financeira após a data do balanço pode indicar a necessidade de a entidade considerar se o pressuposto da continuidade operacional ainda é apropriado. Se não o for, o efeito é tão difuso que esta norma requer que seja feita uma alteração fundamental nos critérios contábeis adotados, em vez de apenas um ajuste dos valores reconhecidos pelos critérios originais.

19.12.4.3 As demonstrações contábeis exigem certas divulgações quando:

- a) as demonstrações contábeis não forem elaboradas com base no pressuposto de continuidade operacional; ou
- b) a administração estiver ciente de incertezas significativas relacionadas a eventos ou condições que possam criar dúvidas significativas sobre a capacidade de a sociedade continuar em operação. Os eventos e as condições que requerem divulgação podem surgir subseqüentemente à data do balanço.

19.12.5 DIVULGAÇÃO

19.12.5.1 Data da Autorização para Conclusão da Elaboração do Balanço

19.12.5.1.1 A entidade deve divulgar a data em que foi concedida a autorização para a conclusão da elaboração das demonstrações contábeis e quem forneceu tal autorização.

19.12.5.1.2 É importante que os usuários saibam quando foi autorizada a conclusão da elaboração das demonstrações contábeis, já que estas, não refletem eventos posteriores a essa data.



19.12.5.2 Atualização das Divulgações sobre Condições Existentes na Data do Balanço

19.12.5.2.1 Se a entidade, após a data do balanço, receber informações sobre condições que existiam até aquela data, deve atualizar as divulgações que se relacionam a essas condições, à luz das novas informações.

19.12.5.2.2 Em alguns casos, a entidade precisa atualizar as divulgações de suas demonstrações contábeis de modo que reflitam as informações recebidas após a data do balanço, mesmo quando as informações não afetam os valores reconhecidos nas demonstrações contábeis. Um exemplo da necessidade de atualização de divulgações é quando fica disponível, após a data do balanço, alguma evidência de uma contingência passiva que existia na data do balanço. Além de considerar se deve reconhecer ou modificar uma provisão, a entidade deve atualizar suas divulgações sobre a contingência passiva à luz daquela evidência.

19.12.5.3 Eventos Subseqüentes à Data do Balanço que Não Originam Ajustes

19.12.5.3.1 Quando eventos subseqüentes são significativos, mas não originam ajustes, sua não-divulgação pode influenciar as decisões econômicas a serem tomadas por usuários com base nas demonstrações contábeis. Destarte, a entidade deverá divulgar as informações seguintes para cada categoria significativa de eventos subseqüentes à data do balanço que não originam ajustes:

- a) a natureza do evento; e
- b) a estimativa de seu efeito financeiro ou uma declaração de que tal estimativa não pôde ser feita e as razões da impossibilidade.

19.12.5.3.2 Para exemplificar, estão relacionados a seguir alguns tipos de eventos subseqüentes à data do balanço que não originam ajustes, os quais normalmente resultam em divulgação:

- a) reorganizações societárias, aquisição e venda de entidades;
- b) anúncio de um plano para descontinuar uma operação, vender ativos ou liquidar passivos atribuídos a operações em descontinuidade ou à participação em acordos vinculantes para vender tais ativos ou liquidar tais passivos;
- c) compra e venda de ativos importantes ou desapropriações de ativos de vulto pelo governo;
- d) destruição por incêndio, ou por qualquer outro acontecimento natural de uma instalação de produção importante, e o valor, da cobertura do seguro existente;
- e) anúncio ou início de uma reestruturação importante;
- f) transações importantes, efetivas e potenciais, envolvendo ações ordinárias ou preferenciais;

- g) mudanças anormais (grandes e incomuns) nos preços dos ativos ou nas taxas de câmbio;
- h) mudanças nas alíquotas de impostos ou na legislação tributária, promulgadas ou anunciadas, que tenham efeito significativo sobre os ativos e passivos fiscais correntes e diferidos;
- i) assunção de compromissos ou de contingência passiva significativa, por exemplo, por meio da concessão de garantias significativas; e
- j) início de litígio significativo, proveniente exclusivamente de eventos que aconteceram após a data do balanço.

19.12.6 DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

19.12.6.1 A contabilização dos dividendos, nos termos desta norma, considera a prática de mercado consagrada no Brasil à luz da lei das sociedades por ações, que prevê o seu provisionamento no exercício em que os dividendos são propostos. As normas contábeis internacionais, no entanto, estabelecem que os dividendos sejam contabilizados apenas no exercício em que são formalmente aprovados. Assim, especificamente em relação a este assunto, enquanto as normas internacionais e a legislação societária no Brasil não estiverem harmonizadas, os dividendos deverão ser provisionados de acordo com os itens 19.12.3.3.1 e 19.12.3.3.2 desta norma.



RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.115/07

Aprova a NBC T 19.13 – Escrituração Contábil Simplificada para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte.

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

CONSIDERANDO o art. 3º da Lei Complementar nº. 123, de 14 de dezembro de 2006, que definiu o conceito de microempresa e empresa de pequeno porte para as sociedades empresárias, sociedades simples e empresário, a que se refere o art. 966 da Lei nº. 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

CONSIDERANDO o art. 27 da Lei Complementar nº. 123/06 que permite às microempresas e empresas de pequeno porte, optantes pelo simples nacional, adotarem escrituração simplificada para os registros e controles das operações realizadas.

CONSIDERANDO que as microempresas e empresas de pequeno porte, definidas na Lei Complementar nº. 123/06, mesmo não optantes pelo simples nacional, poderão também adotar a escrituração contábil simplificada.

CONSIDERANDO que a expressão “contabilidade simplificada” adotada na Lei nº. 123/06 e na Lei nº. 10.406/02 deve atender às Normas Brasileiras de Contabilidade.

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 19.13 – Escrituração Contábil Simplificada para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte.

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

Brasília, 14 de dezembro de 2007.

CONTADORA MARIA CLARA CAVALCANTE BUGARIM

Presidente

NBC T 19 – ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS

NBC T 19.13 – ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL SIMPLIFICADA PARA MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE

Conteúdo	Item
Disposições gerais	1-3
Formalidades da escrituração	4-6
Demonstrações contábeis	7-9
Plano de Contas simplificado	10-13

Disposições Gerais

- 1 Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos a serem observados pela entidade para a escrituração contábil simplificada dos seus atos e fatos administrativos, por meio de processo manual, mecanizado ou eletrônico.
- 2 Esta norma aplica-se a entidade definida como empresário e sociedade empresária enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte, nos termos da legislação vigente.
- 3 A permissão legal de adotar uma escrituração contábil simplificada não desobriga a microempresa e a empresa de pequeno porte a manter escrituração contábil uniforme dos seus atos e fatos administrativos que provocaram ou possam vir a provocar alteração do seu patrimônio.

Formalidades da Escrituração

- 4 A escrituração contábil deve ser realizada com observância aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e em conformidade com as disposições contidas nesta norma, bem como na NBC T 2.1, NBC T 2.2, NBC T 2.3, NBC T 2.4, NBC T 2.5, NBC T 2.6, NBC T 2.7 e NBC T 2.8, excetuando-se, nos casos em que couber, as disposições previstas nesta norma no que se refere a sua simplificação.
- 5 As receitas, despesas e custos devem ser escriturados contabilmente com base na sua competência.
- 6 Nos casos em que houver opção pelo pagamento de tributos e contribuições com base na receita recebida, a microempresa e empresa de pequeno porte devem efetuar ajustes a partir dos valores contabilizados, com vistas ao cálculo dos valores a serem recolhidos.

Demonstrações Contábeis

- 7 A microempresa e a empresa de pequeno porte devem elaborar, ao final de cada exercício social, o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado, em conformidade com o estabelecido na NBC T 3.1, NBC T 3.2 e NBC T 3.3.



- 8 É facultada a elaboração da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e das Notas Explicativas, estabelecidas na NBC T 3.4, NBCT 3.5, NBCT 3.6 e NBC T 6.2.
- 9 O Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado devem ser transcritos no Livro Diário, assinados por profissional de contabilidade legalmente habilitado e pelo empresário, conforme dispõe a NBC T 2, item 2.1.4.

Plano de Contas Simplificado

- 10 O Plano de Contas, mesmo que simplificado, deve ser elaborado levando em consideração as especificidades, porte e natureza das atividades e operações a serem desenvolvidas pela microempresa e empresa de pequeno porte, bem como em conformidade com as suas necessidades de controle de informações no que se refere aos aspectos fiscais e gerenciais.
- 11 O Plano de Contas Simplificado deve conter, no mínimo, 04 (quatro) níveis, conforme segue:
 - (a) Nível 1: Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido, Receitas, Custos e Despesas.
 - (b) Nível 2: Ativo: Circulante, Realizável a Longo Prazo e Permanente. Passivo e Patrimônio Líquido: Circulante, Passivo Exigível a Longo Prazo e Patrimônio Líquido.
Receitas: Receita Bruta, Deduções da Receita Bruta, Outras Receitas Operacionais e Receitas Não Operacionais.
Custos e Despesas Operacionais e Não Operacionais.
 - (c) Nível 3: Contas que evidenciem os grupos a que se referem, como por exemplo:
Nível 1 – Ativo
Nível 2 – Ativo Circulante
Nível 3 – Bancos Conta Movimento
 - (d) Nível 4: Sub-contas que evidenciem o tipo de registro contabilizado, como por exemplo:
Nível 1 – Ativo
Nível 2 – Ativo Circulante
Nível 3 – Bancos Conta Movimento
Nível 4 – Banco A
- 12 O Plano de Contas Simplificado deve contemplar, pelo menos, a segregação dos seguintes valores:
 - (a) Receita de Vendas de Produtos, Mercadorias e Serviços;
 - (b) Devoluções de Produtos, Mercadorias e Serviços Cancelados;
 - (c) Custo dos Produtos Vendidos;
 - (d) Custo das Mercadorias Vendidas;

- (e) Custo dos Serviços Prestados;
 - (f) Despesas Operacionais, relativas aos demais gastos necessários à manutenção das atividades econômicas, não incluídas nos custos;
 - (g) Outras Receitas Operacionais;
 - (h) Receitas Não Operacionais; e
 - (i) Despesas Não Operacionais.
- 13 O Plano de Contas Simplificado deve conter, no mínimo, o elenco de contas descrito no Anexo I, além de sua função e funcionamento.



ANEXO I

Plano de Contas Simplificado Elenco de Contas

Códigos	Nome das contas
1	ATIVO
1.1	ATIVO CIRCULANTE
1.1.1	Caixa
1.1.1.01	Caixa Geral
1.1.2	Bancos C/Movimento
1.1.2.01	Banco A
1.1.3	Contas a Receber
1.1.3.01	Clientes
1.1.3.02	Outras Contas a Receber
1.1.3.09	(-) Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa
1.1.4	Estoque
1.1.4.01	Mercadorias
1.1.4.02	Produtos Acabados
1.1.4.03	Insumos
1.1.4.04	Outros
1.2	REALIZÁVEL A LONGO PRAZO
1.2.1	Contas a Receber
1.2.1.01	Clientes
1.2.1.02	Outras Contas
1.3	PERMANENTE
1.3.1	INVESTIMENTOS
1.3.1.01	Participação em Cooperativas
1.3.2	IMOBILIZADO
1.3.2.01	Terrenos
1.3.2.02	Construções e Benfeitorias
1.3.2.03	Máquinas e Ferramentas
1.3.2.04	Veículos

1.3.2.05	Móveis
1.3.2.10	(-) Depreciação Acumulada
1.3.2.11	(-) Amortização Acumulada
2	PASSIVO
2.1	CIRCULANTE
2.1.1	Impostos e Contribuições a Recolher
2.1.1.01	SIMPLES NACIONAL
2.1.1.02	INSS
2.1.1.03	FGTS
2.1.2	Contas a Pagar
2.1.2.01	Fornecedores
2.1.2.02	Outras Contas
2.1.3	Empréstimos Bancários
2.1.3.01	Banco A – Operação X
2.2	EXIGÍVEL A LONGO PRAZO
2.2.1	Empréstimos Bancários
2.2.1.01	Banco A – Operação X
2.3	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
2.3.1	Capital Social
2.3.1.01	Capital Social Subscrito
2.3.1.02	Capital Social a Realizar
2.3.2	Reservas
2.3.2.01	Reservas de Capital
2.3.3	Lucros/Prejuízos Acumulados
2.3.3.01	Lucros/Prejuízos Acumulados de Exercícios Anteriores
2.3.3.02	Lucros/Prejuízos do Exercício Atual
3	CUSTOS E DESPESAS
3.1	Custos dos Produtos Vendidos
3.1.1	Custos dos Materiais
3.1.1.01	Custos dos Materiais Aplicados
3.1.2	Custos da Mão-de-Obra
3.1.2.01	Salários



3.1.2.02	Encargos Sociais
3.2	Custo das Mercadorias Vendidas
3.2.1	Custo das Mercadorias
3.2.1.01	Custo das Mercadorias Vendidas
3.3	Custo dos Serviços Prestados
3.3.1	Custo dos Serviços
3.3.1.01	Materiais Aplicados
3.3.1.02	Mão-de-Obra
3.3.1.03	Encargos Sociais
3.4	Despesas Operacionais
3.4.1	Despesas Gerais
3.4.1.01	Mão-de-Obra
3.4.1.02	Encargos Sociais
3.4.1.03	Aluguéis
3.5	Despesas Não Operacionais
3.5.1	Despesas Gerais
3.5.1.01	Custos Alienação Imobilizado
4	RECEITAS
4.1	Receita Líquida
4.1.1	Receita Bruta de Vendas
4.1.1.01	De Mercadorias
4.1.1.02	De Produtos
4.1.1.03	De Serviços Prestados
4.1.2	Deduções da Receita Bruta
4.1.2.01	Devoluções
4.1.2.02	Serviços Cancelados
4.2	Outras Receitas Operacionais
4.2.1	Diversos
4.3	Receitas Não Operacionais
4.3.1	Diversos
4.3.1.01	Receita de Alienação Imobilizado

Conselho Federal de Contabilidade

Biênio 2008/2009

DIRETORIA

Contadora Maria Clara Cavalcante Bugarim
Presidente

Contador Juarez Domingues Carneiro
Vice-presidente de Desenvolvimento Operacional

Contador Enory Luiz Spinelli
Vice-presidente de Fiscalização, Ética e Disciplina

Contadora Silvia Mara Leite Cavalcante
Vice-presidente de Administração

Contadora Luci Melita Vaz
Vice-presidente de Registro

Técnico em Contabilidade José Odilon Faustino
Coordenador-Adjunto da Câmara de Fiscalização, Ética e Disciplina

Contador Nelson Mitimasa Jinzenji
Vice-presidente Técnico

Contador Sebastião Célio Costa Castro
Coordenador-Adjunto da Câmara de Registro

Contador Adeildo Osorio de Oliveira
Vice-presidente de Controle Interno

Contador José Martonio Alves Coelho
Vice-presidente de Desenvolvimento Profissional

Técnico em Contabilidade Bernardo Rodrigues de Souza
Representante dos téc. em Contabilidade no Conselho Diretor

CÂMARA DE REGISTRO

Contadora Luci Melita Vaz
Coordenadora da Câmara

Contador Sebastião Célio Costa Castro
Coordenador-Adjunto da Câmara

Conselheiros Efetivos

Luiz Henrique de Souza
Bernardo Rodrigues de Sousa
Grimaldi Gonçalves Dantas

Conselheiros Suplentes

Orismar Parreira Costa
Delmiro da Silva Moreira
Elizabeth Coimbra Lisboa Gonçalves
Aluisio Pires de Oliveira
Gilsandro Costa de Macedo

CÂMARA DE FISCALIZAÇÃO, ÉTICA E DISCIPLINA

Contador Enory Luiz Spinelli
Coordenador da Câmara

Téc. em Contabilidade José Odilon Faustino
Coordenador-Adjunto da Câmara

Conselheiros Efetivos

José Wagner Rabelo Mesquita
Pedro Miranda
José Augusto Costa Sobrinho
João de Oliveira e Silva
Lucilene Florêncio Viana
Bernardo Rodrigues de Sousa
José Cléber da Silva Fontineles
Luiz Henrique de Souza
Paulo Luiz Pacheco
Nelson Zafra

Conselheiros Suplentes

José Correa de Menezes
Aluísio Pires de Oliveira
Antonio Carlos Dóro
Paulo Viana Nunes
Ronaldo Marcelo Hella
Cláudio Morais Machado
Roberto Carlos Fernandes Dias
Mario César de Magalhães Mateus
José Amarísio Freitas de Souza
Eulália das Neves Ferreira
João Valdir Stelzer
Carlos Henrique Menezes Lima



CÂMARA DE CONTROLE INTERNO

Contador Adeildo Osorio de Oliveira

Coordenador da Câmara

Conselheiros Efetivos

Lucilene Florêncio Viana

Jucileide Ferreira Leitão

José Lopes Castelo Branco

Conselheiros Suplentes

Wellington do Carmo Cruz

José Correa de Menezes *

Paulo Viana Nunes *

Mario Rodrigues de Azevedo

CÂMARA TÉCNICA

Contador Nelson Mitimasa Jinzenji

Coordenador da Câmara

Conselheiros Efetivos

Francisco José dos Santos Alves

José Martonio Alves Coelho

Luiz Carlos Vaini

Conselheiros Suplentes

Amandio Ferreira dos Santos

Paulo César de Castro

Verônica Cunha de Souto Maior

Luiz Antonio Balamint

CÂMARA DE ASSUNTOS GERAIS

Contadora Sílvia Mara Leite Cavalcante

Coordenadora da Câmara

Conselheiros Efetivos

Francisco Fernandes de Oliveira

Miguel Angelo Martins Lara

Conselheiros Suplentes

Marly das Graças Amorim Tocantins

Vivaldo Barbosa de Araújo Filho

Pedro Alves

CÂMARA DE DESENVOLVIMENTO PROFISSIONAL

Contador José Martonio Alves Coelho

Coordenador da Câmara

Conselheiros Efetivos

Nelson Zafra

João de Oliveira e Silva

Conselheiros Suplentes

Eulália das Neves Ferreira

Antonio Carlos Dóro

Roberto Carlos Fernandes Dias

CÂMARA DE DESENVOLVIMENTO OPERACIONAL

Contador Juarez Domingues Carneiro

Coordenador da Câmara

Conselheiros Efetivos

Sebastião Célio Costa Castro

José Wagner Rabelo Mesquita

Pedro Miranda

Conselheiros Suplentes

Décio Sarda

Amandio Ferreira dos Santos

Rivoldo Costa Sarmento

Ronaldo Marcelo Hella

Conselhos Regionais de Contabilidade

CRC - Alagoas

Pres. Jeovanes de Oliveira Silva
Rua Tereza de Azevedo, 1.526 - Farol
CEP 57052-600 - Maceió - AL
Telefone: (82) 3338-9444 - Fax: (82) 3338-9444
E-mail: crcal@rcal.org.br

CRC - Amapá

Pres. Marilene Cardoso do Nascimento
Av. Amilton Silva, 1.180 - Central
CEP 68906-440 - Macapá - AP
Caixa Postal 199
Telefone: (96) 3223-9503 / 3223-2697
Fax: (96) 3223-9504
E-mail: crcap@uol.com.br

CRC - Acre

Pres. Francisco Brito do Nascimento
Estrada Dias Martins S/N Res Mariana
CEP 69912-470 - Rio Branco - AC
Telefone: (68) 3227-8038 - Fax: (68) 3227-8038
E-mail: crcac@brturbo.com.br

CRC - Amazonas

Pres. Julio Ramon Marchiore Teixeira
Rua Lobo D' Almada, 380 - Centro
CEP 69010-030 - Manaus - AM
Telefone: (92) 3633-2566 - Fax: (92) 3633-2566/4573
E-mail: crcam@crcam.org.br

CRC - Bahia

Pres. Maria Constança Carneiro Galvão
Rua do Salete, 320 - Barris
CEP 40070-200 - Salvador - BA
Telefone: (71) 2109-4000/3328-2515
Fax: (71) 2109-4009
E-mail: diretoria@crcba.org.br/crc@svn.com.br

CRC - Ceará

Pres. Osório Cavalcante Araújo
Av. da Universidade, 3.057 - Benfica
CEP 60020-181 - Fortaleza - CE
Telefone: (85) 3455-2900
Fax: (85) 3455-2911
E-mail: conselho@crc-ce.org.br/crc-ce@secretel.com.br

CRC - Distrito Federal

Pres. Gerardo Antônio Monteiro De Paiva Gama
SCRS 503 Bl. B lj.31-33
CEP 70331-520 - Brasília - DF
Telefone: (61) 3321-1757/3321-7105
Fax: (61) 3321-1747
E-mail: crcdf@crcdf.org.br/crcdf@bnet.org.br

CRC - Espírito Santo

Pres. Paulo Vieira Pinto
Rua Alberto de Oliveira Santos, 42 - 20º andar
Ed. Ames - Centro
CEP 29010-901 - Vitória - ES
Telefone: (27) 3232-1600 - Fax: (61) 3232-1621
E-mail: crces@crc-es.gov.br/crces.vix@zaz.com.br

CRC - Goiás

Pres. Edson Cândido Pinto
R. 107 nº 151 Qd. F Lt. 21 E - Setor Sul
CEP 74085-060 - Goiânia - GO
Tel: (62) 3240-2211 - Fax: (62) 3240-2270
E-mail: secretaria@crcgo.org.br

CRC - Maranhão

Pres. Celso Antônio Lago Beckman
Praça Gomes de Souza nº 536 - Centro
CEP 65010-250 - São Luis - MA
Telefone: (98) 3214-5300 - Fax: (98) 3214-5314
E-mail: crcma@crcma.org.br

CRC - Mato Grosso

Pres. Jorge Assef Filho
Rua 05 Quadra 13 lote 02 - Centro Político ADM
CEP: 78050-970 - Cuiabá - MT
Telefone: (65) 3648-2800 - Fax: (65) 3648-2828
E-mail: crcmt@crcmt.org.br

CRC - Mato Grosso do Sul

Pres. Alcyr Moreira Fernandes
Rua Euclides da Cunha, 994 - Jardim dos Estados
CEP 79020-230 - Campo Grande - MS
Telefone: (67) 3326-0750
Fax: (67) 3326-0750
E-mail: crcms@crcms.org.br

CRC - Minas Gerais

Pres. Paulo Cezar Consentino dos Santos
Rua Cláudio Manoel, 639 - Funcionários
Belo Horizonte - MG
Caixa Postal 150 - CEP 30140-100
Telefone: (31) 3269-8400 - Fax: (31) 3269-8405
E-mail: diretoria@crcmg.org.br

CRC - Pará

Pres. Regina Célia Nascimento Vilanova
Rua Avertano Rocha, 392 Entre São Pedro e
Pe. Eutíque
CEP 66023-120 - Belém - PA
Telefone: (91) 3202-4150/3202-4151
E-mail: presidencia@cr CPA.org.br



CRC - Paraíba

Pres. Edson Franco de Moraes
Rua Rodrigues de Aquino, 208 - Centro
CEP 58013-030 - João Pessoa - PB
Telefone: (83) 3222-1313/1315
Fax: (83) 3221-3714
E-mail: crcpb@crcpb.org.br

CRC - Paraná

Pres. Paulo Cesar Caetano de Souza
Rua XV de Novembro, 2987 - Alto da XV
CEP - 80050-000 - Curitiba/PR
Telefone: (41) 3232-7911/3360-4700
Email: crcpr@crcpr.org.br

CRC - Pernambuco

Pres. Osni Garcia de Lima
Rua do Sossego, 693 - Santo Amaro
CEP 50100-150 - Recife - PE
Telefone: (81) 2122-6011 - Fax: (81) 2122-6011
Email: crcpe@crcpe.org.br

CRC - Piauí

Pres. Antônio Gomes das Neves
Rua Pedro Freitas, 1000 - Vermelha
CEP 64018-000 - Teresina - PI
Telefone: (86) 3221-7531 - Fax: (86) 3221-7161
Email: crcpi@crcpi.com.br

CRC - Rio Grande do Norte

Pres. Maria do Rosário de Oliveira
Av. Bernardo Vieira, 4545 - Morro Branco
CEP 59015-450 - Natal - RN
Telefone: (84) 3201-1936/3211-2558
Fax: (84) 3201-1936/3211-8512
Email: crcrn@crcrn.org.br

CRC - Rio Grande do Sul

Pres. Rogério Costa Rokembach
Rua Baronesa do Gravataí, 471 - Cidade Baixa
CEP 90160-070 - Porto Alegre - RS
Telefone: (51) 3228-7999 - Fax: (51) 3228-7999
Email: crcrs@crcrs.org.br

CRC - Rio de Janeiro

Pres. Antonio Miguel Fernandes
Rua 1º de março, 33 - Centro
CEP 20010-000 - Rio de Janeiro - RJ
Telefone: (21) 2216-9595 - Fax: (21) 2216-9570
E-mail: crcrj@crcrj.org.br

CRC - Rondônia

Pres. José Domingos Filho
Avenida Presidente Dutra 2374 - Centro
CEP 78916-100 - Porto Velho - RO
Telefone: (69) 3211-7900 - Fax: (69) 3211-7901
E-mail: crcro@crcro.org.br

CRC - Roraima

Pres. José Alves Pereira
Rua Major Manoel Correia, 372 - São Francisco
CEP 69305-100 - Boa Vista - RR
Telefone: (95) 3624-4880/4505 - Fax: (95) 3623-1457
E-mail: diretoria@crcrr.org.br

CRC - Santa Catarina

Pres. Sergio Faraco
Rua Osvaldo Rodrigues Cabral, 1.900
Centro - Florianópolis - SC
Caixa Postal 76 - CEP 88015-710
Telefone: (48) 3027-7000 - Fax: (48) 3027-7048
E-mail: crcsc@crcsc.org.br

CRC - São Paulo

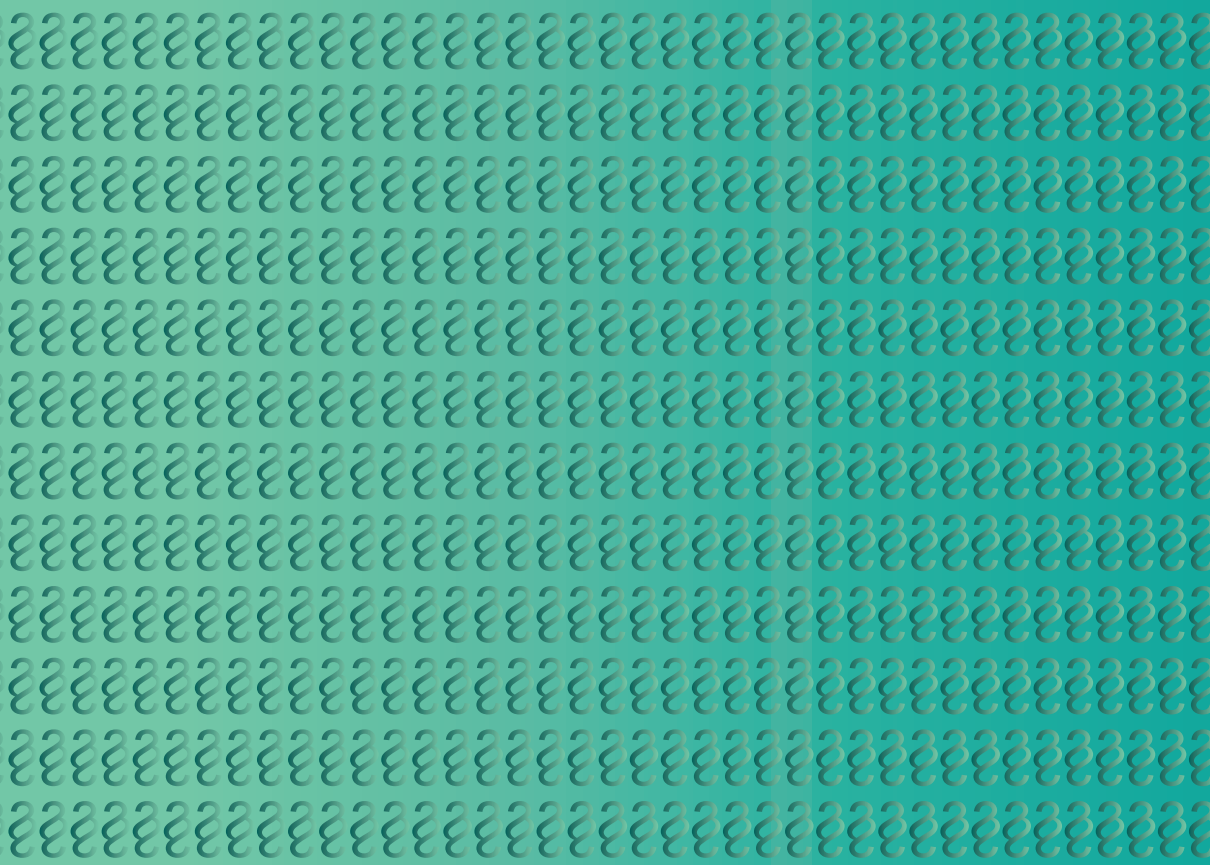
Pres. Sergio Prado de Mello
Rua Rosa e Silva, 60 - Higienópolis
CEP: 01230-909 - São Paulo - SP
Telefone: (11) 3824-5400 - Fax: (11) 3662-0035
E-mail: crcsp@crcsp.org.br

CRC - Sergipe

Pres. Romualdo Batista de Melo
Av. Mário Jorge Menezes Vieira, 3.140 - Coroa do Meio
CEP: 49035-660 - Aracaju - SE
Telefone: (79) 3255.2187
Email: crcse@crcse.org.br

CRC - Tocantins

Pres. Flávio Azevedo Pinto
Qd.103 Sul, R S07 nº 9 B - Centro - Palmas - TO
Cx Postal 1003 - CEP 77015-030
Telefone: (63) 3215-1412 - Fax: (63) 3215-1412
Email: crccto@crccto.org.br



www.cfc.org.br



**Conselho Federal
de Contabilidade**