



Gestão Contábil: Aspectos Introdutórios

Eduardo Felicíssimo Lyrio
Sidmar Almeida
Guilherme Teixeira Portugal

Coleção: Planejamento e Finanças

EDUARDO FELICÍSSIMO LYRIO
SIDMAR ALMEIDA
GUILHERME TEIXEIRA PORTUGAL

GESTÃO CONTÁBIL: Aspectos Introdutórios

1ª edição

Rio de Janeiro
Rede Sirius
2015

CIP – Brasil. Catalogação na fonte.
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/B

L992 Lyrio, Eduardo Felicíssimo.

Gestão contábil: aspectos introdutórios [recurso eletrônico] / Eduardo Felicíssimo Lyrio, Sidmar Almeida e Guilherme Teixeira Portugal. Rio de Janeiro: NPG/UERJ, 2015.

68 p. – (Planejamento e Finanças).

Inclui anexo e bibliografia.

Modo de acesso: World Wide Web:

<http://www.rsirius.uerj.br/pdfs/gestao_contabil.pdf>.

ISBN: 978-85-88769-87-8

1. Contabilidade. 2. Administração financeira. I. Almeida, Sidmar. II. Portugal, Guilherme Teixeira. III. Título. IV. Série.

APRESENTAÇÃO

Com as recentes alterações oriundas das Leis Nº 11.638/07, 11.941/09 e 12.973/14, muitos conceitos e padrões contábeis sofreram alterações.

Assim, atualmente, quando se discorre sobre finanças e, em específico, em Contabilidade, um horizonte turvo se apresenta para os “não familiarizados” com os jargões e termos do idioma “financês”.

Idealizada ao longo das aulas no curso de especialização em Planejamento e Finanças da FAF/UERJ, e utilizando de uma linguagem simples, a presente obra tem como objetivo contribuir para o entendimento e enraizar conceitos introdutórios sobre finanças, de uma forma geral, e da contabilidade, de uma forma mais enfática. Para isso são apresentados os fatos históricos que contribuíram para o desenvolvimento da Contabilidade, os conceitos e termologias básicas, bem como, exemplos dos principais procedimentos e demonstrações contábeis elaborados no Brasil.

Esperamos que essa obra possa servir como introdução à Contabilidade e que possibilite aos leitores um rápido e fácil entendimento sobre o tema, difundindo o conhecimento e indo de acordo com o objetivo da Contabilidade, que é de informar.

Boa leitura e bons estudos!!!

Os Autores.

SUMÁRIO

Título da Seção	Página
1 INTRODUÇÃO À CONTABILIDADE	3
1.1 O que é Contabilidade?	4
1.2 Elementos Patrimoniais	5
1.2.1 <u>Bens</u>	6
1.2.2 <u>Direitos</u>	7
1.2.3 <u>Obrigações</u>	7
1.2.4 <u>Exemplo de Elementos Patrimoniais</u>	7
1.3 Regulamentação	9
2 PATRIMÔNIO E DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	12
2.1 Balanço Patrimonial	14
2.1.1 <u>Ativo</u>	14
2.1.2 <u>Passivo</u>	15
2.1.3 <u>Patrimônio Líquido</u>	16
2.1.4 <u>Resultado ou Performance</u>	18
2.1.5 <u>Contas</u>	20
2.1.6 <u>Plano de Contas</u>	22
2.2 Escrituração	25
2.2.1 <u>Lançamentos Contábeis</u>	25
2.2.2 <u>Livro Diário</u>	29
2.2.3 <u>Razão</u>	30
2.2.4 <u>Balancete de Verificação</u>	30
2.2.5 <u>Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)</u>	31
2.3 Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)	33
2.3.1 <u>Despesas Especiais</u>	35
2.4 Demais Demonstrações	36
2.5 Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)	37
3 EXEMPLOS DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	40
3.1 Balanço Patrimonial	41
3.2 Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)	42
3.3 Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)	43
4 PARECER DA AUDITORIA	45
GLOSSÁRIO	46
REFERÊNCIAS	65
Anexo A – CPC – PRONUNCIAMENTO CONCEITUAL BÁSICO (R1)	67

1 INTRODUÇÃO À CONTABILIDADE

A Contabilidade tem sua origem tão remota quanto à civilização humana, pois se trata de uma ciência social. Muitos fatos contribuíram para o desenvolvimento da Contabilidade até os dias de hoje, conforme Miranda (2002):

- ✓ Contabilidade no Mundo Antigo: 8000 a.C. até 1202 d.C. (empirismo, conhecimento superficial): experiências e práticas vividas pelas civilizações do mundo antigo, destacando-se os estudos sumérios, babilônios, egípcios, chineses e romanos.
- ✓ Contabilidade no Mundo Medieval: 1202 d.C. a 1494 d.C., este ciclo inicia-se com a obra "*Liber Abaci*", de Leonardo Fibonacci: período de sistematização dos registros.
- ✓ Contabilidade no Mundo Moderno: de 1494 d.C. a 1840 d.C., com a publicação da obra "*Tratatus Particularis de Computis et Scripturis*" (Tratado Particular de Conta e Escrituração), do frei e matemático Luca Pacioli, em Veneza, onde este fez o estudo sobre o método das "Partidas Dobradas", tornando-se um marco na evolução contábil. A obra "*La Contabilità Applicata alle Amministrazioni Private e Pubbliche*", de autoria de Francesco Villa, em 1840 encerra esse ciclo.
- ✓ Contabilidade no Mundo Científico: a partir de 1840, após a obra de Francesco Villa, a contabilidade passou para o período científico, quando esta deixa de ser mera "arte" para tornar-se "ciência". A partir daí surgiram várias doutrinas contábeis, como: Contista, Controlista, Personalista, Aziendalista e Patrimonialista.

A partir de 1920 há o predomínio dos Estados Unidos da América no estudo da Contabilidade.

1.1 O que é Contabilidade?

A Contabilidade pode ser entendida como a Ciência Social que tem por objetivo medir, para poder **informar**, os aspectos quantitativos e qualitativos do patrimônio de quaisquer entidades.

Constitui um instrumento para gestão e controle das entidades, além de representar um sustentáculo da democracia econômica, já que, por seu intermédio, a sociedade é informada sobre o resultado da aplicação dos recursos conferidos às entidades. A Contabilidade é o processo cujas metas são registrar, resumir, classificar e comunicar as informações financeiras (SZUSTER *et al.*, 2013).

Assim, o objeto da Contabilidade é o Patrimônio, que pode ser entendido como o conjunto formado pelos Bens, pelos Direitos e pelas Obrigações pertencentes, **ou que haja controle**, a uma pessoa física ou jurídica, independente se com fins lucrativos ou não, e que seja passível de avaliação em moeda.

Pode-se considerar que a Contabilidade possui duas funções básicas: administrativa e econômica. O **objetivo** final da Contabilidade é fornecer informações de natureza econômica, financeira e patrimonial para o controle das operações e para o planejamento.

Já um **usuário** da Contabilidade pode ser representado por toda pessoa física ou jurídica que tenha algum interesse em saber da situação patrimonial e do desenvolvimento e progresso de determinada empresa, e estes podem ser classificados em dois grupos distintos, usuários Internos e usuários externos.

Como exemplo de usuários internos tem-se:

- ✓ Administradores da empresa: visam tomar decisões vitais para o desenvolvimento do empreendimento;
- ✓ Proprietários: utilizam as informações para verificar a rentabilidade do empreendimento;

- ✓ Funcionários: consultam as informações com o intuito de se verificar as condições financeiras para honrar as suas obrigações (pagamento de seus salários).

Como exemplo de usuários externos tem-se:

- ✓ Fornecedores: visam saber a situação financeira da empresa e do conseqüente risco de se vender a prazo para esta;
- ✓ Bancos: efetuam análises econômico-financeiras para aprovar empréstimos, créditos e apoiar na abertura de capital, por exemplo;
- ✓ Governo: utiliza tanto para a arrecadação de impostos como obter dados estatísticos, no sentido de melhor redimensionar a economia.

Cada usuário possui interesse específico e particular em uma empresa, e citando os mais comuns, os fornecedores estão interessados pela capacidade de pagamento de seus clientes, ou seja, sua liquidez, por outro lado os clientes se preocupam em saber se os fornecedores terão capacidade para atendê-los conforme suas exigências, tanto no produto como nos prazos de pagamentos.

Os concorrentes fornecem padrões para a empresa se auto avaliar; as Instituições financeiras analisam a rentabilidade em relação aos prazos, às condições de pagamento e à liquidez da empresa; já os dirigentes interessam-se pelas análises como ferramentas na tomada de decisão; e o governo utiliza-se da análise de balanços para obter informações de cunho financeiro e evolutivo das empresas.

1.2 Elementos Patrimoniais

Os elementos patrimoniais, em sua essência, podem ser divididos em três: Bens, Direitos e Obrigações. Há que se destacar a relevância do controle por parte da entidade em relação aos elementos patrimoniais.

A estrutura básica do patrimônio de uma entidade pode ser assim definida:

Quadro 1: Estrutura Patrimônio

PATRIMÔNIO	
Aplicações	Origens
BENS e DIREITOS	OBRIGAÇÕES

Fonte: Os Autores (2015)

O conjunto de Bens e Direitos **menos** as obrigações, constituem o patrimônio de uma Entidade. Assim, o Patrimônio de uma Entidade = Bens + Direitos – Obrigações. Outro detalhe importante a ser percebido, refere-se às origens e aplicações. As obrigações constituem uma **origem de recurso**, e os Bens ou Direitos são as **aplicações desses recursos**.

1.2.1 Bens

São os itens que a empresa possui para satisfazer suas necessidades de troca, consumo ou aplicação, que sejam suscetíveis de avaliação econômica. Os Bens de uma entidade podem ser classificados como Tangíveis ou Intangíveis.

- ✓ **TANGÍVEIS:** São bens materiais, concretos, ou seja, são corpóreos, possuem forma física.
- ✓ **INTANGÍVEL:** São bens imateriais, abstratos, ou seja, que **não** tem forma física.

Os Bens Tangíveis podem ainda ser divididos dois grupos, bens móveis e bens imóveis.

- ✓ Bens Móveis: podem ser "movidos", ou seja, podem ser realocados de um lugar a outro (Ex.: veículos, máquinas, dinheiro, etc.);
- ✓ Bens Imóveis: não podem ser deslocados de seu lugar, são fixos (Ex.: imóveis, terrenos, etc.).

1.2.2 Direitos

São os atos da pessoa ou empresa ceder algum bem ou serviço em troca do pagamento não imediato, originando um direito correspondente. Portanto representa os bens da empresa que estão em mãos de terceiros, como os créditos a receber de terceiros. Os “Direitos de uso ou exploração” também compõem esse item (EX.: Contas a receber, Conta corrente bancária).

1.2.3 Obrigações

As obrigações constituem-se em ato da pessoa ou empresa dispor de algum bem ou serviço e que em troca destes originam um compromisso futuro de pagamento, representado por um documento, como as duplicatas a pagar (Ex.: Fornecedores a pagar, Salários a pagar, Impostos a recolher).

1.2.4 Exemplo de Elementos Patrimoniais

Nas seções anteriores foram apresentados os componentes do patrimônio de uma entidade, ou seja, os elementos patrimoniais. Esses elementos serão exemplificados na figura a seguir:

Quadro 2: Aplicações e Origens

PATRIMÔNIO	
Aplicações	Origens
Caixa	Fornecedores
Estoques	Empréstimos
Equipamentos	Salários a Pagar
Edificações	Duplicatas a Pagar
Máquinas	Tributos a Recolher
Duplicatas a Receber	Dividendos a distribuir
Conta Corrente	Adiantamentos de Clientes
Marca	Capital Social
Patente	Ações em Tesouraria

Fonte: Os Autores (2015)

Na Contabilidade há a importância da separação entre os Atos e os Fatos, pois só há o registro, na Contabilidade de uma empresa dos Fatos

Administrativos (ou Contábeis), ou seja, só há o registro de eventos ou acontecimentos que afetam o patrimônio da entidade.

- ✓ Atos: os atos administrativos (ou contábeis) não afetam ou modificam o patrimônio da empresa.
- ✓ Fatos: os fatos administrativos (ou contábeis) são eventos que provocam alterações no patrimônio da empresa e devem ser registrados pela Contabilidade, classificados em:
- ✓ **Fatos Permutativos**: apenas trocam de contas patrimoniais sem que ocorra aumento ou diminuição do Patrimônio Líquido.

Exemplo: Compra de mercadorias a vista no valor de \$ 4.000,00

Entram mercadorias no estoque =====> Aumenta o Ativo (+A)

Sai dinheiro do caixa =====> Diminui o Ativo (-A)

- ✓ **Fatos Modificativos**: alteram o PL em importância igual à que alterou o Ativo ou Passivo, e são classificados como:
 - **Aumentativos ou Positivos**: quando provocam o aumento do PL.

Exemplo: Recebimento de receita (vendas) no valor de \$ 40.000,00.

Entra dinheiro no caixa =====> Aumenta o Ativo ==> + A

Há uma receita =====> Aumenta o Lucro =====> Aumenta o Patrimônio Líquido =====> + PL

- **Fatos Diminutivos ou Negativos**: quando provocam a diminuição do PL.

Exemplo: Pagamento de despesas no valor de \$ 2.000,00.

Sai dinheiro do caixa =====> Diminui o Ativo =====> -A

Há uma despesa (Resultado) ==> Diminui o lucro, logo, Diminui o Patrimônio Líquido =====> -PL.

- ✓ **Fatos Mistos:** Trocam de contas patrimoniais e ao mesmo tempo provocam alteração no PL para mais ou para menos.

Exemplo: Pagamento de duplicata no valor de \$ 500,00, com incidência de juros de 10%.

Sai obrigação (Duplicatas a Pagar) ==> Diminui o Passivo ==> -P

Sai dinheiro (Caixa) ==> Diminui o Ativo ==> -A

Há uma despesa (Juros Passivos) ==> Diminui o PL ==> -PL

Saem do Passivo \$ 500,00 em duplicatas a pagar

Saem do Ativo \$ 550,00 em dinheiro

Redução do Ativo é \$ 50,00 superior à do Passivo

Redução do Patrimônio Líquido neste valor.

1.3 Regulamentação:

Segundo Almeida *et al* (2013) Como decorrência da globalização e integração econômica, a busca por uma maior transparência e comparabilidade das informações financeiras é essencial. Neste contexto, em 28 de dezembro de 2007, foi promulgada no Brasil, a Lei nº 11.638. Essa nova legislação teve o objetivo de atualizar a legislação societária brasileira para possibilitar o processo de convergência das práticas contábeis adotadas no Brasil com aquelas constantes nas Normas Internacionais de Contabilidade – *International Financial Reporting Standards* (IFRS) –, emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB).

Nesse Contexto, os principais órgãos e entidades que emitem normas, procedimentos contábeis, ou apoiam no entendimento da prática contábil são:

- Comissão de Valores Mobiliários (CVM), possuindo o objetivo de Fiscalizar, Normatizar, Disciplinar e Desenvolver o mercado de valores mobiliários no Brasil.

- Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), criado, majoritariamente, em função das necessidades de Convergência às normas Internacionais de Contabilidade, tendo diversos objetivos, tais como, a Redução de custos e Riscos nas análises e decisões, além da redução no custos de capital.

O CPC emite pronunciamentos técnicos, orientações técnicas e interpretações técnicas.

O CPC foi idealizado a partir da união de esforços e comunhão de objetivos das seguintes entidades.

- ABRASCA (Associação Brasileira das Companhias Abertas): tendo como objetivo a defesa das posições da companhia aberta, como a face moderna da economia brasileira, junto aos centros de decisão e à opinião pública.
- APIMEC NACIONAL (Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais): tendo como objetivo a representação política institucional frente ao governo e entidades representativas congêneres do mercado e o desenvolvimento de estudos e pesquisas visando o desenvolvimento do mercado de capitais e a capacitação dos profissionais.
- BOVESPA: A BM&FBOVESPA é uma companhia que administra mercados organizados de títulos, valores mobiliários e contratos derivativos.
- CFC (Conselho Federal de Contabilidade): tendo como objetivo orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil, por intermédio dos Conselhos Regionais de Contabilidade, cada um em sua base jurisdicional, nos Estados e no Distrito Federal;

- FIPECAFI: tendo como objetivo promover a pesquisa, a produção e a divulgação do conhecimento em Contabilidade, Atuária e Finanças, além de disseminar o conhecimento na forma de cursos, publicações, seminários, palestras e consultorias.
- IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil): Órgão representativo dos interesses políticos, profissionais e educacionais dos auditores independentes, além de agente participante da regulação da atividade de contabilidade e auditoria independente em convergência com as demais entidades reguladoras;

Tendo ainda os seguintes membros convidados: Banco Central do Brasil, Comissão de Valores Mobiliários e Susep.

As principais funções do CPC são:

- ✓ Centralização na emissão de normas dessa natureza
- ✓ Representação e processo democrático na produção das informações

Resumo

Nessa seção foram apresentados os contextos históricos que contribuíram para o desenvolvimento da Contabilidade, bem como de seu Objetivo e Objeto de estudo. Foram destacados o Patrimônio e seus elementos constituintes, que basicamente se dividem em três grupos: bens, Direitos e Obrigações, além do processo de Regulamentação. Na próxima seção serão apresentados os elementos constituintes da ciência contábil.

2 PATRIMÔNIO E DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Foi visto que o patrimônio é composto por Bens e direitos, que representam as aplicações dos recursos, e pelas obrigações, que representam as origens de recurso em uma entidade.

No estudo da Contabilidade há a segregação dos elementos patrimoniais por grupo, para que possam ser representados graficamente, através das demonstrações financeiras.

Os grupos patrimoniais são divididos em dois: Ativo (A) e Passivo (P). O Patrimônio Líquido (PL) é um subgrupo importante dentro do Passivo. Esses são os grupos que comporão graficamente da demonstração contábil "**Balanco Patrimonial**".

De acordo com o CPC26(R1), as demonstrações contábeis são uma representação estruturada da posição patrimonial e financeira e do desempenho da entidade. O objetivo das demonstrações contábeis é o de proporcionar informação acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade que seja útil a um grande número de usuários em suas avaliações e tomada de decisões econômicas.

As demonstrações contábeis também objetivam apresentar os resultados da atuação da administração, em face de seus deveres e responsabilidades na gestão diligente dos recursos que lhe foram confiados. Para satisfazer a esse objetivo, as demonstrações contábeis proporcionam informação da entidade acerca do seguinte:

- (a) ativos;
- (b) passivos;
- (c) patrimônio líquido;
- (d) receitas e despesas, incluindo ganhos e perdas;
- (e) alterações no capital próprio mediante integralizações dos proprietários e distribuições a eles; e
- (f) fluxos de caixa.

Essas informações, juntamente com outras informações constantes das notas explicativas, ajudam os usuários das demonstrações contábeis a prever os futuros fluxos de caixa da entidade e, em particular, a época e o grau de certeza de sua geração.

Assim, de acordo com o CPC26(R1), o conjunto completo de demonstrações contábeis inclui:

- (a) balanço patrimonial ao final do período;
- (b1) demonstração do resultado do período;
- (b2) demonstração do resultado abrangente do período;
- (c) demonstração das mutações do patrimônio líquido do período;
- (d) demonstração dos fluxos de caixa do período;
- (e) notas explicativas, compreendendo um resumo das políticas contábeis significativas e outras informações elucidativas;
- (ea) informações comparativas com o período anterior, conforme especificado nos itens 38 e 38A; (Incluída pela Revisão CPC 03)
- (f) balanço patrimonial do início do período mais antigo, comparativamente apresentado, quando a entidade aplicar uma política contábil retrospectivamente ou proceder à reapresentação retrospectiva de itens das demonstrações contábeis, ou quando proceder à reclassificação de itens de suas demonstrações contábeis de acordo com os itens 40A a 40D; e (Alterada pela Revisão CPC 03)
- (f1) demonstração do valor adicionado do período, conforme Pronunciamento Técnico CPC 09, se exigido legalmente ou por algum órgão regulador ou mesmo se apresentada voluntariamente (Alterada pela Revisão CPC 03).

A entidade pode usar outros títulos nas demonstrações em vez daqueles usados neste Pronunciamento Técnico, desde que não contrarie a legislação societária brasileira vigente.

2.1 Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial é uma demonstração contábil que apresenta graficamente o patrimônio de uma entidade em determinado período de tempo, por esse motivo é considerada como uma “foto” da entidade.

Assim, o Balanço Patrimonial pode ser representado graficamente a seguir:

Quadro 3: Balanço Patrimonial

PATRIMÔNIO	
ATIVO (Aplicações)	PASSIVO (Origens)
Bens e Direitos	Obrigações com Terceiros Patrimônio Líquido Obrigações com os Sócios

Fonte: Os Autores (2015)

2.1.1 Ativo

No grupo denominado “Ativo” segundo o CPC 00(R1) os componentes desse grupo devem ser “um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade”.

De maneira mais simples o Ativo representa, de forma estática, os bens e os direitos da entidade, ou seja, tudo o que a empresa possui (caixa, máquinas, prédios, terrenos, estoque, material de escritório etc.) e tudo o que lhe é devido (contas a receber), representando as aplicações dos recursos da entidade.

É dividido em dois grupos: Ativo Circulante e Ativo Não Circulante.

Exemplos:

ATIVO CIRCULANTE: Disponibilidades, Valores a Receber, Estoques e Outros Valores a Receber até o final do exercício subsequente.

ATIVO NÃO CIRCULANTE: divide-se em quatro subgrupos: Realizável a Longo Prazo, Investimentos, Imobilizado e Intangível.

Realizável a Longo Prazo: São normalmente direitos que a Entidade tem a seu favor e serão realizados após o final do exercício subsequente. Exemplo: Duplicatas a Receber a Longo Prazo;

Investimentos: As participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no Ativo Circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa. Exemplo: Obras de arte; Participações em outras empresas, etc.;

Imobilizado: Os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;

Intangível: Os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

2.1.2 Passivo

De acordo com o CPC00(R1) um "Passivo" é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos.

Pode-se dizer, também, que o Passivo representa a origem de recursos financiados por terceiros, além das obrigações assumidas pela entidade que exigirão desembolso de recursos no futuro, ou seja, contas a pagar, salários a pagar, impostos a pagar, entre outros.

É dividido em dois grupos: Passivo Circulante e Passivo Não Circulante. O Patrimônio Líquido geralmente é interpretado como um grupo à parte, mas compõe o "Passivo" de uma entidade.

Exemplos:

PASSIVO CIRCULANTE: São as obrigações da entidade exigíveis até o fim do exercício subsequente. Exemplos: Duplicatas a Pagar, Impostos a Recolher, Empréstimos e Financiamentos etc.

PASSIVO NÃO CIRCULANTE: Empréstimos e Financiamentos e outras Obrigações com expectativa de vencimento previsto após o término do exercício subsequente.

2.1.3 Patrimônio Líquido

O patrimônio líquido é o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos, de acordo com o CPC00(R1).

Assim como o Passivo, o Patrimônio Líquido (PL) também representa origem de recursos, sendo que o PL corresponde aos recursos financiados pelos sócios da entidade, na forma de capital, e também pelos lucros obtidos que não foram distribuídos (retidos).

Exemplo:

PATRIMÔNIO LÍQUIDO: Valor das entradas de Capital oriundas de investimento dos Sócios, mais as reservas originárias de lucros retidos, além de estatutárias e outras que se fizer relevante.

O Patrimônio Líquido (PL), ou Situação Líquida (SL) de uma entidade, resulta da equação fundamental do patrimônio:

Figura 1: Patrimônio e Situação Líquida

$$\begin{array}{c}
 \text{PL} = \text{A} - \text{P} \\
 \text{OU} \\
 \text{SL} = \text{Bens} + \text{Direitos} - \text{Obrigações}
 \end{array}$$

Fonte: Os Autores (2015)

A situação patrimonial de uma entidade pode ser medida através da equação fundamental do patrimônio e, pode haver cinco cenários, são eles:

1 – Quando o ativo é maior que o passivo, teremos patrimônio líquido maior que zero, o que revela a existência de riqueza patrimonial.

$$A = P + PL$$

2 – Quando o ativo é maior que o passivo e o passivo é igual a zero, teremos patrimônio líquido maior que zero, revelando inexistência de dívidas.

$$A = PL$$

3 – Quando o ativo é igual ao passivo, teremos patrimônio líquido igual a zero, revelando inexistência de riqueza própria.

$$A = P$$

4 - Quando o passivo é maior do que o ativo, teremos patrimônio líquido menor que zero, revelando má situação financeira e existência de passivo a descoberto.

$$A + PL = P$$

5 – Quando o passivo é maior do que o ativo, e o ativo é igual a zero, teremos patrimônio líquido menor que zero, revelando péssima situação financeira, inexistência de bens e direitos e somente obrigações.

$$PL = P$$

2.1.4 Resultado ou Performance

O CPC00(R1) discorre sobre resultado: "O resultado é frequentemente utilizado como medida de performance ou como base para outras medidas, tais como o retorno do investimento ou o resultado por ação. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração do resultado são as receitas e as despesas. O reconhecimento e a mensuração das receitas e despesas e, conseqüentemente, do resultado, dependem em parte dos conceitos de capital e de manutenção de capital adotados pela entidade na elaboração de suas demonstrações contábeis".

Assim, o resultado deriva do confronto das receitas com as despesas e, conseqüentemente, pode ser positivo - lucro se as receitas forem maiores que as despesas, ou negativo - prejuízo - , se as receitas forem menores que as despesas.

Receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais. A receita surge no curso das atividades usuais da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, royalties, aluguéis (CPC00R1).

Despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da saída de recursos ou da redução de ativos ou assunção de passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com distribuições aos detentores dos instrumentos patrimoniais. A definição de despesas abrange tanto as perdas quanto as despesas propriamente ditas que surgem no curso das atividades usuais da entidade. As despesas que surgem no curso das atividades usuais da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação. Geralmente, tomam a forma de desembolso ou redução de

ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativo imobilizado (CPC00R1).

Além das despesas, há ainda os **custos**. Considera-se custo toda e qualquer aplicação de recursos para a produção e distribuição de mercadorias, ou prestação de serviços, até o ponto em que possa receber o preço convencionado. O custo final é a soma dos custos realizados no processo de produção e distribuição, compreendendo todos os valores que devem ser cobertos pelo preço de venda, inclusive as despesas de cobrança das vendas, os tributos e as despesas de administração, transporte, etc.

O Resultado contábil de uma entidade é apresentado na “Demonstração do Resultado do Exercício” (DRE), que será vista com maiores detalhes em outra seção. No entanto é importante ter o conhecimento desses conceitos para um melhor entendimento do “Balanço Patrimonial”.

Além das duas demonstrações citadas, também são de caráter obrigatório para as entidades de grande porte, ou seja, aquelas que no exercício anterior possuíam ativo total superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), Demonstração do Fluxo de caixa (DFC), Demonstração do Valor Adicionado (DVA).

De volta ao Balanço Patrimonial (BP), ele pode ser assim representado de acordo com as normas e Leis vigentes:

Quadro 4: Estrutura Patrimônio

PATRIMÔNIO	
ATIVO (Aplicações)	PASSIVO (Origens)
Ativo Circulante	Passivo Circulante
Ativo Não Circulante	Passivo Não Circulante
<ul style="list-style-type: none"> • Ativo Realizável em Longo Prazo • Investimentos • Imobilizado • Intangível 	Patrimônio Líquido

Fonte: Os Autores (2015)

2.1.5 Contas

Uma conta é um recurso contábil para reunir sob um único item todos os eventos e valores patrimoniais de mesma natureza.

Conta é o registro de débitos e créditos da mesma natureza, identificados por um título que qualifica um componente do patrimônio ou uma variação patrimonial. As contas podem ter natureza devedora e credora.

As **contas devedoras** são as representativas dos bens, direitos, despesas e custos. Possuem permanentemente saldo devedor, devendo ser primeiro debitadas e depois creditadas. Ex.: caixa, bancos, mercadorias, salários e custos dos produtos vendidos.

Débito: do latim "debes" = devido a mim (pertence a mim).

Ativo é de natureza devedora, pois os bens e direitos pertencem à empresa, ou seja são devidos a ela.

As **contas credoras** são as representativas das obrigações, do patrimônio líquido, das receitas e dos ganhos. Possuem permanentemente saldo credor, devendo ser primeiro creditadas e depois debitadas. Ex.: salários a pagar, imposto a pagar, fornecedores e juros recebidos.

Crédito: do latim "credo" = confiança, crença.

Quem vende a prazo tem confiança na empresa, acredita que ela vai pagar a dívida.

A diferença entre o débito e o crédito é denominada de saldo. Se o valor dos débitos for superior ao valor dos créditos, a conta terá um saldo devedor. Se ocorrer o contrário, a conta terá um saldo credor.

As **contas patrimoniais** registram os elementos ativos e passivos (bens, direitos, obrigações e patrimônio líquido) que compõem o complexo

patrimonial. As contas do Ativo apresentam os bens e os direitos e são de natureza devedora. As contas do Passivo apresentam as obrigações e o patrimônio líquido e são de natureza credora.

As **contas de resultado** registram as variações patrimoniais (receitas e despesas) e demonstram o resultado do exercício, que irão compor a conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Os lançamentos contábeis registram nas contas toda a movimentação realizada pela entidade ao longo de sua existência. Assim, os lançamentos contábeis devem ser realizados de acordo com as naturezas das contas e podem ser feitos **à Débito ou à Crédito**.

Débito: Corresponde ao aumento de Bens ou Diretos, ou ainda a diminuição de Obrigações.

Crédito: Corresponde ao aumento de obrigações para com alguém ou a diminuição de bens ou direitos de uma empresa.

Quadro 5: Resumo Lançamentos

Ativo	Passivo	Resultado
Aumenta = Débito	Aumenta = Crédito	Receita = Crédito
Diminui = Crédito	Diminui = Débito	Despesa = Débito

Fonte: Os Autores (2015)

Além das contas e dos lançamentos contábeis o regime em que a entidade está se utilizando pode afetar a situação patrimonial dela. Existem dois tipos de regime para apuração de resultados: Regime de Caixa e de Competência.

Regime de Caixa: considera como receitas e despesas do exercício aquelas efetivamente recebidas e pagas dentro desse período, independente de seu período de referência.

Ex.: Salário de Janeiro, pago em Fevereiro será considerado despesa de Fevereiro.

Regime de Competência: as receitas e as despesas são apropriadas no período em que incorreram, independente de seus reflexos no caixa (recebidas ou pagas). É definido pela contabilidade como sendo o registro do documento na data do fato gerador.

Ex.: O salário de Janeiro é considerado despesa de Janeiro independente de quando for pago.

Ex2: Uma pessoa tem salário de R\$ 1.000 e gastou durante o mês R\$ 700 em seu cartão de crédito. O cartão vence no dia 10 do mês seguinte.

Dia 10 será a data do **regime de caixa**, quando a pessoa fará o desembolso para quitar sua fatura.

Pelo **regime de competência**, a data onde cada compra foi realizada no decorrer do mês, onde houve o fato gerador de cada despesa.

Figura 2: Regime Competência X Regime Caixa



Fonte: Os Autores (2015)

2.1.6 Plano de Contas

O Plano de Contas é o conjunto de todas as contas contábeis utilizadas pelo contabilista e criado de acordo com a natureza da entidade. De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o plano de contas, mesmo que simplificado, deve ser elaborado considerando-se as especificidades e natureza das operações realizadas, bem como deve contemplar as necessidades de controle de informações no que se refere aos aspectos fiscais e gerenciais.

Assim, trata-se da estrutura básica da escrituração contábil, pois é com sua utilização que se estabelece o banco de dados com informações para geração de todos os relatórios e livros contábeis, tais como: Diário,

Razão, Balancete, Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado e Análises, além de outros.

O Plano de Contas destina-se a orientar o registro das operações da empresa é o principal instrumento de consulta dos profissionais de Contabilidade. A classificação dos planos de contas varia segundo as necessidades das empresas. Há, entretanto certos princípios comuns a todas as classificações:

1. O plano deve ser completo e atender às necessidades específicas da empresa.

2. Os títulos utilizados para as contas devem indicar com clareza o que elas vão representar.

3. A classificação deve sempre partir dos grupos gerais para os grupos específicos.

4. O plano deve ser flexível e permitir todas as alterações que porventura se fizerem necessárias, como a criação de novas contas e o cancelamento ou desdobramento de outras, de forma que os registros contábeis acompanhem a evolução dos fatos e permitam a constante atualização dos dados.

Observadas as regras e explicações acima, para que sejam estruturadas um Sistema Contábil adequado é necessário um plano de contas que atenda, de fato, os requisitos da Entidade.

Deve-se analisar não apenas o momento atual, mas prever como serão futuro da Entidade, bem com o seu possível crescimento, possíveis negociações com terceiros, tributação, despesas, custos, etc., ou seja, o Plano de Contas deverá contemplar nomenclaturas para as mais variadas situações que necessitem contabilização. E com o passar do tempo o plano de contas recebem adaptações necessárias em conformidade com novos negócios ou fatos que possam ocorrer nesta Entidade.

Assim, neste modelo, apresentamos um plano de contas simplificado de quatro graus, ou seja, com quatro níveis, a exemplo do modelo disponível na Resolução CFC nº 1.418/12 onde:

Nível 1:

Ativo;
Passivo e Patrimônio Líquido; e
Receitas, Custos e Despesas (Contas de Resultado).

Nível 2:

Ativo Circulante e Ativo Não Circulante.
Passivo Circulante, Passivo Não Circulante e Patrimônio Líquido.
Receitas de Venda, Outras Receitas Operacionais, Custos e Despesas Operacionais.

Nível 3:

Contas sintéticas que representam o somatório das contas analíticas que recebem os lançamentos contábeis, como, por exemplo, Caixa e Equivalentes de Caixa.

Nível 4:

Contas analíticas que recebem os lançamentos contábeis, como, por exemplo, Bancos Conta Movimento.

Exemplo de plano de contas com quatro níveis conforme acima:

Nível 1 – Ativo

Nível 2 – Ativo Circulante

Nível 3 – Caixa e Equivalentes de Caixa

Nível 4 – Bancos Conta Movimento

Exemplo da conta: **1.1.1.2 Bancos Conta Movimento.**

O contabilista responsável pela escrituração contábil deverá avaliar a quantidade de dígitos em cada nível, de forma que atenda as necessidades da empresa.

2.2 Escrituração

É a técnica contábil que tem por objetivo o registro, em ordem cronológica, de todos os fatos administrativos que alteram de forma qualitativa e quantitativa o patrimônio de uma entidade (SOUZA, 2014).

A escrituração, ou escrita contábil, pode ser entendida como o registro dos fatos contábeis, segundo os princípios e normas técnico-contábeis, tendo em vista demonstrar a situação econômico-patrimonial da entidade e os resultados econômicos por ela obtidos em um exercício. O método de escrituração constitui-se em um conjunto de regras observadas com uniformidade para o registro dos fatos administrativos (MIRANDA, 2002).

A escrituração contábil se desenvolveu ao longo dos séculos, assim em 1494, em Veneza, através da publicação da obra *“Tratatus Particularis de Computis et Scripturis”* (Tratado Particular de Conta e Escrituração), o frei e matemático Luca Pacioli, divulgou o método das “Partidas Dobradas”, onde aponta que o total de débitos devem ser igual ao total dos créditos correspondentes. Esse método mostrou-se o mais adequado, produzindo informações úteis e capazes de atender a todas as necessidades dos usuários para gerir o patrimônio, tornando-se um marco na evolução contábil (SOUZA, 2014; MIRANDA, 2002).

Em suma, o método das “Partidas Dobradas” consiste em realizar a escrituração dos valores devedores em contrapartida de seus valores credores, com o intuito de manter o equilíbrio (balanço) no patrimônio de uma entidade.

2.2.1 Lançamentos Contábeis

Um lançamento contábil é o registro dos fatos contábeis realizados através do método das partidas dobradas, sendo a partida devedora representada pela aplicação do recurso e a partida credora sendo representada pela origem do recurso. É o método pelo qual cada Débito efetuado em uma ou mais contas, deve corresponder um Crédito em uma ou mais contas, de tal forma que o total debitado seja sempre igual ao total

creditado (partidas dobradas). É feito em ordem cronológica e obedecendo a determinada técnica (MIRANDA, 2002). Como exemplo de regra tem-se:

D: Aplicação

C: Origem

Os lançamentos atendem a duas funções: histórica que consiste na narração do fato em ordem cronológica (dia, mês, ano e local) e monetária que compreende o registro da expressão monetária dos fatos e o seu agrupamento conforme a natureza de cada um. E devem ser escriturados de acordo com algumas disposições técnicas, tais como: evidenciar o local e a data do registro, a(s) conta(s) debitada(s), a(s) conta(s) creditada(s), o histórico da operação e o valor da operação.

Dado um fato contábil, devemos seguir alguns passos para efetuar seu devido lançamento.

Exemplo: Compra de um veículo à vista em dinheiro no valor total de \$1.000,00.

1º passo – identificar as contas envolvidas no fato;

Caixa (valor em dinheiro)

Veículo (bem)

2º passo – identificar a natureza das contas, ou seja, a que grupos pertencem: Ativo(A); Passivo (P); Patrimônio Líquido (PL); Receitas (R); ou Despesas (D).

Caixa – conta do Ativo (A)

Veículo – conta do Ativo (A)

3º passo – identificar o que o fato provoca sobre o saldo das contas, ou seja, se o saldo aumentará ou diminuirá; no caso:

Caixa (A) o saldo diminuirá (-);

Veículos (A) o saldo aumentará (+);

4º passo – efetuar o lançamento contábil segundo o método das partidas dobradas, com a utilização do quadro-resumo do mecanismo do débito e crédito, da seguinte forma:

DÉBITO = APLICAÇÃO DE RECURSO

CRÉDITO = ORIGEM DO RECURSO

Quadro 6: Efeito dos lançamento nas principais contas

Natureza		Para o Saldo	
Das Contas	Do Saldo	Aumentar	Diminuir
Ativo = Bens e Direitos	D	D	C
Passivo = Obrigações	C	C	D
Patrimônio Líquido	C	C	D
Receitas	C	C	D
Despesas e Custos	D	D	C
Contas Retificadoras do Ativo	C	C	D
Contas Retificadoras do Passivo	D	D	C

Fonte: Os Autores (2015)

Um lançamento contábil pode ser representado e registrado em uma conta “T” ou razonete. O Razonete é uma ferramenta que organiza de maneira eficiente a natureza e os saldos de cada conta contábil, uma vez que permite a separação entre “Débitos” e “Créditos”, conforme pode ser visto no exemplo a seguir:

D - Conta Bancos	- C
(1)1.000,00	
	500,00 (2)
	300,00 (3)
200,00	

No lado esquerdo de uma conta T são lançados os débitos na conta e no lado direito são lançados os créditos na conta. Os lançamentos são numerados para facilitarem o entendimento e a sequência dos fatos contábeis. No exemplo percebe-se que havia um saldo de 1.000,00 na conta e a seguir houve um lançamento a crédito de 500,00 e em seguida outro lançamento de 200,00 também a crédito, ficando a conta com saldo **devedor** de 200,00, uma vez que a natureza dessa conta é devedora por ser do grupo do Ativo.

Exemplos de Lançamentos:

1) Em 02/01/15, foi integralizado capital em dinheiro, pelos sócios, valor \$100.000,00.

D – Caixa 100.000,00

C – Capital Social 100.000,00

2) Em 03/01/15, aberto conta corrente no Banco do Brasil, realizando um depósito de \$50.000,00.

D – Banco do Brasil 50.000,00

C – Caixa 50.000,00

3) Em 05/01/15, compra de móveis à vista no valor total de \$15.000,00, pagos com cheque.

D – Móveis e Utensílios 15.000,00

C – Banco do Brasil 15.000,00

4) Em 10/01/15, compra a prazo de Mercadorias para revenda no valor de \$10.000,00. O ICMS sobre a compra foi de 18%.

D – Estoque 8.200,00

D – ICMS a Recuperar 1.800,00

C – Fornecedores 10.000,00

5) Em 20/01/15, venda de Mercadorias a prazo, no valor de \$20.000,00. O ICMS sobre a venda foi de 12%, PIS 1,65%, COFINS 3%. As mercadorias vendidas tiveram um custo de \$5.000,00.

D – Clientes 20.000,00

C – Receita sobre vendas 20.000,00

D – Custo Mercadoria Vendida 5.000,00

C – Estoque 5.000,00

D – ICMS 2.400,00

C – ICMS a Recolher 2.400,00

D – PIS 330,00

C – PIS a Recolher 330,00

D – COFINS 600,00

C – COFINS a Recolher 600,00

6) Em 23/01/15, realizado pagamento de contas de concessionárias (Água, Energia, Internet), no total de \$ 1.000,00.

D – Despesas Administrativas 1.000,00

C – Caixa 1.000,00

7) Em 31/01/15, recebido \$1.200,00 do aluguel de um terreno da empresa.

D – Banco do Brasil 1.200,00

C – Receita com Aluguel 1.200,00

8) Em 31/01/15, contabilizado depreciação sobre Móveis e utensílios.

D – Depreciação 125,00

C – Depreciação Acumulada Mov. Utens. 125,00

2.2.2 Livro Diário

Todos os registros de fatos ocorridos em uma entidade, no decorrer de um terminado exercício, devem ser escriturados em um livro que chamamos de Livro Diário. Sendo um dos livros obrigatórios para efeitos de registros e posteriores fiscalizações pelos órgãos competentes, devendo seguir algumas formalidades para ser escriturado conforme a seguir:

No Livro Diário devem ser lançadas, em ordem cronológica, com individualização, clareza e referência ao documento probante, todas as operações ocorridas, e quaisquer outros fatos que provoquem variações patrimoniais.

A escrituração deve conter, no mínimo:

- a) data do registro contábil, ou seja, a data em que o fato contábil ocorreu;
- b) conta devedora;
- c) conta credora;
- d) histórico que represente a essência econômica da transação.
- e) valor do registro contábil;
- f) informação que permita identificar, de forma unívoca, todos os registros que integram um mesmo lançamento contábil.

Quadro 7: Exemplo de Livro Diário

LIVRO DIÁRIO			Débito	Crédito
Data				
Débito	conta			
Crédito	conta			
	histórico			

Fonte: Os Autores (2015)

2.2.3 Razão

O livro Razão tem por finalidade informar a movimentação de cada conta escriturada no livro Diário.

Ele segue a mesma ordem cronológica que o Livro Diário. No Razão será demonstrado em cada folha de seu livro, o movimento de uma determinada conta, sempre trazendo o seu saldo inicial, a movimentação do período e o saldo final, sendo devedor ou credor.

Quadro 8: Exemplo de Razão

RAZÃO				
conta: cód:				
data	histórico	débito	crédito	saldo

Fonte: Os Autores (2015)

2.2.4 Balancete de Verificação

O Balancete de Verificação tem a finalidade de identificar os possíveis erros após ter feito os registros no livro diário e no razão. É uma demonstração facultativa para as empresas ou entidades, e a sua estrutura terá três colunas, onde na primeira encontra-se saldo inicial da conta, na Segunda a movimentação (a débito e a crédito) do referido período e na terceira, o saldo final da conta. Esses saldos, no Balancete de Verificação devem ser iguais, aos do Diário e Razão.

Existem também outros modelos de Balancete que já vem nos software de contabilidade, que também são aceitos para serem impressos se a empresa ou entidade preferir cabendo até registro.

Quadro 9: Exemplo de Balancete de Verificação

	Contas	Débito	Crédito
1	Caixa	40.000,00	
2	Clientes	150.000,00	
3	Móveis e Utensílios	100.000,00	
4	Mercadorias	20.000,00	
5	Seguros a Vender	10.000,00	
6	Impostos a Recolher		33.120,00
7	Contas a Pagar		15.000,00
8	Depreciação Acumulada de Móveis e Utensílios		30.000,00
9	Capital Social		200.000,00
10	Prejuízos Acumulados	10.000,00	
11	Despesas com salários	40.000,00	
12	Despesas com Aluguel	10.000,00	
13	Venda de Mercadorias		184.000,00
14	Impostos sobre vendas	33.120,00	
15	Custo da Mercadoria Vendida (CMV)	70.000,00	
16	Fornecedores		24.000,00
17	Despesa com Seguros	3.000,00	
	Total	486.120,00	486.120,00

Fonte: Os Autores (2015)

2.2.5 Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)

O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) faz parte do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal e constitui-se em mais um avanço na informatização da relação entre o fisco e os contribuintes. Iniciou-se com três grandes projetos:

- Escrituração Contábil Digital;
- Escrituração Fiscal Digital;
- NF-e

Objetivo: substituição da escrituração em papel pela escrituração transmitida via arquivo. Obrigação de transmitir, em versão digital, os seguintes livros:

- I - livro Diário e seus auxiliares, se houver;
- II - livro Razão e seus auxiliares, se houver;
- III - livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.

Estão obrigadas a adotar a ECD:

- ✓ A partir do ano-calendário 2009, estão obrigadas ao SPED Contábil todas as sociedades empresárias tributadas pelo lucro real.
- ✓ Para as outras sociedades empresárias a ECD é facultativa.
- ✓ As sociedades simples e as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional estão dispensadas desta obrigação.

Benefícios da implantação do SPED:

- ✓ Propiciar melhor ambiente de negócios para as empresas no País;
- ✓ O documento oficial é o documento eletrônico com validade jurídica para todos os fins;
- ✓ Manutenção da responsabilidade legal pela guarda dos arquivos eletrônicos da Escrituração Digital pelo contribuinte;
- ✓ Redução de custos para o contribuinte;
- ✓ Mínima interferência no ambiente do contribuinte;

2.3 Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)

Além das variações patrimoniais observadas através do conjunto que compõem o patrimônio das empresas Bens, Direitos e Obrigações, medidas pela aplicação da Equação Fundamental da Contabilidade: $PL = B + D - O$, existem os efeitos provocados pelas atividades praticadas pelas empresas ao longo de cada período (exercício fiscal). Atribuimos a estes efeitos o título de Resultado.

O Resultado de um exercício é apurado através do confronto entre as receitas e despesas ou contas de resultado, gerando lucro quando as receitas forem superiores e prejuízos quando as despesas forem superiores.

O processo de apuração consiste em efetuar lançamentos de transferência dos saldos das receitas e despesas para uma conta temporária chamada Apuração do Resultado do Exercício (ARE). Naturalmente este procedimento gerará escrituração no diário, razão e a necessidade do levantamento de um novo balancete de verificação.

O resultado apurado neste processo, qualquer que seja (lucro ou prejuízo), é imediatamente transferido para as contas de Patrimônio Líquido como, por exemplo, Reservas de Lucros, ou Prejuízos Acumulados refletindo, portanto, o aumento ou diminuição na situação patrimonial da empresa.

Com o resultado apurado, é elaborada a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), que é a demonstração contábil destinada a evidenciar a composição do resultado (lucro ou prejuízo) formado em um determinado período da existência da empresa.

A determinação do resultado, observado o princípio da competência, evidenciará a formação dos vários níveis de resultados através do confronto entre as receitas e os respectivos custos e despesas.

Os resultados podem ser separados por grupos ou "fases" da apuração.

Resultado Operacional Bruto ou Lucro Bruto: obtido na venda de mercadorias ou serviços, que é a diferença entre o valor das vendas e os impostos incidentes sobre elas, deduzidos de seus custos de aquisição;

Resultado Operacional Líquido ou Lucro Operacional: corresponde ao lucro básico das operações de compra/produção/venda, diminuindo do lucro bruto os gastos com os setores administrativos e comerciais;

Resultados Financeiros ou Lucro não Operacional: as atividades não relacionadas à especialidade da empresa (atividade-fim) devem ser segregadas dos resultados operacionais, pois têm uma administração alheia as operações principais;

Resultado Líquido do Exercício ou Lucro Líquido: é a linha final da demonstração do resultado que mostra o efeito de ganho ou perda em um dado período de tempo, precedida da retirada de impostos no caso de período com lucro.

De acordo com o CPC26(R1), a demonstração do resultado do período deve, no mínimo, incluir as seguintes rubricas, obedecidas também as determinações legais:

- (a) receitas;
- (b) custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos;
- (c) lucro bruto;
- (d) despesas com vendas, gerais, administrativas e outras despesas e receitas operacionais;
- (e) parcela dos resultados de empresas investidas reconhecida por meio do método de equivalência patrimonial;
- (f) resultado antes das receitas e despesas financeiras;
- (g) despesas e receitas financeiras;
- (h) resultado antes dos tributos sobre o lucro;
- (i) despesa com tributos sobre o lucro;
- (j) resultado líquido das operações continuadas;
- (k) valor líquido dos seguintes itens:
 - (i) resultado líquido após tributos das operações descontinuadas;

(ii) resultado após os tributos decorrente da mensuração ao valor justo menos despesas de venda ou na baixa dos ativos ou do grupo de ativos à disposição para venda que constituem a unidade operacional descontinuada.

(l) resultado líquido do período.

2.3.1 Despesas especiais: Depreciação, Exaustão e Amortização

Dentro de uma DRE são apresentadas todas as despesas que a entidade auferiu em determinado período, mesmo que de forma resumida.

Assim, existe um grupo de despesas que não representam **desembolso**, ou seja, saída de recursos, para a entidade. Nesse grupo podem ser incluídas a Depreciação, Exaustão e Amortização.

Depreciação: Pode ser entendida como o processo de transformar em despesa uma parte do valor de aquisição de um ativo imobilizado destinado ao uso. É a diferença entre o custo de aquisição e o valor residual de um ativo.

Exemplo de ativos que podem sofrer depreciação: Automóveis, imóveis, exceto terrenos, Máquinas, Equipamentos, móveis, etc.

Exemplo:

Valor do Ativo: \$ 20.000,00; vida útil: 5 anos; Valor residual: \$ 5.000,00

Cálculo da parcela anual: $(20.000,00 - 5.000,00) / 5 = 3.000,00$.

Assim, a parcela a ser reconhecida anualmente referente a este bem deve ser contabilizada com se segue:

D – Despesa com Depreciação: 3.000,00 (Conta de Resultado)

C – Depreciação Acumulada: 3.000,00 (Conta Retificadora de Ativo)

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.

Exaustão: Processo de reconhecimento de custo de um item de ativo imobilizado que será exaurido. Usado para recursos naturais. Exemplo: Minas, reservas florestais, poços de petróleo, etc. A parcela a ser reconhecida

como custo é chamada de cota de exaustão, e é calculada dividindo-se o custo do bem pelo número estimado de unidades (toneladas, barris, metros cúbicos, etc.).

Exemplo: Mina de carvão, custo de aquisição: \$100.000,00; Volume estimado: 10.000 m³; extração no primeiro ano: 1.500 m³.

Primeiro deve-se apurar em “%” o volume extraído em comparação ao total, assim, tem-se: $1.500 / 10.000 = 0,15 \rightarrow 15\%$.

Agora pode ser apurada a parcela ou quota de exaustão:

\$ 100.000,00 x 15% = \$ 15.000,00 a ser reconhecido como despesa.

Contabilização:

D – Custo do Minério Extraído – Exaustão: \$ 15.000,00 (Conta de Resultado)

C – Exaustão Acumulada: \$ 15.000,00 (Conta Retificadora de Ativo)

Amortização: Possui o mesmo princípio da depreciação, entretanto é utilizada para o reconhecimento de despesas de itens do Ativo Intangível. Geralmente não há valor residual. Exemplo de Itens que podem sofrer amortização: Patentes, Direito de Uso de marca de terceiros, etc.

Exemplo:

Direito de uso de Patente: \$ 50.000,00; prazo de contrato: 10 anos.

Assim, para apurar a parcela anual tem-se:

$\$ 50.000,00 / 10 = \$ 5.000,00$

Contabilização:

D – Despesa com Amortização: \$ 5.000,00 (Conta de Resultado)

C – Amortização Acumulada: \$ 5.000,00 (Conta Retificadora de Ativo)

2.4 Demais Demonstrações Contábeis

O conjunto de demonstrações contábeis consiste em:

(BP) Balanço Patrimonial;

(DRE) Demonstração dos Resultados do Exercício;

(DLPA) Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados;

(DMPL) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido;

(DFC) Demonstração dos Fluxos de Caixa;

(DRA) Demonstração do Resultado Abrangente;

(DVA) Demonstração do Valor Adicionado;

(NE) Notas Explicativas.

(DOAR) Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos: Extinta a partir de 2008 por força da Lei 11.638/07;

(RA) Relatório da Administração: Não faz parte das demonstrações contábeis propriamente ditas, mas a lei exige a apresentação do relatório, que deve evidenciar os principais fatos administrativos e financeiros ocorridos no período (exercício), os investimentos feitos em outras entidades, a política de distribuição de dividendos, a política de reinvestimento de lucros etc.

As Micro e Pequenas empresa possuem uma regulamentação específica, apresentada dentro das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) na Interpretação Técnica Geral (ITG) 1000 e NBC TG 1000.

Quadro 10: Resumo Demonstrações Obrigatórias por tipo de empresa

Demonstração Contábil	ME e EPP ITG 1000	PMEs NBC TG 1000	Regra Geral	S.A. de Capital Aberto
BP	Obrigatório	Obrigatório	Obrigatório	Obrigatório
DRE	Obrigatório	Obrigatório	Obrigatório	Obrigatório
DRA	Facultativa	Pode ser substituída pela DLPA	Obrigatório	Obrigatório
DLPA	Facultativa	Facultativa (Obrigatória se substituir a DRA ou DMPL)	Facultativa	Facultativa
DMPL	Facultativa	Pode ser substituída pela DLPA	Obrigatório	Obrigatório
DFC	Facultativa	Obrigatório	Obrigatório	Obrigatório
DVA	Facultativa	Facultativa	Facultativa	Obrigatório
NE	Obrigatório	Obrigatório	Obrigatório	Obrigatório

Fonte: Os Autores (2015)

2.5 Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)

De acordo com o CPC03(R2), a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) deve apresentar os fluxos de caixa do período classificados por atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

A entidade deve apresentar seus fluxos de caixa advindos das atividades operacionais, de investimento e de financiamento da forma que seja mais apropriada aos seus negócios. A classificação por atividade proporciona informações que permitem aos usuários avaliar o impacto de

tais atividades sobre a posição financeira da entidade e o montante de seu caixa e equivalentes de caixa. Essas informações podem ser usadas também para avaliar a relação entre essas atividades.

Uma única transação pode incluir fluxos de caixa classificados em mais de uma atividade. Por exemplo, quando o desembolso de caixa para pagamento de empréstimo inclui tanto os juros como o principal, a parte dos juros pode ser classificada como atividade operacional, mas a parte do principal deve ser classificada como atividade de financiamento.

Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento Técnico, com os significados abaixo especificados:

Caixa compreende numerário em espécie e depósitos bancários disponíveis.

Equivalentes de caixa são aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são prontamente conversíveis em montante conhecido de caixa e que estão sujeitas a um insignificante risco de mudança de valor.

Fluxos de caixa são as entradas e saídas de caixa e equivalentes de caixa.

Atividades operacionais são as principais atividades geradoras de receita da entidade e outras atividades que não são de investimento e tampouco de financiamento.

Atividades de investimento são as referentes à aquisição e à venda de ativos de longo prazo e de outros investimentos não incluídos nos equivalentes de caixa.

Atividades de financiamento são aquelas que resultam em mudanças no tamanho e na composição do capital próprio e no capital de terceiros da entidade.

Existem dois métodos para a elaboração da DFC. O método direto e o indireto.

No método direto é inicia-se com a DRE, analisando conta a conta o que gerou alteração positiva ou negativa de caixa, bem como das contas patrimoniais.

Pelo Método indireto não há necessidade da DRE, basta o Balanço Patrimonial do exercício findo e do ano anterior, a partir daí, se analisa todas as variações nas contas patrimoniais que afetaram o caixa.

3 EXEMPLOS DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Nessa seção serão apresentados modelos de demonstrações contábeis com o intuito de facilitar o entendimento discorrido nesta apostila.

Quadro 11: Modelos de Demonstrações Contábeis

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO				DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO		
+	Receita operacional bruta	\$		+	Receita operacional bruta	\$
-	Impostos sobre vendas	(\$)			Vendas de mercadorias Não operacionais	
=	Receita líquida das vendas	\$		-	Insumos e serviços adquiridos de terceiros	\$
-	Custo das mercadorias vendidas	(\$)			Custo das mercadorias vendidas	
=	Lucro bruto	\$			Materiais, energia, serviços de terceiros e outros	
-	Despesas operacionais	(\$)			Despesas Não operacionais	
	Despesas com vendas			=	Valor adicionado bruto	\$
	Despesas administrativas			-	Retenções – Depreciação e amortização	(\$)
	Despesas financeiras			=	Valor adicionado líquido produzido pela entidade	\$
	Lucro operacional	\$		+	Recebido em transferência – Receitas Financeiras	\$
	Resultado não operacional	\$ ou (\$)		=	Valor adicionado total a distribuir	\$
	LAIR	\$		+	Distribuição do valor adicionado	\$ %
	Imposto de Renda e contribuição social	(\$)			Pessoal e encargos	\$ %
	Lucro líquido	\$			Impostos, taxas e contribuições	\$ %
					Juros e aluguéis	\$ %
					Dividendos	\$ %
					Retenção de lucros	\$ %

BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO + PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
Ativo Circulante	\$	Passivo Circulante	\$
Caixa	\$	Fornecedores	\$
Conta a Receber de Clientes	\$	Salários a Pagar	\$
Estoque	\$	Impostos a Recolher	\$
Ativo Não Circulante	\$	Passivo Não Circulante	\$
Realizável a longo prazo	\$	Exigível a longo prazo	\$
Aplicações Financeiras	\$	Empréstimos Obtidos	\$
Investimentos	\$	Patrimônio Líquido	\$
Imobilizado	\$	Capital Social	\$
Intangível	\$	Reservas de Capital	\$
	\$	Reservas de Lucros	\$
<i>Total do Ativo</i>		<i>Total do Passivo PL</i>	

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO				
	Capital inicial	Reserva de capital	Reservas de lucros	Total
Saldos iniciais	\$	\$	\$	\$
Aumentos de capital	\$	(\$)	(\$)	\$
Lucro Líquido do exercício			\$	\$
Distribuição do lucro			(\$)	(\$)
Saldos finais	\$	\$	\$	\$

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA		
Fluxo de caixa das atividades operacionais		
+	Lucro líquido do exercício	\$
+/-	Despesas (receitas) que não afetam o caixa	\$ ou (\$)
+/-	(Aumento) redução de ativos	\$
+/-	Aumento (redução) de passivos	\$ ou (\$)
=	Caixa líquido gerado ou (usado) pelas atividades operacionais	\$ ou (\$)
Fluxo de caixa das atividades de investimento		
-	Aquisição de bens do ativo mobilizado	(\$)
+	Venda de bens do imobilizado	\$
=	Caixa líquido gerado ou (usado) pelas atividades de investimento	\$ ou (\$)
Fluxo de caixa das atividades de financiamento		
+	Aumento de capital	\$
+	Captações e refinanciamentos	\$
-	Amortização das dívidas	(\$)
-	Pagamentos de dividendos	(\$)
=	Caixa líquido gerado ou (usado) pelas atividades de financiamento	\$ ou (\$)
=	Aumento ou (redução) líquida no Caixa equivalente a caixa	\$ ou (\$)
+	Caixa e equivalente a caixa no fim do exercício	\$
-	Caixa e equivalente a caixa no início do exercício	(\$)
=	Aumento ou (redução) líquida no Caixa e equivalente a caixa	\$ ou (\$)

Fonte: Szuster *et al.* (2013)

3.1 Balanço Patrimonial (BP)

Quadro 12: Estrutura Balanço Patrimonial

Ativo	Passivo
Circulante	Circulante
Não Circulante	Não Circulante
Realizável a Longo Prazo	Patrimônio Líquido
Investimentos	
Imobilizado	
Intangível	

Fonte: Azzolin (2012)

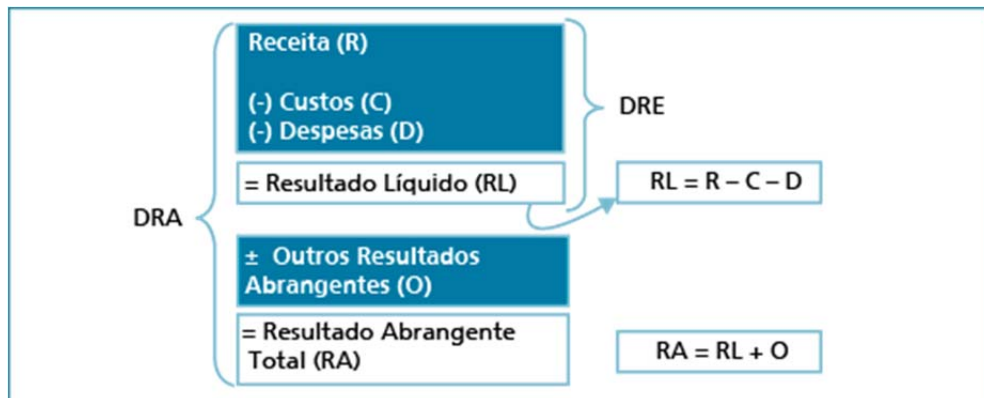
Quadro 13: Exemplo de Balanço Patrimonial

Balanço Patrimonial			
Ativo Circulante		Passivo Circulante	
Caixa	R\$900.000,00	Fornecedores	R\$2.000.000,00
Duplicatas a receber	R\$4.500.000,00	Salários a pagar	R\$3.250.000,00
Estoques	R\$4.950.000,00	Imposto de Renda a pagar	R\$900.000,00
Ativo não Circulante		Contas a pagar	R\$100.000,00
Realizável a Longo Prazo		Passivo não Circulante	
Duplicatas a Receber	R\$500.000,00	Financiamentos bancários	R\$5.160.000,00
Imobilizado		Patrimônio Líquido	
Máquinas	R\$3.660.000,00	Capital Social	R\$5.000.000,00
Móveis e Utensílios	R\$3.500.000,00	Reservas de Capital	R\$1.700.000,00
Intangível			
Marcas e Patentes	R\$100.000,00		
Ativo Total	R\$18.110.000,00	Passivo + PL Total	R\$18.110.000,00

Fonte: Azzolin (2012)

3.2 Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)

Quadro 14: Estrutura Básica (incluindo o DRA)



Fonte: Lenza; Montoto (2011)

Quadro 15: Exemplo da Estrutura Básica

Demonstração do resultado		
Receita bruta de vendas		R\$10.000,00
(-) Deduções		(R\$1.600,00)
ICMS 12% . R\$10.000,00	R\$1.200,00	
PIS 1% . R\$10.000,00	R\$100,00	
Cofins 3% . R\$10.000,00	R\$300,00	
(=) Receita líquida de vendas		R\$8.400,00
(-) Custo das mercadorias vendidas		(R\$3.000,00)
(=) Lucro bruto operacional		R\$5.400,00
(-) Despesas operacionais		
Despesas com vendas	R\$2.500,00	(R\$4.300,00)
Despesas financeiras	R\$1.000,00	
Despesas administrativas	R\$800,00	
(=) Resultado antes dos tributos		R\$1.100,00
(-) Tributos sobre resultado		(R\$264,00)
IRPJ 15% . R\$1.100,00	R\$165,00	
CSLL 9% . R\$1.100,00	R\$99,00	
(=) Lucro líquido do exercício		R\$836,00

Fonte: Azzolin (2012)

3.3 Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)

Exemplo:

Demonstração dos fluxos de caixa pelo método direto (item 18a)		20X2
Fluxos de caixa das atividades operacionais		
Recebimentos de clientes	30.150	
Pagamentos a fornecedores e empregados	(27.600)	
Caixa gerado pelas operações	<u>2.550</u>	
Juros pagos	(270)	
Imposto de renda e contribuição social pagos	(800)	
Imposto de renda na fonte sobre dividendos recebidos	<u>(100)</u>	
<i>Caixa líquido gerado pelas atividades operacionais</i>		\$ 1.380
Fluxos de caixa das atividades de investimento		
Aquisição da controlada X, líquido do caixa obtido na aquisição (Nota A)	(550)	
Compra de ativo imobilizado (Nota B)	(350)	
Recebimento pela venda de equipamento	20	
Juros recebidos	200	
Dividendos recebidos	200	
<i>Caixa líquido consumido pelas atividades de investimento</i>		\$ (480)
Fluxos de caixa das atividades de financiamento		
Recebimento pela emissão de ações	250	
Recebimento por empréstimo a longo prazo	250	
Pagamento de passivo por arrendamento	(90)	
Dividendos pagos ^(a)	(1.200)	
<i>Caixa líquido consumido pelas atividades de financiamento</i>		<u>\$ (790)</u>
Aumento líquido de caixa e equivalentes de caixa		\$ 110
Caixa e equivalentes de caixa no início do período (Nota C)		<u>\$ 120</u>
Caixa e equivalentes de caixa no fim do período (Nota C)		<u><u>\$ 230</u></u>

^(a) Esse valor também poderia ser apresentado no fluxo de caixa das atividades operacionais.

Fonte: CPC 03 (R2)

Demonstração dos fluxos de caixa pelo método indireto (item 18b)		20X2
Fluxos de caixa das atividades operacionais		
Lucro líquido antes do IR e CSLL	3.350	
Ajustes por:		
Depreciação	450	
Perda cambial	40	
Resultado de equivalência patrimonial	(500)	
Despesas de juros	400	
	<u>3.740</u>	
Aumento nas contas a receber de clientes e outros	(500)	
Diminuição nos estoques	1.050	
Diminuição nas contas a pagar – fornecedores	(1.740)	
Caixa gerado pelas operações	<u>2.550</u>	
Juros pagos	(270)	
Imposto de renda e contribuição social pagos	(800)	
Imposto de renda na fonte sobre dividendos recebidos	<u>(100)</u>	
<i>Caixa líquido gerado pelas atividades operacionais</i>		\$ 1.380
Fluxos de caixa das atividades de investimento		
Aquisição da controlada X, líquido do caixa obtido na aquisição (Nota A)	(550)	
Compra de ativo imobilizado (Nota B)	(350)	
Recebimento pela venda de equipamento	20	
Juros recebidos	200	
Dividendos recebidos	<u>200</u>	
<i>Caixa líquido consumido pelas atividades de investimento</i>		\$ (480)
Fluxos de caixa das atividades de financiamento		
Recebimento pela emissão de ações	250	
Recebimento por empréstimos a longo prazo	250	
Pagamento de passivo por arrendamento	(90)	
Dividendos pagos ^(a)	(1.200)	
<i>Caixa líquido consumido pelas atividades de financiamento</i>		<u>\$ (790)</u>
Aumento líquido de caixa e equivalentes de caixa		\$ 110
Caixa e equivalentes de caixa no início do período (Nota C)		<u>\$ 120</u>
Caixa e equivalentes de caixa no fim do período (Nota C)		<u><u>\$ 230</u></u>

Fonte: CPC 03 (R2)

4 Parecer de Auditoria:

Companhias abertas e empresas de grande porte estão obrigadas a publicar Demonstrações com o Parecer de Auditoria. A auditoria pode ser feita por uma pessoa física (contador credenciado) ou por uma empresa de auditoria (escritório). O auditor emite sua opinião informando se as Demonstrações Financeiras representam adequadamente a realidade da empresa, sendo assim classificada:

- **Sem ressalva**: emitido quando o auditor está convencido sobre todos os aspectos relevantes dos assuntos tratados no âmbito de auditoria.
- **Com ressalva**: emitido quando o auditor conclui que o efeito de qualquer discordância ou restrição na extensão de um trabalho não é de tal magnitude que requeira parecer adverso ou abstenção de opinião.
- **Parecer Adverso**: emitido quando é verificado que as demonstrações contábeis estão incorretas ou incompletas, em tal magnitude que impossibilite a emissão do parecer com ressalva.
- **Abstenção de opinião**: emitido quando houver limitação significativa na extensão de seus exames que impossibilitem o auditor expressar opinião sobre as demonstrações contábeis por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la.

GLOSSÁRIO DE TERMOS DA NBC TG 1000

Ações (ou quotas) em tesouraria: Instrumentos patrimoniais (de capital), como ações ou quotas, da própria entidade, possuídos pela entidade ou outros membros do grupo consolidado.

Adoção inicial da Contabilidade para PMEs: Situação em que a entidade apresenta, pela primeira vez, suas demonstrações contábeis anuais de acordo com a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, independentemente de ter sido o seu arcabouço contábil anterior o IFRS completo ou outra prática contábil.

Ágio por expectativa de rentabilidade futura (fundo de comércio ou *goodwill*): Benefícios econômicos futuros decorrentes de ativos que não são passíveis de serem individualmente identificados nem separadamente reconhecidos.

Altamente provável: Significativamente mais do que provável.

Amortização: Alocação sistemática do valor amortizável de ativo ao longo de sua vida útil.

Aplicação prospectiva (aplicação de mudança em política contábil): Aplicação de nova política contábil para transações, outros eventos e condições que ocorram após a data em que a política foi alterada.

Aplicação retrospectiva (aplicação de mudança em política contábil): Aplicação de nova política contábil para transações, outros eventos e condições como se essa política tivesse sempre sido aplicada.

Apresentação adequada: Representação confiável dos efeitos das transações, de outros eventos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, receitas e despesas.

Arrendamento mercantil: Acordo por meio do qual o arrendador transfere ao arrendatário, em troca de pagamento, ou série de pagamentos, o direito de uso de ativo por um período de tempo acordado entre as partes. Também conhecido como leasing.

Arrendamento mercantil financeiro: Arrendamento que transfere substancialmente todos os riscos e benefícios vinculados à posse do ativo. O título de propriedade pode ou não ser futuramente transferido. O arrendamento que não é arrendamento financeiro é arrendamento operacional.

Arrendamento mercantil operacional: Arrendamento que não transfere substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à posse do ativo. Arrendamento que não é arrendamento operacional é arrendamento financeiro.

Atividade agrícola: Gerenciamento da transformação biológica e da colheita de ativos biológicos para venda, ou para conversão em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais da entidade.

Atividade de financiamento: Atividade que resulta em alterações no tamanho e na composição do patrimônio integralizado e dos empréstimos da entidade.

Atividade de investimento: Aquisição e alienação de ativos de longo prazo e de outros investimentos não incluídos em equivalentes de caixa.

Atividade operacional: As principais atividades geradoras de receita da entidade e de outras atividades que não sejam atividades de investimento ou de financiamento.

Ativo: Recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados do qual se esperam benefícios econômicos futuros para a entidade.

Ativo biológico: Animal ou planta vivos.

Ativo contingente: Ativo possível, que resulta de acontecimentos passados e cuja realização será confirmada apenas pela ocorrência, ou não, de um ou mais acontecimentos futuros incertos, não totalmente sob controle da entidade.

Ativo de plano (de benefício a empregado):

- (a) ativos possuídos por fundo de benefício a empregado de longo prazo; e
- (b) apólices de seguro qualificadas.

Ativo financeiro: Qualquer ativo que seja:

- (a) dinheiro;
- (b) instrumento patrimonial de outra entidade;
- (c) direito contratual:
 - (i) de receber dinheiro ou outro ativo financeiro de outra entidade; ou
 - (ii) de trocar ativos ou passivos financeiros com outra entidade sob condições que são potencialmente favoráveis à entidade; ou
- (d) contrato que será ou que poderá vir a ser liquidado pelos instrumentos patrimoniais (como ações) da própria entidade e que:
 - (i) pelo qual a entidade é ou pode ser obrigada a receber um número variável de instrumentos patrimoniais da própria entidade; ou
 - (ii) será ou poderá vir a ser liquidado exceto pela troca de uma quantia fixa de dinheiro ou outro ativo financeiro por um número fixo de instrumentos patrimoniais da própria entidade. Para esse fim, os instrumentos patrimoniais da própria entidade não incluem instrumentos que sejam eles mesmos contratos para recebimento futuro ou transmissão futura dos instrumentos patrimoniais da própria entidade.

Ativo fiscal diferido: Tributo recuperável em períodos futuros, referente a:

- (a) diferenças temporárias;
- (b) compensação de prejuízos fiscais não utilizados; e

(c) compensação de créditos fiscais não utilizados.

Ativo imobilizado: Ativos tangíveis que:

- (a) são disponibilizados para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para locação por outros, para investimento, ou para fins administrativos; e
- (b) espera-se que sejam usados por mais de um período contábil.

Ativo intangível: Ativo identificável não monetário sem substância física. Tal ativo é identificável quando:

- (a) é separável, isto é, capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, tanto individualmente ou junto com contrato, ativo ou passivo relacionados; ou
- (b) origina direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de esses direitos serem transferidos ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Balanço patrimonial: Demonstração que apresenta a relação de ativos, passivos e patrimônio líquido de uma entidade em data específica.

Base fiscal: A mensuração, conforme lei fiscal aplicável, de ativo, passivo ou instrumento patrimonial.

Benefício a empregado: Todas as formas de retribuição dada pela entidade em troca dos serviços prestados pelo empregado.

Benefício adquirido (direito a benefício adquirido): Benefício cujo direito, sob as condições de plano de benefício de aposentadoria, não é condicional à relação de emprego continuada.

Benefício por desligamento: Benefício a título de indenização por encerramento do contrato com empregados em virtude de:

- (a) decisão de a entidade terminar o vínculo empregatício do empregado antes da data normal de aposentadoria; ou
- (b) decisão do empregado de aderir a demissão voluntária em troca desse benefício.

Benefício pós-emprego: Benefício a empregado (exceto benefício por desligamento) que será pago após o período de emprego.

Caixa: Dinheiro em caixa e depósitos à vista.

Classe de ativos: Grupo de ativos de natureza e uso similares nas operações da entidade.

Coligada: Entidade, incluindo aquela não constituída na forma de sociedade, sobre a qual o investidor tem influência significativa e que não é nem controlada nem participação em empreendimento controlado em conjunto (joint venture).

Combinação de negócios: União de entidades ou negócios separados produzindo demonstrações contábeis de uma única entidade que reporta. Operação ou outro evento por meio do qual um adquirente obtém o controle de um ou mais negócios, independentemente da forma jurídica da operação.

Componente de entidade: Operações e fluxos de caixa que podem ser claramente distinguidos, operacionalmente e para fins de demonstrações contábeis, das demais operações da entidade.

Compreensibilidade: A qualidade da informação de modo a torná-la compreensível por usuários que têm conhecimento razoável de negócios e atividades econômicas, bem como de contabilidade, e a disposição de estudar a informação com razoável diligência.

Compromisso firme: Contrato fechado de compra ou venda para a troca de uma quantidade determinada de recursos a um preço determinado em uma ou mais datas futuras determinadas.

Confiabilidade: Qualidade da informação que a torna livre de erro material e viés e representa adequadamente aquilo que tem a pretensão de representar ou seria razoável que representasse.

Continuidade: A entidade está em continuidade operacional a menos que a administração pretenda liquidá-la ou interromper suas atividades, ou não tenha alternativa realista a não ser encerrá-las.

Contrato de concessão de serviço: Contrato por meio do qual o governo ou outro órgão do setor público contrata com operadora privada para desenvolver (ou aprimorar), operar e manter os ativos de infraestrutura do concedente, tais como ruas, pontes, túneis, aeroportos, empresas de geração, transmissão ou distribuição de energia, prisões, hospitais, etc.

Contrato de construção: Contrato especificamente negociado para a construção de ativo ou de combinação de ativos que estejam intimamente interrelacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou utilização.

Contrato de seguro: Contrato pelo qual uma parte (segurador) aceita um risco de seguro significativo de outra parte (segurado), aceitando indenizar o segurado no caso de evento específico, futuro e incerto (evento segurado) afetar adversamente o segurado.

Contrato oneroso: Contrato em que os custos inevitáveis de atender às obrigações do contrato excedem os benefícios econômicos que se espera receber com ele.

Controlada: Entidade, incluindo aquela sem personalidade jurídica, tal como uma associação, controlada por outra entidade (conhecida como controladora).

Controladora: Entidade que possui uma ou mais controladas.

Controle conjunto (*joint venture*): Controle compartilhado ajustado em contrato sobre uma atividade econômica. Ele existe apenas quando as decisões financeiras e operacionais estratégicas relacionadas à atividade exigem o consentimento unânime das partes que partilham do controle (empreendedores).

Controle (de entidade): Poder de governar as políticas operacionais e financeiras da entidade de modo a obter benefícios de suas atividades.

Custo amortizado de ativo financeiro ou passivo financeiro: Montante pelo qual o ativo financeiro ou o passivo financeiro é mensurado pelo valor de seu reconhecimento inicial, mais os juros acumulados com base no método da taxa efetiva de juros, menos as amortizações de principal, menos qualquer redução (direta ou por meio de conta de retificação) por ajuste ao valor recuperável ou impossibilidade de recebimento.

Custo atribuído (*deemed cost*): O valor justo remensurado de ativo na data da transição para a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas ou Médias Empresas.

Custos de empréstimo: Juros e outros custos incorridos pela entidade com empréstimo de recursos.

Data de concessão: A data em que a entidade e outra parte (incluindo um empregado) entram em acordo quanto a um acerto de pagamento baseado em ações, sendo a data em que as partes chegam a uma compreensão mútua dos termos e condições do contrato. À data de concessão, a entidade confere à contraparte o direito ao dinheiro, a outros ativos ou a instrumentos patrimoniais, desde que as condições de concessão especificadas (se houver) sejam atendidas. Se o acordo estiver sujeito a um processo de aprovação (por exemplo, dos acionistas) a data de concessão é aquela em que a aprovação é obtida.

Data de transição para esta Norma: Começo do primeiro período contábil para o qual a entidade apresenta informações comparativas completas de acordo com esta Norma para PMEs em suas primeiras demonstrações contábeis que observem esta Norma.

Demonstrações contábeis: Representação estruturada da posição patrimonial e financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa da entidade.

Demonstrações contábeis combinadas: Demonstrações contábeis de duas ou mais entidades controladas por um único investidor.

Demonstrações contábeis consolidadas: Demonstrações contábeis da controladora e suas controladas apresentadas como se fossem uma única entidade.

Demonstrações contábeis intermediárias: Demonstração contábil que contém um conjunto completo de demonstrações contábeis ou um conjunto de demonstrações contábeis condensadas para um período intermediário.

Demonstrações contábeis para fins gerais: Demonstrações contábeis direcionadas às necessidades gerais de informação financeira de vasta gama de usuários que não estão em posição de exigir demonstrações feitas sob medida para atender suas necessidades particulares de informação.

Demonstração das mutações do patrimônio líquido: Demonstrações que apresentam lucro ou prejuízo do período, itens de receita e despesa reconhecidos diretamente no patrimônio líquido do período, os efeitos das alterações na política contábil e correção de erros reconhecidos no período, e as quantias das transações com sócios em sua condição de sócios durante o período.

Demonstração de lucros ou prejuízos acumulados: Demonstração contábil que apresenta as alterações em lucros ou prejuízos acumulados para um período.

Demonstração do resultado: Demonstração contábil que apresenta todos os itens de receita e despesa reconhecidos no período, excluindo os itens de outros resultados abrangentes.

Demonstração do resultado abrangente: Demonstração que começa com lucro ou prejuízo do período e a seguir mostra os itens de outros resultados abrangentes do período.

Demonstração dos fluxos de caixa: Demonstração que oferece informações sobre as alterações em caixa e equivalentes de caixa da entidade por um período, mostrando alterações separadamente durante o período em atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

Demonstrações separadas: Aquelas apresentadas por uma controladora, um investidor em um sócio com investimento em entidade controlada em conjunto, nas quais os investimentos são contabilizados com base na participação societária direta ao invés de se basear nos resultados declarados e nos ativos líquidos contábeis das entidades investidas.

Depreciação: Alocação sistemática do valor depreciável de ativo durante a sua vida útil.

Desempenho: Relação das receitas e das despesas da entidade na forma em que estão divulgadas na demonstração do resultado e do resultado abrangente.

Desenvolvimento: Aplicação de resultados de pesquisa ou de outro conhecimento ao planejamento ou ao projeto para a produção de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços, novos ou substancialmente melhorados, antes do início de sua produção comercial ou uso.

Despesa: Redução de benefícios econômicos durante o período contábil, na forma de saídas ou redução de ativos ou inclusão de passivos que resultam em reduções no patrimônio líquido, com exceção daqueles relativos a distribuições de capital ou lucros a proprietários.

Despesa tributária: Valor total incluído na demonstração do resultado para o período contábil referente aos tributos sobre o lucro corrente e diferido.

Desreconhecimento: Retirada (baixa na maior parte das vezes) de ativo ou passivo reconhecido anteriormente do balanço patrimonial da entidade.

Diferenças temporárias: Diferenças entre o valor contábil de ativo, passivo ou outro item nas demonstrações contábeis e sua base de cálculo fiscal que a entidade espera que vá afetar o lucro tributável quando o valor contábil do ativo ou passivo for recuperado ou liquidado (ou, no caso de itens que não sejam ativos ou passivos, que afetarão o lucro tributável no futuro).

Direito de aquisição: Na transação de pagamento baseado em ações, o direito da contraparte de receber dinheiro, outros ativos ou instrumentos patrimoniais da entidade quando o direito da contraparte não for mais condicionado à satisfação de quaisquer condições de aquisição.

Eficácia de um *hedge*: Grau em que alterações no valor justo ou nos fluxos de caixa do item protegido que são atribuíveis a um risco coberto são compensadas por alterações no valor justo, ou fluxos de caixa, do instrumento de *hedge*.

Empreendedor: Investidor em uma joint venture que tem controle conjunto sobre essa joint venture.

Empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*): Acordo contratual por meio do qual duas ou mais partes empreendem uma atividade econômica que está sujeita ao controle conjunto. Empreendimentos conjuntos podem assumir a forma de operações controladas conjuntamente, ativos controlados conjuntamente ou entidades controladas conjuntamente.

Empréstimo a pagar: Passivos financeiros que não obrigações comerciais de curto prazo a pagar em condições de crédito normais.

Entidade controlada em conjunto: Empreendimento conjunto que envolve o estabelecimento de corporação, sociedade ou outra entidade na qual cada empreendedor tem interesse. A entidade opera da mesma forma que outros tipos

de entidade, com a exceção de que um acordo contratual entre os empreendedores (venturers) estabelece o controle conjunto sobre a atividade econômica da entidade.

Entidade governamental: Entidade do governo federal, estadual ou municipal, agências governamentais e órgãos semelhantes, sejam locais, nacionais ou internacionais.

Equivalente de caixa: Investimentos de curto prazo, altamente líquidos, que são prontamente conversíveis em dinheiro, e que estão sujeitos a risco insignificante de alterações no seu valor até sua efetiva conversão em caixa.

Erros: Omissões e inexatidões nas demonstrações contábeis da entidade para um ou mais períodos passados, decorrentes de falha em usar ou de mau uso de informações confiáveis que:

- (a) estavam disponíveis quando as demonstrações contábeis daqueles exercícios foram autorizadas para emissão; e
- (b) poderiam razoavelmente ter sido obtidas e levadas em consideração na elaboração e apresentação dessas demonstrações contábeis.

Estoques: Ativos mantidos:

- (a) para a venda no curso normal dos negócios;
- (b) no processo de produção para venda; ou
- (c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos no processo de produção ou na prestação de serviços.

Financiamento (*funding*) (de benefícios de aposentadoria): Contribuições feitas por entidade, e algumas vezes por seus empregados, a outra entidade, ou fundo, que é legalmente separada da entidade que apresenta as demonstrações contábeis com a finalidade de cobrir o pagamento dos benefícios dos empregados.

Fluxos de caixa: Entradas e saídas de caixa e equivalentes de caixa.

Ganhos: Aumentos em benefícios econômicos e, como tais, não são diferentes em sua natureza das receitas.

Grupo econômico: Controladora e todas as suas controladas.

Impraticável: É impraticável aplicar uma exigência quando a entidade não pode aplicá-la após empregar todos os esforços razoáveis para realizá-la.

Instrumento de *hedge*: Para o propósito da Seção 12, para fins de contabilização de hedge para PMEs, um instrumento de cobertura (*hedging*) é um instrumento financeiro que atende a todos os termos e condições abaixo:

- (a) ser swap de taxa de juros, swap de moeda estrangeira, contrato de câmbio a termo ou contrato de mercadoria a termo, no qual se espera que seja altamente

efetivo em termos de compensação de risco identificado no item 12.17, o qual é considerado como sendo risco coberto;

(b) envolve uma parte externa à entidade apresentando as demonstrações contábeis (por exemplo, externa ao grupo, segmento ou entidade individual que está apresentando as demonstrações contábeis);

(c) seu valor de referência é igual ao valor designado do principal ou valor referencial do item coberto;

(d) tem prazo de resgate específico não posterior:

(i) ao vencimento do instrumento financeiro sendo coberto;

(ii) à liquidez esperada do compromisso de compra ou venda da mercadoria; ou

(iii) à ocorrência de previsão cambial altamente improvável ou da transação de mercadoria sendo coberta;

(e) não tem características de pagamento antecipado, rescisão antecipada ou de prorrogação.

A entidade que escolher aplicar a NBC TG 38 na contabilização de instrumentos financeiros deve aplicar a definição de instrumento de hedging daquela norma ao invés de usar esta definição.

Instrumento financeiro: Contrato que origina um ativo financeiro de uma entidade e um passivo financeiro ou instrumento patrimonial de outra entidade.

Instrumento financeiro composto: Instrumento financeiro que, do ponto de vista do emissor, inclui um componente de dívida e um componente patrimonial.

Instrumento financeiro negociado em mercado organizado: Instrumentos negociados, ou em processo de emissão para negociação em mercado de ações (em bolsa de valores nacional ou estrangeira ou em mercado de balcão, incluindo mercados locais ou regionais).

Investimento bruto no arrendamento mercantil: Total da soma:

(a) das contraprestações mínimas recebíveis pelo arrendador sob arrendamento financeiro; e

(b) de qualquer valor residual não garantido pertencente ao arrendador.

Investimento líquido no arrendamento mercantil: Investimento bruto em arrendamento descontado à taxa de juros implícita no arrendamento.

Itens monetários: Unidades monetárias disponíveis e ativos e passivos a serem recebidos ou pagos em valor fixo ou determinável de unidades monetárias.

Licença remunerada acumulável: Ausências remuneradas que serão compensadas em períodos futuros, quando não totalmente compensadas no período corrente (como férias).

Lucro tributável (prejuízo fiscal): O lucro (prejuízo) para um período de declaração sobre o qual tributos sobre o lucro são pagáveis ou recuperáveis, determinados de

acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades tributárias. Lucro tributável é igual à receita tributável menos quantias dedutíveis da receita tributável.

Materialidade: Omissões ou declarações inexatas de itens são materiais se elas puderem, individual ou coletivamente, influenciar as decisões econômicas de usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis. A materialidade depende do tamanho e da natureza da omissão ou imprecisão julgada nas circunstâncias que a envolvem. O tamanho e natureza do item, ou a combinação de ambos, poderia ser o fator determinante.

Mensuração: Processo de determinação de quantias monetárias com que os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial, na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente.

Método da taxa efetiva de juros: Método de cálculo do custo amortizado de ativo ou passivo financeiro (ou grupo de ativos ou passivos financeiros) e de alocação da receita ou da despesa de juros sobre o período pertinente (método do juro composto).

Método de crédito unitário projetado: Método de avaliação atuarial que percebe cada período como originando uma unidade adicional de direito ao benefício e mede cada unidade separadamente para constituir a obrigação final (o que algumas vezes é chamado de método de benefício acumulado proporcional ao tempo de serviço ou como método de anos/benefício de serviço).

Moeda de apresentação: Moeda em que as demonstrações contábeis são apresentadas.

Moeda funcional: Moeda do ambiente econômico principal em que a entidade opera.

Mudança em estimativa contábil: Ajuste do valor contábil de ativo ou passivo, ou a quantia da baixa periódica de ativo, que resulte da estimativa da situação de ativos e passivos, bem como de benefícios futuros esperados e obrigações a eles relacionadas. Mudanças nas estimativas contábeis resultam de novas informações ou novos desdobramentos e, por isso, não são correção de erros.

Negócio: Conjunto integrado de atividades e ativos conduzidos e administrados com o propósito de oferecer:

(a) retorno aos investidores; ou

(b) custos mais baixos ou outros benefícios econômicos direta e proporcionalmente aos sócios ou participantes.

Um negócio geralmente consiste de entradas, processos aplicados a essas entradas e saídas resultantes que são, ou serão, utilizadas para gerar receitas. Se no conjunto transferido de atividades e ativos existir fundo de comércio (goodwill), o conjunto transferido será considerado como um negócio.

Normas Internacionais de Contabilidade: Normas e Interpretações adotadas pela Junta Internacional de Normas Contábeis (IASB). Elas englobam:

- (a) Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRS);
- (b) Normas Internacionais de Contabilidade (IAS); e
- (c) Interpretações desenvolvidas pelo Comitê de Interpretações das Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRIC) ou pelo antigo Comitê Permanente de Interpretações (SIC).

Notas explicativas (para demonstrações contábeis): Notas explicativas contêm informações além daquelas apresentadas no balanço patrimonial, na demonstração do resultado abrangente, na demonstração do resultado, nas demonstrações dos lucros ou prejuízos acumulados e do valor adicionado (se apresentadas), na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na demonstração dos fluxos de caixa. As notas explicativas oferecem descrições narrativas ou composição de valores apresentados nessas demonstrações e informações sobre itens que não se qualificam para o reconhecimento nessas demonstrações.

Objetivo das demonstrações contábeis: Oferecer informação sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade, que seja útil para a tomada de decisão por vasta gama de usuários que não está em posição de exigir relatórios feitos sob medida para atender suas necessidades particulares de informação.

Objeto de hedge: Para o propósito da Seção 12 desta Norma, para fins específicos de contabilização de hedge de pequenas e médias empresas, um item protegido é:

- (a) o risco de taxa de juros de instrumento de débito avaliado pelo custo amortizado;
- (b) o risco cambial ou taxa de juros em compromisso firme ou com transação prevista altamente provável;
- (c) o risco de preço de commodity da qual é titular ou em compromisso firme ou transação prevista altamente provável para comprar ou vender uma commodity; ou
- (d) o risco cambial em investimento líquido em operação no exterior.

Obrigação construtiva (obrigação não formalizada): Obrigação que decorre das ações da entidade em que:

- (a) a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades, com base em práticas passadas, em políticas contábeis publicadas ou em declaração recente suficientemente específica; e
- (b) em consequência disso, a entidade tenha criado expectativa válida nas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades.

Obrigação de benefício definido (valor presente da): Valor presente, sem dedução de quaisquer ativos do plano, de pagamentos futuros esperados, necessários para liquidar a obrigação resultante do serviço do empregado nos períodos corrente e anteriores.

Obrigação pública de prestação de contas (*accountability*): Obrigação de prestação de contas aos fornecedores de recursos presentes e potenciais e outros externos à entidade que tomam decisões econômicas, mas não estão em posição de exigir relatórios feitos sob medida para atender suas necessidades particulares de informação. A entidade tem responsabilidade pública se:

- (a) seus instrumentos de dívida ou patrimoniais são trocados em mercado de ações ou estiver no processo de emissão de tais instrumentas para troca em mercado de ações (em bolsa de valores nacional ou estrangeira ou em mercado de balcão, incluindo mercados locais ou regionais); ou
- (b) possuir ativos em condição fiduciária perante grupo amplo de terceiros como um de seus principais negócios. Esse é o caso típico de bancos, cooperativas de crédito, companhias de seguro, corretoras de seguro, fundos mútuos, bancos de investimento, etc.

Operação descontinuada: Componente da entidade que foi alienado ou detido para venda, e

- (a) representa um ramo separado de negócios importante, ou área geográfica de operações;
- (b) é parte de um plano coordenado único para liquidar um ramo separado de negócios importante, ou área geográfica de operações; ou
- (c) é uma controlada adquirida exclusivamente com vistas à revenda.

Outros resultados abrangentes: Itens de receita e despesa (incluindo ajustes de reclassificação de receita) que não são reconhecidos como resultado, conforme exigido ou permitido por esta Norma.

Parte relacionada: Pessoa ou entidade que está relacionada com a entidade que está elaborando suas demonstrações contábeis (entidade divulgadora), sendo que:

- (a) pessoa ou membro próximo da família dessa pessoa é relacionado com a entidade divulgadora se essa pessoa:
 - (i) é membro do pessoal chave de gestão da entidade ou entidade divulgadora ou de controladora da entidade divulgadora;
 - (ii) tem controle sobre a entidade divulgadora; ou
 - (iii) tem controle conjunto ou influência significativa sobre a entidade divulgadora ou que tenha poder de voto significativo na mesma;
- (b) a entidade está relacionada com a entidade divulgadora se alguma das seguintes condições se aplicar:
 - (i) a entidade e a entidade divulgadora são membros do mesmo grupo econômico (o que significa que cada controladora, controlada e entidade sob controle comum é parte relacionada com as outras);

- (ii) qualquer uma das entidades é uma coligada ou empreendimento controlado em conjunto de outra entidade (ou de membro de grupo econômico do qual a outra entidade é membro);
- (iii) ambas as entidades são empreendimentos controlados em conjunto de uma terceira entidade;
- (iv) qualquer das entidades é um empreendimento controlado em conjunto de uma terceira entidade e a outra entidade é uma coligada da terceira entidade;
- (v) a entidade tem plano de benefício pós-emprego para benefício dos empregados de qualquer entidade, seja a entidade divulgadora ou a entidade relacionada com a entidade divulgadora. Se a entidade é em si um plano desses, os empregadores patrocinadores também são relacionados com o plano;
- (vi) a entidade é controlada ou controlada conjuntamente por pessoa identificada em (a);
- (vii) uma pessoa identificada em (a)(i) tem poder de voto significativo na entidade;
- (viii) uma pessoa identificada em (a)(ii) tem influência significativa sobre a entidade ou poder de voto significativo na mesma;
- (ix) uma pessoa, ou um membro próximo da família da pessoa, tem influência significativa sobre a entidade ou poder de voto significativo nela e controle conjunto sobre a entidade divulgadora; e
- (x) um membro do pessoal chave de gestão da entidade ou da controladora da entidade, ou membro próximo da família desse membro, tem o controle ou controle conjunto sobre a entidade divulgadora ou tem poder de voto significativo na mesma.

Participação de não controladores: Parte do patrimônio líquido da controlada não atribuível, direta ou indiretamente, à controladora (comumente conhecida como participação de minoritários).

Passivo: Obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos,, cuja liquidação se espera resulte em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos.

Passivo contingente:

- (a) obrigação possível que resulta de acontecimentos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade; ou
- (b) obrigação presente que resulta de acontecimentos passados, mas que não é reconhecida por que:
 - (i) não é provável que desembolso de recurso que incorpora benefícios econômicos seja exigido para liquidar a obrigação; ou
 - (ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado de maneira suficientemente confiável.

Passivo de benefício definido (valor presente): Valor presente da obrigação de benefício definido no final do período contábil, deduzido do valor justo nesse

mesmo período de quaisquer ativos do plano (se houver), dos quais as obrigações devem ser liquidadas diretamente.

Passivo financeiro: Qualquer passivo que seja:

(a) obrigação contratual:

(i) de entregar dinheiro ou outro ativo financeiro para outra entidade; ou
(ii) de trocar ativos ou passivos financeiros com outra entidade sob condições que são potencialmente desfavoráveis à entidade; ou

(b) contrato que será ou poderá vir a ser liquidado por meio de instrumentos patrimoniais da própria entidade e:

(i) pelo qual a entidade é ou pode ser obrigada a receber um número variável de instrumentos patrimoniais da própria entidade; ou

(ii) será ou poderá vir a ser liquidado exceto pela troca de quantia fixa de dinheiro ou outro ativo financeiro por um número fixo de instrumentos patrimoniais da própria entidade. Para esse fim, os instrumentos patrimoniais da própria entidade não incluem instrumentos que sejam eles mesmos contratos para recebimento futuro ou transmissão futura dos instrumentos patrimoniais da própria entidade.

Passivo fiscal diferido: Tributo a pagar ou a compensar em períodos contábeis futuros, referente a diferenças temporárias.

Patrimônio líquido: é o valor residual dos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos.

Pequenas e médias empresas: Entidades que:

(a) não têm responsabilidade de prestação pública de contas; mas

(b) elaboram demonstrações contábeis para fins gerais para usuários externos (credores, processos licitatórios, agências de avaliação de rating, etc.).

A entidade tem responsabilidade pública se:

(a) submeter, ou estiver no processo de submeter, suas demonstrações contábeis para comissão de valores mobiliários ou outro órgão regulador com o propósito de emitir qualquer classe de instrumento em mercado de ações; ou

(b) possuir ativos em condição fiduciária perante um grupo amplo de terceiros como um de seus principais negócios. Esse é o caso típico de bancos, cooperativas de crédito, companhias de seguro, corretoras de seguro, fundos mútuos, bancos de investimento, etc.

Perdas por desvalorização (*impairment*): Valor contábil do ativo que excede (a) no caso de estoques, seu preço de venda menos o custo para completá-lo e despesa de vendê-lo ou (b) no caso de outros ativos, seu valor justo menos a despesa para a venda.

Período de divulgação: Período coberto pelas demonstrações contábeis ou por demonstração contábil intermediária.

Período intermediário: Período de prestação de contas menor que um exercício social completo.

Pesquisa: Investigação original e planejada empreendida com o objetivo de ganhar novo conhecimento e compreensão científica ou técnica.

Plano (de benefício de empregado) de previdência social: Planos de benefício de empregado estabelecidos por legislação para cobrir todas as entidades (ou todas as entidades em determinada categoria, por exemplo, determinado setor) e operados pelo governo nacional ou local ou por outro órgão (por exemplo, agência autônoma criada especificamente para esse fim) que não está sujeita ao controle ou influência da entidade que divulga.

Plano de benefício pós-emprego: Acordo formal ou informal pelo qual a entidade compromete-se a proporcionar benefícios pós-emprego para um ou mais empregados.

Plano de contribuição definida: Planos de benefício pós-emprego pelos quais a entidade paga contribuições fixas para uma entidade separada (fundo), não tendo a obrigação legal ou construtiva de pagar contribuições adicionais, ou de realizar pagamentos de benefício direto a empregados, se o fundo não possuir ativos suficientes para pagar todos os benefícios do empregado referentes ao serviço do empregado nos períodos corrente e passados.

Plano multiempregadores: Plano de contribuição definida ou de benefício definido (exceto plano da previdência social) que:

- (a) possui ativos formados por contribuições de várias entidades patrocinadoras que não estão sob o mesmo controle acionário; e
- (b) utiliza aqueles ativos para fornecer benefícios a empregados a mais de uma entidade patrocinadora, de modo que os níveis de contribuição e benefício sejam determinados sem identificar a entidade patrocinadora que emprega os empregados em questão.

Política contábil: Princípios, bases, convenções, regras e práticas específicos aplicados pela entidade na elaboração e apresentação das demonstrações contábeis.

Posição financeira: Relação de ativos, passivos e patrimônio da entidade na forma em que estão divulgados no balanço patrimonial.

Produção agrícola: Produto colhido dos ativos biológicos da entidade.

Propriedade para investimento: Imóvel (terreno ou construção, ou parte de construção, ou ambos) mantido pelo proprietário ou arrendatário sob arrendamento para receber pagamento de aluguel ou para valorização de capital, ou ambos, que não seja para:

- (a) uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos; ou

(b) venda no curso normal dos negócios.

Proprietários: Possuidores de instrumentos classificados como patrimoniais.

Provável: Possibilidade de ocorrer um evento é maior do que a de não ocorrer.

Provisão: Acréscimo de exigibilidade cujo valor e/ou prazo de pagamento ainda não está totalmente definido.

Prudência: A inclusão de grau de cuidado no exercício de julgamentos necessários para realizar estimativas exigidas de acordo com as condições de incerteza, de modo que ativos ou receitas não sejam superavaliados e passivos ou despesas não sejam subavaliados.

Receita: Aumento de benefícios econômicos durante o período contábil na forma de entradas ou aumentos de ativos ou reduções de passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, com exceção daqueles relativos a contribuições de capital feitas por proprietários.

Reconhecimento: O processo de incorporação ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado e do resultado abrangente de item que atende à definição de elemento e satisfaz aos seguintes critérios:

(a) é provável que benefício econômico futuro associado com o item flua para ou da entidade; e

(b) o item tem custo ou valor que pode ser mensurado com confiança.

Regime de competência: Efeitos das operações e de outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (e não quando são recebidos ou pagos como caixa ou equivalente de caixa) e são registrados na contabilidade e divulgados nas demonstrações contábeis dos períodos aos quais se referem.

Relevância: Importância da informação que permite influenciar as decisões econômicas de usuários, ajudando-os a avaliar acontecimentos passados, presentes e futuros ou confirmando, ou corrigindo, suas avaliações passadas.

Resultado abrangente: Mutações no patrimônio líquido durante um período resultante de transações e outros eventos, exceto mutações resultantes de transações de capital com proprietários e em sua condição de proprietários (igual à soma do lucro ou prejuízo líquido do período com os outros resultados abrangentes).

Resultado do período: Total das receitas menos as despesas, excluindo os itens de outros resultados abrangentes.

Substancialmente aprovada: Alíquotas devem ser consideradas como substancialmente aprovadas quando eventos futuros necessários ao processo de entrada em vigor da lei fiscal não alterarem o resultado.

Subvenção governamental: Assistência dada pelo governo na forma de transferências de recursos a uma entidade em troca do cumprimento de certas condições relacionadas às suas atividades operacionais.

Taxa de juros implícita no arrendamento mercantil: Taxa de desconto que, no início do arrendamento, faz com que a soma do valor atual (a) dos pagamentos mínimos do arrendamento e (b) do valor residual não garantido seja igual à soma (i) do valor justo do ativo arrendado e (ii) de quaisquer custos iniciais diretos do arrendador.

Taxa de juros imputada: É a mais claramente determinável entre:

(a) a taxa prevalecente para um instrumento similar de emissor com classificação de crédito similar; ou

(b) a taxa de juros que desconta o valor nominal do instrumento para o preço atual de venda dos produtos ou serviços.

Taxa de juros incremental de financiamento do arrendatário: Taxa de juros que o arrendatário teria de pagar em arrendamento similar ou, se isso não for determinável, a taxa a que, no início do arrendamento, o arrendatário ficaria sujeito a tomar emprestado, por prazo similar e com segurança similar, os recursos necessários para a compra do ativo.

Taxa efetiva de juros: Taxa que desconta os pagamentos ou recebimentos futuros de caixa estimados, durante a vida esperada do instrumento financeiro ou, quando apropriado, por um período mais curto, ao valor contábil líquido do ativo ou passivo financeiro.

Tempestividade: Oferecer a informação nas demonstrações contábeis dentro do período adequado para a decisão.

Transação com partes relacionadas: Transferência de recursos, serviços ou obrigações entre partes relacionadas, independentemente do preço cobrado.

Transação de pagamento baseada em ações: Uma transação na qual a entidade recebe bens ou serviços (incluindo serviços de empregado) como compensação por instrumentos patrimoniais da entidade (incluindo ações ou opções de ação), ou adquire bens ou serviços contraindo passivos com o fornecedor desses bens ou serviços por valores que são baseados no preço das ações da entidade ou outros instrumentos patrimoniais da entidade.

Transação de pagamento baseada em ações liquidada em dinheiro: Transação cujo pagamento é baseado em ações pela qual a entidade adquire bens ou serviços contraindo um passivo para transferir dinheiro ou outros ativos ao fornecedor desses bens ou serviços por valores que são baseados no preço (ou valor) das ações ou outro instrumento patrimonial da entidade.

Transação de pagamento baseada em ações liquidada pela entrega de instrumentos patrimoniais: Transação de pagamento baseada em ações na qual a entidade recebe bens ou serviços como contraprestação de instrumentos patrimoniais da entidade (incluindo ações ou opções de ação).

Transação prevista: Transação futura não comprometida, mas prevista.

Tributo corrente: Tributo a pagar (recuperável) referente ao lucro tributável (prejuízo fiscal) para o período de declaração corrente e períodos passados.

Tributo diferido: Tributo a pagar (recuperável), referente ao lucro tributável (prejuízo fiscal) para períodos de declaração futuros, em decorrência de transações ou eventos passados.

Tributos sobre o lucro: Todos os impostos nacionais e estrangeiros que têm como base lucros tributáveis. Imposto de renda também inclui impostos tais como impostos retidos na fonte, que são pagos por controlada, coligada ou empreendimento controlado em conjunto em distribuições de resultado para a entidade.

Unidade geradora de caixa: Menor grupo de ativos identificáveis que gera entradas de caixa que são, em grande parte, independentes de entradas de caixa de outros ativos ou grupos de ativos.

Valor contábil: Valor em que um ativo ou passivo é reconhecido no balanço patrimonial.

Valor depreciável: custo do ativo, ou outra quantia substituta do custo (nas demonstrações contábeis), menos o seu valor residual.

Valor em uso: Valor presente de fluxos de caixa futuros que se espera venha a ser gerado com um ativo ou uma unidade geradora de caixa.

Valor intrínseco: A diferença entre o valor justo das ações pelo qual a contraparte tem direito (condicional ou incondicional) de subscrever, ou o direito de receber, e o preço (se existir) que a contraparte tem que pagar por essas ações. Por exemplo, uma opção de ação tem um preço de exercício de \$ 15, e a ação tem um valor justo de \$ 20; o valor intrínseco, então, é de \$ 5.

Valor justo: Valor pela qual um ativo pode ser trocado, um passivo liquidado, ou um instrumento patrimonial concedido, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, em uma transação em que não haja relação de privilégio entre elas.

Valor justo menos despesa para vender: Valor que pode ser obtido com a venda de ativo ou unidade geradora de caixa, em uma transação entre as partes, isentas de interesse, que devem ser conhecedoras e dispostas a isso, menos as despesas da venda.

Valor nominal: Valor de unidades de moeda, ações, bushels, libras ou outras unidades especificadas em contrato de instrumento financeiro.

Valor presente: Estimativa do valor presente descontado de fluxos de caixa líquidos no curso normal dos negócios.

Valor recuperável: O maior valor entre o valor justo diminuído das despesas de venda de um ativo e seu valor em uso.

Valor residual de ativo: Valor estimado que a entidade obteria no presente com a alienação do ativo, após deduzir as despesas estimadas da alienação, se o ativo já estivesse com a idade e com a condição esperada no fim de sua vida útil.

Vida útil: Período ao longo do qual se espera que um ativo esteja disponível para uso pela entidade, ou o número de unidades de produção ou de unidades similares que se espera obter do ativo pela entidade.

REFERÊNCIAS

SOUZA, Sérgio Adriano de. **Contabilidade Geral 3D**: básica, intermediária e avançada. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014.

ALMEIDA, S. R. V. *et al.* Uma Análise dos Impactos da Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade no Brasil: Um Estudo de Empresas de Capital Aberto no Setor de Bebidas, Alimentos e Comércio. **Revista Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 15, n. 56, p.4-13. 2013.

AZZOLIN, José Laudelino. **Análise das Demonstrações Contábeis**. Curitiba: IESDE, 2012.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **Norma Brasileira de Contabilidade CTG 1000 adoção plena da NBC TG 1000**. Disponível em: <<http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/09/CTG-1000.pdf>>. Acesso em: jan, 2015.

CPC. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/index.php>>. Acesso em: mar, 2014.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Contabilidade introdutória** (Atualizada de acordo com as Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09). São Paulo. Atlas, 2010.

LENZA, Pedro (coord.); MONTOTO, Eugenio. **Contabilidade Geral Esquemático**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SZUSTER, Natan; CARDOSO, Ricardo Lopes; SZUSTER, Fortunée Rechtman; SZUSTER, Fernanda Rechtman; SZUSTER, Flávia Rechtman. **Contabilidade Geral**: introdução à contabilidade societária. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

Páginas Eletrônicas consultadas:

Portal de Contabilidade: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/>

CVM. Comissão de Valores Mobiliários: www.cvm.gov.br

CFC. Conselho Federal de Contabilidade: www.cfc.org.br

Apostilas consultadas:

BRITO, Alex Rodrigues de; BARROS, Mauricio. Contabilidade para não contadores. Contmatic Phoenix, 2013.

EBS Sistemas. Contabilidade Básica para não contadores. 2012.

MIRANDA, Daniela. Contabilidade Básica. Instituto De Estudos Superiores Da Amazônia (ISEAM), 2002.

Anexo A

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS PRONUNCIAMENTO CONCEITUAL BÁSICO (R1)

Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.



COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS
PRONUNCIAMENTO CONCEITUAL BÁSICO (R1)

**Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação
de Relatório Contábil-Financeiro**

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – *The Conceptual Framework for Financial Reporting* (IASB – BV 2011 Blue Book)

Índice	Item
PREFÁCIO	
INTRODUÇÃO	
Finalidade e status	
Alcance	
CAPÍTULOS	
1. Objetivo da elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro de propósito geral	OB1 – OB21
2. Entidade que reporta a informação	
3. Características qualitativas da informação contábil-financeira útil	QC1 – QC39
4. Estrutura conceitual (1989): texto remanescente	
Premissa subjacente	4.1
Elementos das demonstrações contábeis	4.2 – 4.36
Reconhecimento dos elementos das demonstrações contábeis	4.37 – 4.53
Mensuração dos elementos das demonstrações contábeis	4.54 – 4.56
Conceitos de capital e manutenção de capital	4.57 – 4.65
TABELA DE EQUIVALÊNCIA	

Prefácio

O *International Accounting Standards Board* – IASB está em pleno processo de atualização de sua *Estrutura Conceitual*. O projeto dessa *Estrutura Conceitual* está sendo conduzido em fases.

À medida que um capítulo é finalizado, itens da *Estrutura Conceitual* para *Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis*, que foi emitida em 1989, vão sendo substituídos. Quando o projeto da *Estrutura Conceitual* for finalizado, o IASB terá um único documento, completo e abrangente, denominado *Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro* (*The Conceptual Framework for Financial Reporting*).

Esta versão da *Estrutura Conceitual* inclui dois capítulos que o IASB aprovou como resultado da primeira fase do projeto da *Estrutura*, o capítulo 1 *Objetivo da elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro de propósito geral* e o capítulo 3 *Características qualitativas da informação contábil-financeira útil*. O capítulo 2 tratará do conceito relativo à entidade que divulga a informação. O capítulo 4 contém o texto remanescente da antiga *Estrutura Conceitual*. A tabela de equivalência, ao término desta publicação, evidencia a correspondência entre os conteúdos do documento *Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis* e a atual *Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro*.

O CPC adenda a este Prefácio as seguintes observações:

As modificações introduzidas nesta *Estrutura Conceitual* por meio dos Capítulos 1 e 3 foram elaboradas conjuntamente pelo IASB e pelo FASB (*US Financial Accounting Standards Board*).

No Capítulo 1, o CPC chama a atenção para os seguintes tópicos que estão salientados nas Bases para Conclusões emitidas pelos IASB e FASB para justificarem as modificações e emitirem esta nova versão da *Estrutura Conceitual*:

- (a) posicionamento mais claro de que as informações contidas nos relatórios contábil-financeiros se destinam primariamente aos seguintes usuários externos: investidores, financiadores e outros credores, sem hierarquia de prioridade;
- (b) não foram aceitas as sugestões enviadas durante a audiência pública, feita por aqueles órgãos, no sentido de que caberia, na *Estrutura Conceitual*, com o objetivo da denominada ‘manutenção da estabilidade econômica’, a possibilidade de postergação de informações sobre certas alterações nos ativos ou nos passivos. Pelo contrário, ficou firmada a posição de que prover prontamente informação fidedigna e relevante pode melhorar a confiança do usuário e assim contribuir para a promoção da estabilidade econômica.

No Capítulo 3, as principais mudanças também salientadas nas Bases para Conclusões foram as seguintes:

Divisão das características qualitativas da informação contábil-financeira em:

- (a) características qualitativas fundamentais (*fundamental qualitative characteristics – relevância e representação fidedigna*), as mais críticas; e
- (b) características qualitativas de melhoria (*enhancing qualitative characteristics – comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade*), menos críticas, mas ainda assim altamente desejáveis.

A característica qualitativa *confiabilidade* foi redenominada de *representação fidedigna*; as justificativas constam das Bases para Conclusões.

A característica *essência sobre a forma* foi formalmente retirada da condição de componente separado da *representação fidedigna*, **por ser considerado isso uma redundância**. A representação pela forma legal que difira da substância econômica não pode resultar em *representação fidedigna*, conforme citam as Bases para Conclusões. Assim, *essência sobre a forma* continua, na realidade, bandeira insubstituível nas normas do IASB.

A característica *prudência (conservadorismo)* foi também retirada da condição de aspecto da representação fidedigna por ser inconsistente com a *neutralidade*. Subavaliações de ativos e superavaliações de passivos, segundo os *Boards* mencionam nas Bases para Conclusões, com consequentes registros de desempenhos posteriores inflados, são incompatíveis com a informação que pretende ser neutra.

Introdução

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

Demonstrações contábeis elaboradas dentro do que prescreve esta Estrutura Conceitual objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões econômicas e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários.

Demonstrações contábeis elaboradas 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 instrumentos patrimoniais;
- (b) avaliar a administração da entidade quanto à responsabilidade que lhe tenha sido conferida e quanto à qualidade de seu desempenho e de sua prestação de contas;
- (c) avaliar a capacidade de a entidade 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) elaborar e usar estatísticas da renda nacional; ou
- (h) regulamentar as atividades das entidades.

As demonstrações contábeis são mais comumente elaboradas segundo modelo 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.

Finalidade e status

Esta Estrutura Conceitual estabelece os conceitos que fundamentam a elaboração e a apresentação de demonstrações contábeis destinadas a usuários externos. A finalidade desta Estrutura Conceitual é:

- (a) dar suporte ao desenvolvimento de novos Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações e à revisão dos já existentes, quando necessário;
- (b) dar suporte à promoção da harmonização das regulações, das normas contábeis e dos procedimentos relacionados à apresentação das demonstrações contábeis, provendo uma base para a redução do número de tratamentos contábeis alternativos permitidos pelos Pronunciamentos, Interpretações e Orientações;
- (c) dar suporte aos órgãos reguladores nacionais;
- (d) auxiliar os responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis na aplicação dos Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações e no tratamento de assuntos que ainda não tenham sido objeto desses documentos;
- (e) auxiliar os auditores independentes a formar sua opinião sobre a conformidade das demonstrações contábeis com os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações;
- (f) auxiliar os usuários das demonstrações contábeis na interpretação de informações nelas contidas, elaboradas em conformidade com os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações; e
- (g) proporcionar aos interessados informações sobre o enfoque adotado na formulação dos Pronunciamentos Técnicos, das Interpretações e das Orientações.

Esta Estrutura Conceitual não é um Pronunciamento Técnico propriamente dito e, portanto, não define normas ou procedimentos para qualquer questão particular sobre aspectos de mensuração ou divulgação. Nada nesta Estrutura Conceitual substitui qualquer Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação.

Pode haver um número limitado de casos em que seja observado um conflito entre esta Estrutura Conceitual e um Pronunciamento Técnico, uma Interpretação ou uma Orientação. Nesses casos, as exigências do Pronunciamento Técnico, da Interpretação ou da Orientação específicos devem prevalecer sobre esta *Estrutura Conceitual*. Entretanto, à medida que futuros Pronunciamentos Técnicos, Interpretações ou Orientações sejam desenvolvidos ou revisados tendo como norte esta *Estrutura Conceitual*, o número de casos de conflito entre esta *Estrutura Conceitual* e eles tende a diminuir.



Esta *Estrutura Conceitual* será revisada de tempos em tempos com base na experiência decorrente de sua utilização.

Alcance

Esta *Estrutura Conceitual* aborda:

- (a) o objetivo da elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro;
- (b) as características qualitativas da informação contábil-financeira útil;
- (c) a definição, o reconhecimento e a mensuração dos elementos a partir dos quais as demonstrações contábeis são elaboradas; e
- (d) os conceitos de capital e de manutenção de capital.



CAPÍTULO 1: OBJETIVO DO RELATÓRIO CONTÁBIL-FINANCEIRO DE PROPÓSITO GERAL

Índice	Item
INTRODUÇÃO	OB1
OBJETIVO, UTILIDADE E LIMITAÇÕES DO RELATÓRIO CONTÁBIL-FINANCEIRO DE PROPÓSITO GERAL	OB2 – OB11
INFORMAÇÃO ACERCA DOS RECURSOS ECONÔMICOS DA ENTIDADE QUE REPORTA A INFORMAÇÃO, REIVINDICAÇÕES E MUDANÇAS NOS RECURSOS E REIVINDICAÇÕES	OB12 – OB21
Recursos econômicos e reivindicações	OB13 – OB14
Mudanças nos recursos econômicos e reivindicações	OB15 – OB21
Performance financeira refletida pelo regime de competência (<i>accruals</i>)	OB17 – OB19
Performance financeira refletida pelos fluxos de caixa passados	OB20
Mudanças nos recursos econômicos e reivindicações que não são resultantes da performance financeira	OB21

CAPÍTULO 1: OBJETIVO DO RELATÓRIO CONTÁBIL-FINANCEIRO DE PROPÓSITO GERAL

Introdução

OB1. O objetivo da elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro de propósito geral constitui o pilar da Estrutura Conceitual. Outros aspectos da Estrutura Conceitual – como o conceito de entidade que reporta a informação, as características qualitativas da informação contábil-financeira útil e suas restrições, os elementos das demonstrações contábeis, o reconhecimento, a mensuração, a apresentação e a evidenciação – fluem logicamente desse objetivo.

Objetivo, utilidade e limitações do relatório contábil-financeiro de propósito geral

OB2. O objetivo do relatório contábil-financeiro de propósito geral¹ é fornecer informações contábil-financeiras acerca da entidade que reporta essa informação (*reporting entity*) que sejam úteis a investidores existentes e em potencial, a credores por empréstimos e a outros credores, quando da tomada decisão ligada ao fornecimento de recursos para a entidade. Essas decisões envolvem comprar, vender ou manter participações em instrumentos patrimoniais e em instrumentos de dívida, e a oferecer ou disponibilizar empréstimos ou outras formas de crédito.

OB3. Decisões a serem tomadas por investidores existentes e em potencial relacionadas a comprar, vender ou manter instrumentos patrimoniais e instrumentos de dívida dependem do retorno esperado dos investimentos feitos nos referidos instrumentos, por exemplo: dividendos, pagamentos de principal e de juros ou acréscimos nos preços de mercado. Similarmente, decisões a serem tomadas por credores por empréstimos e por outros credores, existentes ou em potencial, relacionadas a oferecer ou disponibilizar empréstimos ou outras formas de crédito, dependem dos pagamentos de principal e de juros ou de outros retornos que eles esperam. As expectativas de investidores, credores por empréstimos e outros credores em termos de retorno dependem da avaliação destes quanto ao montante, tempestividade e incertezas (as perspectivas) associados aos fluxos de caixa futuros de entrada para a entidade. Consequentemente, investidores existentes e em potencial, credores por empréstimo e outros credores necessitam de informação para auxiliá-los na avaliação das perspectivas em termos de entrada de fluxos de caixa futuros para a entidade.

¹ Ao longo de toda a Estrutura Conceitual, os termos *relatório contábil-financeiro* e elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro referem-se a *informações contábil-financeiras com propósito geral*, a menos que haja indicação específica em contrário.

- OB4. Para avaliar as perspectivas da entidade em termos de entrada de fluxos de caixa futuros, investidores existentes e em potencial, credores por empréstimo e outros credores necessitam de informação acerca de recursos da entidade, reivindicações contra a entidade, e o quão eficiente e efetivamente a administração da entidade e seu conselho de administração² têm cumprido com suas responsabilidades no uso dos recursos da entidade. Exemplos de referidas responsabilidades incluem a proteção de recursos da entidade de efeitos desfavoráveis advindos de fatos econômicos, como, por exemplo, mudanças de preço e de tecnologia, e a garantia de que a entidade tem cumprido as leis, com a regulação e com as disposições contratuais vigentes. Informações sobre a aprovação do cumprimento de suas responsabilidades são também úteis para decisões a serem tomadas por investidores existentes, credores por empréstimo e outros que tenham o direito de votar ou de outro modo exerçam influência nos atos praticados pela administração.
- OB5. Muitos investidores, credores por empréstimo e outros credores, existentes e em potencial, não podem requerer que as entidades que reportam a informação prestem a eles diretamente as informações de que necessitam, devendo desse modo confiar nos relatórios contábil-financeiros de propósito geral, para grande parte da informação contábil-financeira que buscam. Conseqüentemente, eles são os usuários primários para quem relatórios contábil-financeiros de propósito geral são direcionados.
- OB6. Entretanto, relatórios contábil-financeiros de propósito geral não atendem e não podem atender a todas as informações de que investidores, credores por empréstimo e outros credores, existentes e em potencial, necessitam. Esses usuários precisam considerar informação pertinente de outras fontes, como, por exemplo, condições econômicas gerais e expectativas, eventos políticos e clima político, e perspectivas e panorama para a indústria e para a entidade.
- OB7. Relatórios contábil-financeiros de propósito geral não são elaborados para se chegar ao valor da entidade que reporta a informação; a rigor, fornecem informação para auxiliar investidores, credores por empréstimo e outros credores, existentes e em potencial, a estimarem o valor da entidade que reporta a informação.
- OB8. Usuários primários individuais têm diferentes, e possivelmente conflitantes, desejos e necessidades de informação. Este Comitê de Pronunciamentos Contábeis, ao levar à frente o processo de produção de suas normas, irá procurar proporcionar um conjunto de informações que atenda às necessidades do número máximo de usuários primários. Contudo, a concentração em necessidades comuns de informação não impede que a entidade que reporta a informação preste informações adicionais que sejam

² Ao longo de toda a Estrutura Conceitual, o termo administração refere-se tanto à diretoria executiva quanto ao conselho de administração ou órgãos similares, a menos que haja indicação específica em contrário.

mais úteis a um subconjunto particular de usuários primários.

- OB9. A administração da entidade que reporta a informação está também interessada em informação contábil-financeira sobre a entidade. Contudo, a administração não precisa apoiar-se em relatórios contábil-financeiros de propósito geral uma vez que é capaz de obter a informação contábil-financeira de que precisa internamente.
- OB10. Outras partes interessadas, como, por exemplo, órgãos reguladores e membros do público que não sejam investidores, credores por empréstimo e outros credores, podem do mesmo modo achar úteis relatórios contábil-financeiros de propósito geral. Contudo, esses relatórios não são direcionados primariamente a esses outros grupos.
- OB11. Em larga extensão, os relatórios contábil-financeiros são baseados em estimativas, julgamentos e modelos e não em descrições ou retratos exatos. A Estrutura Conceitual estabelece os conceitos que devem amparar tais estimativas, julgamentos e modelos. Os conceitos representam o objetivo que este Comitê de Pronunciamentos Contábeis e os elaboradores dos relatórios contábil-financeiros devem se empenhar em alcançar. Assim como a maioria dos objetivos, a visão contida na Estrutura Conceitual do que sejam a elaboração e a divulgação do relatório contábil-financeiro ideal é improvável de ser atingida em sua totalidade, pelo menos no curto prazo, visto que se requer tempo para a compreensão, aceitação e implementação de novas formas de analisar transações e outros eventos. Não obstante, o estabelecimento de objetivo a ser alcançado com empenho é essencial para que o processo de elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro venha a evoluir e tenha sua utilidade aprimorada.

Informação acerca dos recursos econômicos da entidade que reporta a informação, reivindicações e mudanças nos recursos e reivindicações

- OB12. Relatórios contábil-financeiros de propósito geral fornecem informação acerca da posição patrimonial e financeira da entidade que reporta a informação, a qual representa informação sobre os recursos econômicos da entidade e reivindicações contra a entidade que reporta a informação. Relatórios contábil-financeiros também fornecem informação sobre os efeitos de transações e outros eventos que alteram os recursos econômicos da entidade que reporta a informação e reivindicações contra ela. Ambos os tipos de informação fornecem dados de entrada úteis para decisões ligadas ao fornecimento de recursos para a entidade.

Recursos econômicos e reivindicações

- OB13. Informação sobre a natureza e os montantes de recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação pode auxiliar usuários a identificarem a fraqueza e o vigor financeiro da entidade que reporta a

informação. Essa informação pode auxiliar os usuários a avaliar a liquidez e a solvência da entidade que reporta a informação, suas necessidades em termos de financiamento adicional e o quão provavelmente bem sucedido será seu intento em angariar esse financiamento. Informações sobre as prioridades e as exigências de pagamento de reivindicações vigentes ajudam os usuários a prever de que forma fluxos de caixa futuros serão distribuídos entre aqueles com reivindicações contra a entidade que reporta a informação.

- OB14. Diferentes tipos de recursos econômicos afetam diferentemente a avaliação dos usuários acerca das perspectivas da entidade que reporta a informação em termos de fluxos de caixa futuros. Alguns fluxos de caixa futuros resultam diretamente de recursos econômicos existentes, como, por exemplo, contas a receber. Outros fluxos de caixa resultam do uso variado de recursos combinados com vistas à produção e venda de produtos e serviços aos clientes. Muito embora fluxos de caixa não possam ser identificados com recursos econômicos individuais (ou reivindicações), usuários dos relatórios contábil-financeiros precisam saber a natureza e o montante dos recursos disponíveis para uso nas operações da entidade que reporta a informação.

Mudanças nos recursos econômicos e reivindicações

- OB15. Mudanças nos recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação resultam da performance financeira da entidade (ver itens OB17 a OB20) e de outros eventos ou transações, como, por exemplo, a emissão de títulos de dívida ou de títulos patrimoniais (ver item OB21). Para poder avaliar adequadamente as perspectivas de fluxos de caixa futuros da entidade que reporta a informação, os usuários precisam estar aptos a distinguir a natureza dessas mudanças.
- OB16. Informações sobre a performance financeira da entidade que reporta a informação auxiliam os usuários a compreender o retorno que a entidade tenha produzido sobre os seus recursos econômicos. Informações sobre o retorno que a entidade tenha produzido servem como indicativo de quão diligente a administração tem sido no desempenho de suas responsabilidades para tornar eficiente e eficaz o uso dos recursos da entidade que reporta a informação. Informações sobre a variabilidade e sobre os componentes desse retorno também são importantes, especialmente para avaliação das incertezas associadas a fluxos de caixa futuros. Informações sobre a performance financeira passada da entidade que reporta a informação e sobre o quão diligente a administração tem sido no desempenho de suas responsabilidades são do mesmo modo úteis para predição de retornos futuros da entidade sobre os seus recursos econômicos.

Performance financeira refletida pelo regime de competência (*accruals*)

- OB17. O regime de competência retrata com propriedade os efeitos de transações e outros eventos e circunstâncias sobre os recursos econômicos e

reivindicações da entidade que reporta a informação nos períodos em que ditos efeitos são produzidos, ainda que os recebimentos e pagamentos em caixa derivados ocorram em períodos distintos. Isso é importante em função de a informação sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação, e sobre as mudanças nesses recursos econômicos e reivindicações ao longo de um período, fornecer melhor base de avaliação da performance passada e futura da entidade do que a informação puramente baseada em recebimentos e pagamentos em caixa ao longo desse mesmo período.

- OB18. Informações sobre a performance financeira da entidade que reporta a informação durante um período que são reflexos de mudanças em seus recursos econômicos e reivindicações, e não da obtenção adicional de recursos diretamente de investidores e credores (ver item OB21), são úteis para avaliar a capacidade passada e futura da entidade na geração de fluxos de caixa líquidos. Essas informações servem de indicativos da extensão em que a entidade que reporta a informação tenha aumentado seus recursos econômicos disponíveis, e dessa forma sua capacidade de gerar fluxos de caixa líquidos por meio de suas operações e não pela obtenção de recursos adicionais diretamente de investidores e credores.
- OB19. Informações sobre a performance financeira da entidade que reporta a informação durante um período também podem ser indicativos da extensão em que determinados eventos, tais como mudanças nos preços de mercado ou nas taxas de juros, tenham provocado aumento ou diminuição nos recursos econômicos e reivindicações da entidade, afetando por conseguinte a capacidade de a entidade gerar a entrada de fluxos de caixa líquidos.

Performance financeira refletida pelos fluxos de caixa passados

- OB20. Informações sobre os fluxos de caixa da entidade que reporta a informação durante um período também ajudam os usuários a avaliar a capacidade de a entidade gerar fluxos de caixa futuros líquidos. Elas indicam como a entidade que reporta a informação obtém e despense caixa, incluindo informações sobre seus empréstimos e resgate de títulos de dívida, dividendos em caixa e outras distribuições em caixa para seus investidores, e outros fatores que podem afetar a liquidez e a solvência da entidade. Informações sobre os fluxos de caixa auxiliam os usuários a compreender as operações da entidade que reporta a informação, a avaliar suas atividades de financiamento e investimento, a avaliar sua liquidez e solvência e a interpretar outras informações acerca de sua performance financeira.

Mudanças nos recursos econômicos e reivindicações que não são resultantes da performance financeira

- OB21. Os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação podem ainda mudar por outras razões que não sejam resultantes



de sua performance financeira, como é o caso da emissão adicional de suas ações. Informações sobre esse tipo de mudança são necessárias para dar aos usuários uma completa compreensão do porquê das mudanças nos recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação e as implicações dessas mudanças em sua futura performance financeira.



CAPÍTULO 2: A ENTIDADE QUE REPORTA A INFORMAÇÃO

[a ser acrescentado futuramente]



CAPÍTULO 3: CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL-FINANCEIRA ÚTIL

Índice	Item
INTRODUÇÃO	QC1 – QC3
CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL-FINANCEIRA ÚTIL	QC4 – QC34
Características qualitativas fundamentais	QC5 – QC18
Relevância	QC6 – QC11
<i>Materialidade</i>	QC 11
Representação fidedigna	QC12 – QC16
Aplicação das características qualitativas fundamentais	QC17 – QC18
Características qualitativas de melhoria	QC19 – QC34
Comparabilidade	QC20 – QC25
Verificabilidade	QC26 – QC28
Tempestividade	QC29
Compreensibilidade	QC30 – QC32
Aplicação das características qualitativas de melhoria	QC33 – QC34
RESTRIÇÃO DE CUSTO NA ELABORAÇÃO E DIVULGAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL-FINANCEIRA ÚTIL	QC35 – QC39

CAPÍTULO 3: CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL-FINANCEIRA ÚTIL

Introdução

- QC1. As características qualitativas da informação contábil-financeira útil, discutidas neste capítulo, identificam os tipos de informação que muito provavelmente são reputadas como as mais úteis para investidores, credores por empréstimos e outros credores, existentes e em potencial, para tomada de decisões acerca da entidade que reporta com base na informação contida nos seus relatórios contábil-financeiros (informação contábil-financeira).
- QC2. Os relatórios contábil-financeiros fornecem informação sobre os recursos econômicos da entidade que reporta a informação, sobre reivindicações contra a entidade que reporta a informação e os efeitos de transações e outros eventos e condições que modificam esses recursos e reivindicações. (Essa informação é referenciada na *Estrutura Conceitual* como sendo uma informação sobre o fenômeno econômico). Alguns relatórios contábil-financeiros também incluem material explicativo sobre as expectativas da administração e sobre as estratégias para a entidade que reporta a informação, bem como outros tipos de informação sobre o futuro (*forward-looking information*).
- QC3. As características qualitativas da informação contábil-financeira útil³ devem ser aplicadas à informação contábil-financeira fornecida pelas demonstrações contábeis, assim como à informação contábil-financeira fornecida por outros meios. O custo de gerar a informação, que é uma restrição sempre presente na entidade no processo de fornecer informação contábil-financeira útil, deve ser observado similarmente. No entanto, as considerações a serem tecidas quando da aplicação das características qualitativas e da restrição do custo podem ser diferentes para diferentes tipos de informação. Por exemplo, aplicá-las à informação sobre o futuro (*forward-looking information*) pode ser diferente de aplicá-las à informação sobre recursos econômicos e reivindicações existentes e sobre mudanças nesses recursos e reivindicações.

Características qualitativas da informação contábil-financeira útil

- QC4. Se a informação contábil-financeira é para ser útil, ela precisa ser relevante e representar com fidedignidade o que se propõe a representar. A utilidade da informação contábil-financeira é melhorada se ela for comparável, verificável, tempestiva e compreensível.

³ Ao longo de toda esta *Estrutura Conceitual*, os termos características qualitativas e restrição irão se referir a características qualitativas da informação contábil-financeira útil e à restrição da informação contábil-financeira útil.

Características qualitativas fundamentais

QC5. As características qualitativas fundamentais são *relevância* e *representação fidedigna*.

Relevância

QC6. Informação contábil-financeira relevante é aquela capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários. A informação pode ser capaz de fazer diferença em uma decisão mesmo no caso de alguns usuários decidirem não a levar em consideração, ou já tiver tomado ciência de sua existência por outras fontes.

QC7. A informação contábil-financeira é capaz de fazer diferença nas decisões se tiver valor preditivo, valor confirmatório ou ambos.

QC8. A informação contábil-financeira tem valor preditivo se puder ser utilizada como dado de entrada em processos empregados pelos usuários para prever futuros resultados. A informação contábil-financeira não precisa ser uma predição ou uma projeção para que possua valor preditivo. A informação contábil-financeira com valor preditivo é empregada pelos usuários ao fazerem suas próprias predições.

QC9. A informação contábil-financeira tem valor confirmatório se retro-alimentar – servir de *feedback* – avaliações prévias (confirmá-las ou alterá-las).

QC10. O valor preditivo e o valor confirmatório da informação contábil-financeira estão inter-relacionados. A informação que tem valor preditivo muitas vezes também tem valor confirmatório. Por exemplo, a informação sobre receita para o ano corrente, a qual pode ser utilizada como base para prever receitas para anos futuros, também pode ser comparada com predições de receita para o ano corrente que foram feitas nos anos anteriores. Os resultados dessas comparações podem auxiliar os usuários a corrigirem e a melhorarem os processos que foram utilizados para fazer tais predições.

Materialidade

QC11. A informação é material se a sua omissão ou sua divulgação distorcida (*misstating*) puder influenciar decisões que os usuários tomam com base na informação contábil-financeira acerca de entidade específica que reporta a informação. Em outras palavras, a materialidade é um aspecto de relevância específico da entidade baseado na natureza ou na magnitude, ou em ambos, dos itens para os quais a informação está relacionada no contexto do relatório contábil-financeiro de uma entidade em particular. Consequentemente, não se pode especificar um limite quantitativo uniforme para materialidade ou predeterminar o que seria julgado material para uma situação particular.

Representação fidedigna

- QC12. Os relatórios contábil-financeiros representam um fenômeno econômico em palavras e números. Para ser útil, a informação contábil-financeira não tem só que representar um fenômeno relevante, mas tem também que representar com fidedignidade o fenômeno que se propõe representar. Para ser representação perfeitamente fidedigna, a realidade retratada precisa ter três atributos. Ela tem que ser *completa*, *neutra* e *livre de erro*. É claro, a perfeição é rara, se de fato alcançável. O objetivo é maximizar referidos atributos na extensão que seja possível.
- QC13. O retrato da realidade econômica completo deve incluir toda a informação necessária para que o usuário compreenda o fenômeno sendo retratado, incluindo todas as descrições e explicações necessárias. Por exemplo, um retrato completo de um grupo de ativos incluiria, no mínimo, a descrição da natureza dos ativos que compõem o grupo, o retrato numérico de todos os ativos que compõem o grupo, e a descrição acerca do que o retrato numérico representa (por exemplo, custo histórico original, custo histórico ajustado ou valor justo). Para alguns itens, um retrato completo pode considerar ainda explicações de fatos significativos sobre a qualidade e a natureza desses itens, fatos e circunstâncias que podem afetar a qualidade e a natureza deles, e os processos utilizados para determinar os números retratados.
- QC14. Um retrato neutro da realidade econômica é desprovido de viés na seleção ou na apresentação da informação contábil-financeira. Um retrato neutro não deve ser distorcido com contornos que possa receber dando a ele maior ou menor peso, ênfase maior ou menor, ou qualquer outro tipo de manipulação que aumente a probabilidade de a informação contábil-financeira ser recebida pelos seus usuários de modo favorável ou desfavorável. Informação neutra não significa informação sem propósito ou sem influência no comportamento dos usuários. A bem da verdade, informação contábil-financeira relevante, por definição, é aquela capaz de fazer diferença nas decisões tomadas pelos usuários.
- QC15. Representação fidedigna não significa exatidão em todos os aspectos. Um retrato da realidade econômica livre de erros significa que não há erros ou omissões no fenômeno retratado, e que o processo utilizado, para produzir a informação reportada, foi selecionado e foi aplicado livre de erros. Nesse sentido, um retrato da realidade econômica livre de erros não significa algo perfeitamente exato em todos os aspectos. Por exemplo, a estimativa de preço ou valor não observável não pode ser qualificada como sendo algo exato ou inexato. Entretanto, a representação dessa estimativa pode ser considerada fidedigna se o montante for descrito claramente e precisamente como sendo uma estimativa, se a natureza e as limitações do processo forem devidamente reveladas, e nenhum erro tiver sido cometido na seleção e aplicação do processo apropriado para desenvolvimento da estimativa.

QC16. Representação fidedigna, por si só, não resulta necessariamente em informação útil. Por exemplo, a entidade que reporta a informação pode receber um item do imobilizado por meio de subvenção governamental. Obviamente, a entidade ao reportar que adquiriu um ativo sem custo retrataria com fidedignidade o custo desse ativo, porém essa informação provavelmente não seria muito útil. Outro exemplo mais sutil seria a estimativa do montante por meio do qual o valor contábil do ativo seria ajustado para refletir a perda por desvalorização no seu valor (*impairment loss*). Essa estimativa pode ser uma representação fidedigna se a entidade que reporta a informação tiver aplicado com propriedade o processo apropriado, tiver descrito com propriedade a estimativa e tiver revelado quaisquer incertezas que afetam significativamente a estimativa. Entretanto, se o nível de incerteza de referida estimativa for suficientemente alto, a estimativa não será particularmente útil. Em outras palavras, a relevância do ativo que está sendo representado com fidedignidade será questionável. Se não existir outra alternativa para retratar a realidade econômica que seja mais fidedigna, a estimativa nesse caso deve ser considerada a melhor informação disponível.

Aplicação das características qualitativas fundamentais

QC17. A informação precisa concomitantemente ser relevante e representar com fidedignidade a realidade reportada para ser útil. Nem a representação fidedigna de fenômeno irrelevante, tampouco a representação não fidedigna de fenômeno relevante auxiliam os usuários a tomarem boas decisões.

QC18. O processo mais eficiente e mais efetivo para aplicação das características qualitativas fundamentais usualmente seria o que segue (sujeito aos efeitos das características de melhoria e à restrição do custo, que não são considerados neste exemplo). Primeiro, identificar o fenômeno econômico que tenha o potencial de ser útil para os usuários da informação contábil-financeira reportada pela entidade. Segundo, identificar o tipo de informação sobre o fenômeno que seria mais relevante se estivesse disponível e que poderia ser representado com fidedignidade. Terceiro, determinar se a informação está disponível e pode ser representada com fidedignidade. Dessa forma, o processo de satisfazer as características qualitativas fundamentais chega ao seu fim. Caso contrário, o processo deve ser repetido a partir do próximo tipo de informação mais relevante.

Características qualitativas de melhoria

QC19. *Comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade* são características qualitativas que melhoram a utilidade da informação que é relevante e que é representada com fidedignidade. As características qualitativas de melhoria podem também auxiliar a determinar qual de duas alternativas que sejam consideradas equivalentes em termos de relevância e fidedignidade de representação deve ser usada para retratar um fenômeno.

Comparabilidade

- QC20. As decisões de usuários implicam escolhas entre alternativas, como, por exemplo, vender ou manter um investimento, ou investir em uma entidade ou noutra. Consequentemente, a informação acerca da entidade que reporta informação será mais útil caso possa ser comparada com informação similar sobre outras entidades e com informação similar sobre a mesma entidade para outro período ou para outra data.
- QC21. Comparabilidade é a característica qualitativa que permite que os usuários identifiquem e compreendam similaridades dos itens e diferenças entre eles. Diferentemente de outras características qualitativas, a comparabilidade não está relacionada com um único item. A comparação requer no mínimo dois itens.
- QC22. Consistência, embora esteja relacionada com a comparabilidade, não significa o mesmo. Consistência refere-se ao uso dos mesmos métodos para os mesmos itens, tanto de um período para outro considerando a mesma entidade que reporta a informação, quanto para um único período entre entidades. Comparabilidade é o objetivo; a consistência auxilia a alcançar esse objetivo.
- QC23. Comparabilidade não significa uniformidade. Para que a informação seja comparável, coisas iguais precisam parecer iguais e coisas diferentes precisam parecer diferentes. A comparabilidade da informação contábil-financeira não é aprimorada ao se fazer com que coisas diferentes pareçam iguais ou ainda ao se fazer coisas iguais parecerem diferentes.
- QC24. Algum grau de comparabilidade é possivelmente obtido por meio da satisfação das características qualitativas fundamentais. A representação fidedigna de fenômeno econômico relevante deve possuir naturalmente algum grau de comparabilidade com a representação fidedigna de fenômeno econômico relevante similar de outra entidade que reporta a informação.
- QC25. Muito embora um fenômeno econômico singular possa ser representado com fidedignidade de múltiplas formas, a discricionariedade na escolha de métodos contábeis alternativos para o mesmo fenômeno econômico diminui a comparabilidade.

Verificabilidade

- QC26. A verificabilidade ajuda a assegurar aos usuários que a informação representa fidedignamente o fenômeno econômico que se propõe representar. A verificabilidade significa que diferentes observadores, cômicos e independentes, podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna. Informação

quantificável não necessita ser um único ponto estimado para ser verificável. Uma faixa de possíveis montantes com suas probabilidades respectivas pode também ser verificável.

- QC27. A verificação pode ser direta ou indireta. Verificação direta significa verificar um montante ou outra representação por meio de observação direta, como, por exemplo, por meio da contagem de caixa. Verificação indireta significa checar os dados de entrada do modelo, fórmula ou outra técnica e recalculer os resultados obtidos por meio da aplicação da mesma metodologia. Um exemplo é a verificação do valor contábil dos estoques por meio da checagem dos dados de entrada (quantidades e custos) e por meio do recálculo do saldo final dos estoques utilizando a mesma premissa adotada no fluxo do custo (por exemplo, utilizando o método PEPS).
- QC28. Pode não ser possível verificar algumas explicações e alguma informação contábil-financeira sobre o futuro (*forward-looking information*) até que o período futuro seja totalmente alcançado. Para ajudar os usuários a decidir se desejam usar dita informação, é normalmente necessário divulgar as premissas subjacentes, os métodos de obtenção da informação e outros fatores e circunstâncias que suportam a informação.

Tempestividade

- QC29. Tempestividade significa ter informação disponível para tomadores de decisão a tempo de poder influenciá-los em suas decisões. Em geral, a informação mais antiga é a que tem menos utilidade. Contudo, certa informação pode ter o seu atributo tempestividade prolongado após o encerramento do período contábil, em decorrência de alguns usuários, por exemplo, necessitarem identificar e avaliar tendências.

Compreensibilidade

- QC30. Classificar, caracterizar e apresentar a informação com clareza e concisão torna-a compreensível.
- QC31. Certos fenômenos são inerentemente complexos e não podem ser facilmente compreendidos. A exclusão de informações sobre esses fenômenos dos relatórios contábil-financeiros pode tornar a informação constante em referidos relatórios mais facilmente compreendida. Contudo, referidos relatórios seriam considerados incompletos e potencialmente distorcidos (*misleading*).
- QC32. Relatórios contábil-financeiros são elaborados para usuários que têm conhecimento razoável de negócios e de atividades econômicas e que revisem e analisem a informação diligentemente. Por vezes, mesmo os usuários bem informados e diligentes podem sentir a necessidade de procurar ajuda de consultor para compreensão da informação sobre um fenômeno econômico

complexo.

Aplicação das características qualitativas de melhoria

- QC33. Características qualitativas de melhoria devem ser maximizadas na extensão possível. Entretanto, as características qualitativas de melhoria, quer sejam individualmente ou em grupo, não podem tornar a informação útil se dita informação for irrelevante ou não for representação fidedigna.
- QC34. A aplicação das características qualitativas de melhoria é um processo iterativo que não segue uma ordem preestabelecida. Algumas vezes, uma característica qualitativa de melhoria pode ter que ser diminuída para maximização de outra característica qualitativa. Por exemplo, a redução temporária na comparabilidade como resultado da aplicação prospectiva de uma nova norma contábil-financeira pode ser vantajosa para o aprimoramento da relevância ou da representação fidedigna no longo prazo. Divulgações apropriadas podem parcialmente compensar a não comparabilidade.

Restrição de custo na elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro útil

- QC35. O custo de gerar a informação é uma restrição sempre presente na entidade no processo de elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro. O processo de elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro impõe custos, sendo importante que ditos custos sejam justificados pelos benefícios gerados pela divulgação da informação. Existem variados tipos de custos e benefícios a considerar.
- QC36. Fornecedores de informação contábil-financeira envidam grande parte de seus esforços na coleta, no processamento, na verificação e na disseminação de informação contábil-financeira, mas os usuários em última instância pagam por esses custos na forma de retornos reduzidos. Usuários de informação contábil-financeira também incorrem em custos de análise e interpretação de informação fornecida. Se a informação demandada não é fornecida, os usuários incorrem em custos adicionais de obtenção da informação por meio de outras fontes ou por meio de sua estimativa.
- QC37. A elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro que seja relevante e que represente com fidedignidade o que se propõe representar auxilia os usuários a tomarem decisões com grau de confiança maior. Isso resulta em funcionamento mais eficiente dos mercados de capitais e em custo menor de capital para a economia como um todo. O investidor individual, o credor por empréstimo ou outro credor também se beneficiam desse processo por meio de decisões assentadas na melhor informação. Entretanto, não é possível para relatórios contábil-financeiros de propósito geral fornecer toda e qualquer informação que todo usuário repute ser relevante.

- QC38. Na aplicação da restrição do custo, avalia-se se os benefícios proporcionados pela elaboração e divulgação de informação em particular são provavelmente justificados pelos custos incorridos para fornecimento e uso dessa informação. Quando da aplicação da restrição do custo no desenvolvimento do padrão proposto de elaboração e divulgação, o órgão normatizador deve procurar se informar junto aos fornecedores da informação, usuários, auditores independentes, acadêmicos e outros agentes sobre a natureza e quantidade esperada de benefícios e custos desse padrão. Em grande parte dos casos, as avaliações são baseadas na combinação de informação quantitativa e qualitativa.
- QC39. Em função da subjetividade inerente ao processo, as avaliações de diferentes indivíduos acerca dos custos e benefícios da elaboração e divulgação de itens particulares de informação contábil-financeira devem variar. Dessa forma, o órgão normatizador deve procurar tomar por base os custos e benefícios com relação à elaboração e à divulgação de modo geral, e não somente em relação a entidades individuais que reportam a informação. Isso não quer dizer que as avaliações de custos e benefícios sempre são justificadas pelas mesmas exigências de divulgação para todas as entidades. Diferenças podem ser apropriadas em decorrência dos tamanhos variados das entidades, das diferentes formas de captação de capital (publicamente ou privadamente), das diferentes necessidades de usuários ou de outros fatores.

CAPÍTULO 4: *ESTRUTURA CONCEITUAL (1989): TEXTO REMANESCENTE*

Índice	Item
PREMISSA SUBJACENTE	4.1
Continuidade	4.1
ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	4.2 – 4.36
Posição patrimonial e financeira	4.4 – 4.7
Ativos	4.8 – 4.14
Passivos	4.15 – 4.19
Patrimônio líquido	4.20 – 4.23
Performance	4.24 – 4.28
Receitas	4.29 – 4.32
Despesas	4.33 – 4.35
Ajustes para manutenção de capital	4.36
RECONHECIMENTO DOS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	4.37 – 4.53
Probabilidade de futuros benefícios econômicos	4.40
Confiabilidade da mensuração	4.41 – 4.43
Reconhecimento de ativos	4.44 – 4.45
Reconhecimento de passivos	4.46
Reconhecimento de receitas	4.47 – 4.48
Reconhecimento de despesas	4.49 – 4.53
MENSURAÇÃO DOS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	4.54 – 4.56
CONCEITOS DE CAPITAL E DE MANUTENÇÃO DE CAPITAL	4.57 – 4.65
Conceitos de capital	4.57 – 4.58
Conceitos de manutenção de capital e determinação do lucro	4.59 – 4.65

CAPÍTULO 4: ESTRUTURA CONCEITUAL PARA A ELABORAÇÃO E APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS: TEXTO REMANESCENTE

O texto remanescente da Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis anteriormente emitida não foi emendado para refletir quaisquer alterações implementadas pelo Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis (a IAS 1 que o espelha foi revisada pelo IASB em 2007).

O texto remanescente será atualizado quando forem revisitados conceitualmente os elementos das demonstrações contábeis e suas bases de mensuração.

Premissa subjacente

Continuidade

- 4.1. As demonstrações contábeis normalmente são elaboradas tendo como premissa que a entidade está em atividade (*going concern assumption*) e irá manter-se em operação por um futuro previsível. Desse modo, parte-se do pressuposto de que a entidade não tem a intenção, nem tampouco a necessidade, de entrar em processo de liquidação ou de reduzir materialmente a escala de suas operações. Por outro lado, se essa intenção ou necessidade existir, as demonstrações contábeis podem ter que ser elaboradas em bases diferentes e, nesse caso, a base de elaboração utilizada deve ser divulgada.

Elementos das demonstrações contábeis

- 4.2. As demonstrações contábeis retratam os efeitos patrimoniais e financeiros das transações e outros eventos, por meio do grupamento dos mesmos em classes amplas de acordo com as suas características econômicas. Essas classes amplas são denominadas de elementos das demonstrações contábeis. Os elementos diretamente relacionados à mensuração da posição patrimonial e financeira no balanço patrimonial 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 mutações na posição financeira usualmente reflete os elementos da demonstração do resultado e as alterações nos elementos do balanço patrimonial. Assim, esta *Estrutura Conceitual* não identifica qualquer elemento que seja exclusivo dessa demonstração.
- 4.3. 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

- 4.4. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração da posição patrimonial e financeira são os ativos, os passivos e o 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 fluam futuros benefícios econômicos para a entidade;
 - (b) *passivo* é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos;
 - (c) *patrimônio líquido* é o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos.
- 4.5. As definições de ativo e de passivo identificam suas características essenciais, mas não procuram especificar os critérios que precisam ser observados para que eles possam ser reconhecidos no balanço patrimonial. Desse modo, as definições abrangem itens que não são reconhecidos como ativos ou como passivos no balanço patrimonial em função de não satisfazerem os critérios de reconhecimento discutidos nos itens 4.37 a 4.53. Especificamente, a expectativa de que futuros benefícios econômicos fluam para a entidade ou saiam da entidade deve ser suficientemente certa para que seja observado o critério de probabilidade do item 4.38, antes que um ativo ou um passivo seja reconhecido.
- 4.6. Ao avaliar se um item se enquadra na definição de ativo, passivo ou patrimônio líquido, deve-se atentar para a sua essência subjacente e realidade econômica e não apenas para sua forma legal. Assim, por exemplo, no caso do arrendamento mercantil financeiro, a essência subjacente e a realidade econômica são a de que o arrendatário adquire os benefícios econômicos do uso do ativo arrendado pela maior parte da sua vida útil, em contraprestação de aceitar a obrigação de pagar por esse direito valor próximo do valor justo do ativo e o respectivo encargo financeiro. Dessa forma, o arrendamento mercantil financeiro dá origem a itens que satisfazem à definição de ativo e de passivo e, portanto, devem ser reconhecidos como tais no balanço patrimonial do arrendatário.
- 4.7. Balanços patrimoniais elaborados de acordo com os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações vigentes podem incluir itens que não satisfaçam às definições de ativo ou de passivo e que não sejam tratados como parte do patrimônio líquido. As definições estabelecidas no item 4.4 devem, por outro lado, subsidiar futuras revisões a serem promovidas nos documentos vigentes, bem como na formulação de Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações adicionais.

Ativos

- 4.8. O benefício econômico futuro incorporado a 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 processo industrial alternativo que reduza os custos de produção.
- 4.9. A entidade geralmente emprega os seus ativos na produção de bens ou na prestação de serviços capazes de satisfazer os desejos e as necessidades dos consumidores. Tendo em vista que esses bens ou serviços podem satisfazer esses desejos ou necessidades, os consumidores se dispõem a pagar por eles e a contribuir assim para o fluxo de caixa da entidade. O caixa por si só rende serviços para a entidade, visto que exerce um comando sobre os demais recursos.
- 4.10. Os benefícios econômicos futuros incorporados a um ativo podem fluir para a entidade de diversas maneiras. Por exemplo, o ativo pode ser:
- (a) usado isoladamente ou em conjunto com outros ativos na produção de bens ou na prestação de serviços a serem vendidos pela entidade;
 - (b) trocado por outros ativos;
 - (c) usado para liquidar um passivo; ou
 - (d) distribuído aos proprietários da entidade.
- 4.11. Muitos ativos, como, por exemplo, itens do imobilizado, têm forma física. Entretanto, a forma física não é essencial para a existência de ativo. Assim sendo, as patentes e os direitos autorais, por exemplo, são considerados ativos, caso deles sejam esperados que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade e caso eles sejam por ela controlados.
- 4.12. Muitos ativos, como, por exemplo, contas a receber e imóveis, estão associados a direitos legais, incluindo o direito de propriedade. Ao determinar a existência do ativo, o direito de propriedade não é essencial. Assim, por exemplo, um imóvel objeto de arrendamento mercantil será um ativo, caso a entidade controle os benefícios econômicos que são esperados que fluam da propriedade. Embora a capacidade de a entidade controlar os benefícios econômicos normalmente resulte da existência de direitos legais, o item pode, contudo, satisfazer à definição de ativo mesmo quando não houver controle legal. Por exemplo, o conhecimento (*know-how*) obtido por meio da atividade de desenvolvimento de produto pode satisfazer à definição de ativo quando, mantendo esse conhecimento (*know-how*) em segredo, a entidade controlar os benefícios

econômicos que são esperados que fluam desse ativo.

- 4.13. Os ativos da entidade resultam de transações passadas ou de outros eventos passados. As entidades normalmente obtêm ativos por meio de sua compra ou produção, mas outras transações ou eventos podem gerar ativos. Por exemplo, um imóvel recebido de ente governamental como parte de programa para fomentar o crescimento econômico de dada região ou a descoberta de jazidas minerais. Transações ou eventos previstos para ocorrer no futuro não dão origem, por si só, ao surgimento de ativos. Desse modo, por exemplo, a intenção de adquirir estoques não atende, por si só, à definição de ativo.
- 4.14. Há uma forte associação entre incorrer em gastos e gerar ativos, mas ambas as atividades não são necessariamente indissociáveis. Assim, o fato de a entidade ter incorrido em gasto pode fornecer uma evidência de busca por futuros benefícios econômicos, mas não é prova conclusiva de que um item que satisfaça à definição de ativo tenha sido obtido. De modo análogo, a ausência de gasto relacionado não impede que um item satisfaça à definição de ativo e se qualifique para reconhecimento no balanço patrimonial. Por exemplo, itens que foram doados à entidade podem satisfazer à definição de ativo.

Passivos

- 4.15. Uma característica essencial para a existência de passivo é que a entidade tenha uma obrigação presente. Uma obrigação é um dever ou responsabilidade de agir ou de desempenhar uma dada tarefa de certa maneira. As obrigações podem ser legalmente exigíveis em consequência de contrato ou de exigências estatutárias. Esse é normalmente o caso, por exemplo, das contas a pagar por bens e serviços recebidos. Entretanto, obrigações surgem também de práticas usuais do negócio, de usos e costumes e do desejo de manter boas relações comerciais ou agir de maneira equitativa. Desse modo, se, por exemplo, a entidade que decida, por questão de política mercadológica ou de imagem, retificar defeitos em seus produtos, mesmo quando tais defeitos tenham se tornado conhecidos depois da expiração do período da garantia, as importâncias que espera gastar com os produtos já vendidos constituem passivos.
- 4.16. Deve-se fazer uma distinção entre obrigação presente e compromisso futuro. A decisão da administração de uma entidade para adquirir ativos no futuro não dá origem, por si só, a uma obrigação presente. A obrigação normalmente surge somente quando um ativo é entregue ou a entidade ingressa em acordo irrevogável para adquirir o ativo. Nesse último caso, a natureza irrevogável do acordo significa que as consequências econômicas de deixar de cumprir a obrigação, como, por exemplo, em função da existência de penalidade contratual significativa, deixam a entidade com pouca, caso haja alguma, liberdade para evitar o desembolso de recursos em favor da outra parte.
- 4.17. A liquidação de uma obrigação presente geralmente implica a utilização, pela entidade, de recursos incorporados de benefícios econômicos a fim de satisfazer

a demanda da outra parte. A liquidação de uma obrigação presente pode ocorrer de diversas maneiras, como, por exemplo, por meio de:

- (a) pagamento em caixa;
- (b) transferência de outros ativos;
- (c) prestação de serviços;
- (d) substituição da obrigação por outra; ou
- (e) conversão da obrigação em item do patrimônio líquido.

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

- 4.18. Passivos resultam de transações ou outros eventos passados. Assim, por exemplo, a aquisição de bens e o uso de serviços dão origem a contas a pagar (a não ser que pagos adiantadamente ou na entrega) e o recebimento de empréstimo bancário resulta na obrigação de honrá-lo no vencimento. A entidade também pode ter a necessidade de reconhecer como passivo os futuros abatimentos baseados no volume das compras anuais dos clientes. Nesse caso, a venda de bens no passado é a transação que dá origem ao passivo.
- 4.19. Alguns passivos somente podem ser mensurados por meio do emprego de significativo grau de estimativa. No Brasil, denominam-se esses passivos de provisões. A definição de passivo, constante do item 4.4, segue uma abordagem ampla. Desse modo, caso a provisão envolva uma obrigação presente e satisfaça os demais critérios da definição, ela é um passivo, ainda que seu montante tenha que ser estimado. Exemplos concretos incluem provisões para pagamentos a serem feitos para satisfazer acordos com garantias em vigor e provisões para fazer face a obrigações de aposentadoria.

Patrimônio líquido

- 4.20. Embora o patrimônio líquido seja definido no item 4.4 como algo residual, ele pode ter subclassificações no balanço patrimonial. Por exemplo, na sociedade por ações, recursos aportados pelos sócios, reservas resultantes de retenções de lucros e reservas representando ajustes para manutenção do capital podem ser demonstrados separadamente. Tais classificações podem ser relevantes 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 determinadas partes com direitos de propriedade sobre a entidade têm direitos diferentes com relação ao recebimento de dividendos ou ao reembolso de capital.
- 4.21. A constituição de reservas é, por 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 concedem isenções ou reduções nos impostos a pagar quando são feitas

transferências para tais reservas. A existência e o tamanho 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.

- 4.22. O montante pelo qual o patrimônio líquido é apresentado no balanço patrimonial depende da mensuração dos ativos e passivos. Normalmente, o montante agregado do patrimônio líquido somente por coincidência corresponde ao valor de mercado agregado das ações da entidade ou da soma que poderia ser obtida pela venda dos seus ativos líquidos numa base de item-por-item, ou da entidade como um todo, tomando por base a premissa da continuidade (*going concern basis*).
- 4.23. Atividades comerciais e industriais, bem como outros negócios são frequentemente exercidos por meio de firmas individuais, sociedades limitadas, entidades estatais e outras organizações cujas estruturas, legal e regulamentar, em regra, são diferentes daquelas aplicáveis às sociedades por ações. Por exemplo, pode haver poucas restrições, caso haja, sobre a distribuição aos proprietários ou a outros beneficiários de montantes incluídos no patrimônio líquido. Não obstante, a definição de patrimônio líquido e os outros aspectos dessa Estrutura Conceitual que tratam do patrimônio líquido são igualmente aplicáveis a tais entidades.

Performance

- 4.24. O resultado é frequentemente utilizado como medida de performance ou como base para outras medidas, tais como o retorno do investimento ou o resultado por ação. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração do resultado são as receitas e as despesas. O reconhecimento e a mensuração das receitas e despesas e, conseqüentemente, do resultado, dependem em parte dos conceitos de capital e de manutenção de capital adotados pela entidade na elaboração de suas demonstrações contábeis. Esses conceitos estão expostos nos itens 4.57 a 4.65.
- 4.25. Os elementos de receitas e despesas são definidos como segue:
- (a) *receitas* são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais;
 - (b) *despesas* são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da saída de recursos ou da redução de ativos ou assunção de passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com distribuições aos detentores dos instrumentos patrimoniais.

- 4.26. As definições de receitas e despesas identificam suas características essenciais, mas não são uma tentativa de especificar os critérios que precisam ser satisfeitos para que sejam reconhecidas na demonstração do resultado. Os critérios para o reconhecimento das receitas e despesas estão expostos nos itens 4.37 a 4.53.
- 4.27. As receitas e as despesas podem ser apresentadas na demonstração do resultado de diferentes maneiras, de modo a serem prestadas informações relevantes para a tomada de decisões econômicas. Por exemplo, é prática comum distinguir os itens de receitas e despesas que surgem no curso das atividades usuais da entidade daqueles que não surgem. Essa distinção é feita considerando que a origem de um item é relevante para a avaliação da capacidade que a entidade tem de gerar caixa ou equivalentes de caixa no futuro. Por exemplo, atividades incidentais como a venda de um investimento de longo prazo são improváveis de voltarem a ocorrer em base regular. Quando da distinção dos itens dessa forma, deve-se levar em conta a natureza da entidade e suas operações. Itens que resultam das atividades usuais de uma entidade podem não ser usuais em outras entidades.
- 4.28. A distinção entre itens de receitas e de despesas e a sua combinação de diferentes maneiras também permitem demonstrar várias formas de medir a performance da entidade, com maior ou menor grau de abrangência dos itens. Por exemplo, a demonstração do resultado pode apresentar a margem bruta, o lucro ou o prejuízo das atividades usuais antes dos tributos sobre o resultado, o lucro ou o prejuízo das atividades usuais depois desses tributos e o lucro ou prejuízo líquido.

Receitas

- 4.29. A definição de receita abrange tanto receitas propriamente ditas quanto ganhos. A receita surge no curso das atividades usuais da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, *royalties*, aluguéis.
- 4.30. Ganhos representam outros itens que se enquadram na definição de receita e podem ou não surgir no curso das atividades usuais da entidade, representando aumentos nos benefícios econômicos e, como tais, não diferem, em natureza, das receitas. Consequentemente, não são considerados como elemento separado nesta *Estrutura Conceitual*.
- 4.31. Ganhos incluem, por exemplo, aqueles que resultam da venda de ativos não circulantes. A definição de receita também inclui ganhos não realizados. Por exemplo, os que resultam da reavaliação de títulos e valores mobiliários negociáveis e os que resultam de aumentos no valor contábil de ativos de 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. Os ganhos são, em regra, reportados líquidos das respectivas despesas.

- 4.32. Vários tipos de ativos podem ser recebidos ou aumentados por meio da receita; exemplos incluem caixa, contas a receber, bens e serviços recebidos em troca de bens e serviços fornecidos. A receita também pode resultar da liquidação de passivos. Por exemplo, a entidade pode fornecer mercadorias e serviços ao credor por empréstimo em liquidação da obrigação de pagar o empréstimo.

Despesas

- 4.33. A definição de despesas abrange tanto as perdas quanto as despesas propriamente ditas que surgem no curso das atividades usuais da entidade. As despesas que surgem no curso das atividades usuais da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação. Geralmente, tomam a forma de desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativo imobilizado.
- 4.34. Perdas representam outros itens que se enquadram na definição de despesas e podem ou não surgir no curso das atividades usuais da entidade, representando decréscimos nos benefícios econômicos e, como tais, não diferem, em natureza, das demais despesas. Conseqüentemente, não são consideradas como elemento separado nesta *Estrutura Conceitual*.
- 4.35. Perdas incluem, por exemplo, as que resultam de sinistros como incêndio e inundações, assim como as que decorrem da venda de ativos não circulantes. A definição de despesas também inclui as perdas não realizadas. Por exemplo, as que surgem dos efeitos dos aumentos na taxa de câmbio de moeda estrangeira com relação aos empréstimos da entidade 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, em regra, reportadas líquidas das respectivas receitas.

Ajustes para manutenção de capital

- 4.36. A reavaliação ou a atualização de ativos e passivos dão margem a aumentos ou a diminuições do patrimônio líquido. Embora tais aumentos ou diminuições se enquadrem na definição de receitas e de despesas, sob certos conceitos de manutenção de 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 de capital estão expostos nos itens 4.57 a 4.65 desta *Estrutura Conceitual*.

Reconhecimento dos elementos das demonstrações contábeis

- 4.37. Reconhecimento é o processo que consiste na incorporação ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado de item que se enquadre na

definição de elemento e que satisfaça os critérios de reconhecimento mencionados no item 4.38. Envolve a descrição do item, a mensuração do seu montante monetário e a sua inclusão no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado. Os itens que satisfazem os critérios de reconhecimento devem ser reconhecidos no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado. A falta de reconhecimento de tais itens não é corrigida pela divulgação das práticas contábeis adotadas nem tampouco pelas notas explicativas ou material elucidativo.

- 4.38. Um item que se enquadre na definição de um elemento deve ser reconhecido se:
- (a) for provável que algum benefício econômico futuro associado ao item flua para a entidade ou flua da entidade; e
 - (b) o item tiver custo ou valor que possa ser mensurado com confiabilidade⁴.
- 4.39. 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 registradas no Capítulo 3 – *Características Qualitativas da Informação Contábil-Financeira Útil*. O inter-relacionamento entre os elementos significa que um item que se enquadre 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 futuros benefícios econômicos

- 4.40. O conceito de probabilidade deve ser adotado nos critérios de reconhecimento para determinar o grau de incerteza com que os benefícios econômicos futuros referentes ao item venham a fluir para a entidade ou a fluir da entidade. O conceito está em conformidade com a incerteza que caracteriza o ambiente no qual a entidade opera. As avaliações acerca do grau de incerteza atrelado ao fluxo de benefícios econômicos futuros devem ser feitas com base na evidência disponível quando as demonstrações contábeis são elaboradas. Por exemplo, quando for provável que uma conta a receber devida à entidade será paga pelo devedor, é então justificável, na ausência de qualquer evidência em contrário, reconhecer a conta a receber como ativo. Para uma ampla população 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

- 4.41. O segundo critério para reconhecimento de um item é que ele possua custo ou

⁴ A informação é confiável quando ela é completa, neutra e livre de erro.

valor que possa ser mensurado com confiabilidade. Em muitos casos, o custo ou valor precisa ser estimado; o uso de estimativas razoáveis é parte essencial da elaboração das demonstrações contábeis e não prejudica a sua confiabilidade. Quando, entretanto, não puder ser feita 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 ativo quanto de receita, assim como nos critérios probabilísticos exigidos para reconhecimento. Todavia, se não é possível mensurar com confiabilidade o montante que será recebido, ele não deve ser reconhecido como ativo ou receita. A existência da reclamação deve ser, entretanto, divulgada nas notas explicativas ou nos quadros suplementares.

- 4.42. Um item que, em determinado momento, deixe de se enquadrar nos critérios de reconhecimento constantes do item 4.38 pode qualificar-se para reconhecimento em data posterior, como resultado de circunstâncias ou eventos subseqüentes.
- 4.43. Um item que possui as características essenciais de elemento, mas não atende aos critérios para reconhecimento pode, contudo, requerer sua divulgação em notas explicativas, em material explicativo ou em quadros suplementares. Isso é apropriado quando a divulgação do item for considerada relevante para a avaliação da posição patrimonial e financeira, do desempenho e das mutações na posição financeira da entidade por parte dos usuários das demonstrações contábeis.

Reconhecimento de ativos

- 4.44. Um ativo deve ser reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que benefícios econômicos futuros dele provenientes fluirão para a entidade e seu custo ou valor puder ser mensurado com confiabilidade.
- 4.45. Um ativo não deve ser reconhecido no balanço patrimonial quando os gastos incorridos não proporcionarem a expectativa provável de geração de benefícios econômicos para a entidade além do período contábil corrente. Ao invés disso, tal transação deve ser reconhecida como despesa na demonstração do resultado. Esse tratamento não implica dizer que a intenção da administração ao incorrer nos gastos 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, além do período contábil corrente, é insuficiente para garantir o reconhecimento do ativo.

Reconhecimento de passivos

- 4.46. Um passivo deve ser reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que uma saída de recursos detentores de benefícios econômicos seja exigida em liquidação de obrigação presente e o valor pelo qual essa liquidação se dará puder ser mensurado com confiabilidade. Na prática, as obrigações originadas de

contratos ainda não integralmente cumpridos de modo proporcional – *proportionately unperformed* (por exemplo, passivos decorrentes de pedidos de compra de produtos e mercadorias ainda não recebidos) - não são geralmente reconhecidas como passivos nas demonstrações contábeis. Contudo, tais obrigações podem enquadrar-se na definição de passivos caso sejam atendidos os critérios de reconhecimento nas circunstâncias específicas, e podem qualificar-se para reconhecimento. Nesses casos, o reconhecimento dos passivos exige o reconhecimento dos correspondentes ativos ou despesas.

Reconhecimento de receitas

- 4.47. A receita deve ser reconhecida na demonstração do resultado quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionado com aumento de ativo ou com diminuição de passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade. Isso significa, na prática, que o reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento nos ativos ou da diminuição nos passivos (por exemplo, o aumento líquido nos ativos originado da venda de bens e serviços ou o decréscimo do passivo originado do perdão de dívida a ser paga).
- 4.48. Os procedimentos normalmente adotados, na prática, para reconhecimento da receita, como, por exemplo, a exigência de que a receita tenha sido ganha, são aplicações dos critérios de reconhecimento definidos nesta *Estrutura Conceitual*. Tais procedimentos são geralmente direcionados para restringir o reconhecimento como receita àqueles itens que possam ser mensurados com confiabilidade e tenham suficiente grau de certeza.

Reconhecimento de despesas

- 4.49. As despesas devem ser reconhecidas na demonstração do resultado quando resultarem em decréscimo nos benefícios econômicos futuros, relacionado com o decréscimo de um ativo ou o aumento de um passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade. Isso significa, na prática, que o reconhecimento da despesa ocorre simultaneamente com o reconhecimento de aumento nos passivos ou de diminuição nos ativos (por exemplo, a alocação por competência de obrigações trabalhistas ou da depreciação de equipamento).
- 4.50. As despesas devem ser 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 ou conjuntamente das mesmas transações ou outros eventos. Por exemplo, os vários componentes de despesas que integram o custo das mercadorias vendidas devem ser reconhecidos no mesmo momento em que a receita derivada da venda das mercadorias é reconhecida. Contudo, a aplicação do conceito de confrontação, de acordo com esta *Estrutura Conceitual*, não autoriza o reconhecimento de itens no balanço patrimonial que não satisfaçam à definição de ativos ou passivos.

- 4.51. Quando se espera que os benefícios econômicos sejam gerados ao longo de vários períodos contábeis e a associação com a correspondente receita somente possa ser feita de modo geral e indireto, as despesas devem ser 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 o consumo de ativos, tais como itens do imobilizado, ágio pela expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), 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.
- 4.52. A despesa deve ser reconhecida imediatamente na demonstração do resultado quando o gasto não produzir benefícios econômicos futuros ou quando, e na extensão em que, os benefícios econômicos futuros não se qualificarem, ou deixarem de se qualificar, para reconhecimento no balanço patrimonial como ativo.
- 4.53. A despesa também deve ser reconhecida na demonstração do resultado nos casos em que um passivo é incorrido sem o correspondente reconhecimento de ativo, como no caso de passivo decorrente de garantia de produto.

Mensuração dos elementos das demonstrações contábeis

- 4.54. Mensuração é o processo que consiste em determinar os montantes monetários por meio dos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial e na demonstração do resultado. Esse processo envolve a seleção da base específica de mensuração.
- 4.55. Um número variado de bases de mensuração é empregado em diferentes graus e em variadas combinações nas demonstrações contábeis. Essas bases incluem o que segue:
- (a) *Custo histórico*. Os ativos são registrados pelos montantes pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos entregues para adquiri-los na data da aquisição. Os passivos são registrados pelos montantes dos recursos recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias (como, por exemplo, imposto de renda), pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa se espera serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações.
 - (b) *Custo corrente*. Os ativos são mantidos pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa que teriam de ser pagos se esses mesmos ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data do balanço. Os passivos são reconhecidos pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que se espera seriam necessários para liquidar a obrigação na data do balanço.

- (c) *Valor realizável* (valor de realização ou de liquidação). Os ativos são mantidos pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa que poderiam ser obtidos pela sua venda em forma ordenada. Os passivos são mantidos pelos seus montantes de liquidação, isto é, pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que se espera serão pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normal das operações.
- (d) *Valor presente*. Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado, dos fluxos futuros de entradas líquidas de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso normal das operações. Os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado, dos fluxos futuros de saídas líquidas de caixa que se espera serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações.

4.56. A base de mensuração mais comumente adotada pelas entidades na elaboração de suas demonstrações contábeis é o custo histórico. Ele é normalmente combinado com outras bases de mensuração. Por exemplo, os estoques são geralmente mantidos pelo menor valor entre o custo e o valor líquido de realização, os títulos e valores mobiliários negociáveis podem em determinadas circunstâncias ser mantidos a valor de mercado e os passivos decorrentes de pensões são mantidos pelo seu valor presente. Ademais, em algumas circunstâncias, determinadas entidades usam a base de custo corrente como resposta à incapacidade de o 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

- 4.57. O conceito de capital financeiro (ou monetário) é adotado pela maioria das entidades na elaboração de suas demonstrações contábeis. De acordo com o conceito de capital financeiro, tal como o dinheiro investido ou o seu poder de compra investido, o capital é sinônimo de ativos líquidos ou patrimônio líquido da entidade. Segundo o conceito de capital físico, tal como capacidade operacional, o capital é considerado como a capacidade produtiva da entidade baseada, por exemplo, nas unidades de produção diária.
- 4.58. A seleção do conceito de capital apropriado para a entidade deve estar baseada nas necessidades dos usuários das demonstrações contábeis. Assim, o conceito de capital financeiro deve ser adotado se os usuários das demonstrações contábeis estiverem primariamente interessados na manutenção do capital nominal investido ou no poder de compra do capital investido. Se, contudo, a principal preocupação dos usuários for com a capacidade operacional da entidade, o conceito de capital físico deve ser adotado. O conceito escolhido indica o objetivo a ser alcançado na determinação do lucro, mesmo que possa haver algumas dificuldades de mensuração ao tornar operacional o conceito.

Conceitos de manutenção de capital e determinação do lucro

- 4.59. Os conceitos de capital mencionados no item 4.57 dão origem aos seguintes conceitos de manutenção de capital:
- (a) *Manutenção do capital financeiro.* De acordo com esse conceito, o lucro é considerado auferido somente se o montante financeiro (ou dinheiro) dos ativos líquidos no fim do período exceder 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 considerado 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 exceder a capacidade física produtiva no início do período, depois de excluídas quaisquer distribuições aos proprietários e seus aportes de capital durante o período.
- 4.60. O conceito de manutenção de capital está relacionado com a forma pela qual 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 distinção entre o retorno sobre o capital da entidade e a recuperação do capital; somente os ingressos de ativos que excedam os montantes necessários para manutenção do capital podem ser considerados como lucro e, portanto, como retorno sobre o capital. Portanto, o lucro é o montante remanescente depois que as despesas (inclusive os ajustes de manutenção do capital, quando for apropriado) tiverem sido deduzidas do resultado. Se as despesas excederem as receitas, o montante residual será um prejuízo.
- 4.61. O conceito de manutenção do capital físico requer a adoção do custo corrente como base de mensuração. O conceito de manutenção do capital financeiro, entretanto, não requer o uso de uma base específica de mensuração. A escolha da base conforme este conceito depende do tipo de capital financeiro que a entidade está procurando manter.
- 4.62. A principal diferença entre os dois conceitos de manutenção de capital está no tratamento dos efeitos das mudanças nos preços dos ativos e passivos da entidade. Em termos gerais, a 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.
- 4.63. De acordo com o conceito de manutenção do capital financeiro, por meio do

qual o capital é definido em termos de unidades monetárias nominais, o lucro representa o aumento do capital monetário nominal ao longo do período. Assim, os aumentos nos preços de ativos mantidos ao longo do período, convencionalmente designados como ganhos de estocagem, são, conceitualmente, lucros. Entretanto, eles podem não ser reconhecidos como tais até que os ativos sejam realizados mediante transação de troca. Quando o conceito de manutenção do capital financeiro é definido em termos de unidades de poder aquisitivo constante, o lucro representa o aumento no poder de compra investido ao longo do período. 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.

- 4.64. De acordo com o conceito de manutenção do capital físico, quando o capital é definido em termos de capacidade física produtiva, o lucro representa o aumento desse capital ao longo do 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. Assim sendo, devem ser tratadas como ajustes para manutenção do capital, que são parte do patrimônio líquido, e não como lucro.
- 4.65. A seleção das bases de mensuração e do conceito de manutenção de capital é que determina o modelo contábil a ser utilizado na elaboração das demonstrações contábeis. Diferentes modelos contábeis apresentam diferentes graus de relevância e confiabilidade e, como em outras áreas, a administração deve buscar o equilíbrio entre a relevância e a confiabilidade. Esta *Estrutura Conceitual* é aplicável ao elenco de modelos contábeis e fornece orientação para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis elaboradas conforme o modelo escolhido. No momento presente, não é intenção do CPC eleger um modelo em particular a não ser em circunstâncias excepcionais. Essa intenção será, contudo, revista *vis-à-vis* os desenvolvimentos que forem sendo observados no mundo.

TABELA DE EQUIVALÊNCIA

Esta tabela mostra como o conteúdo da Estrutura Conceitual anterior e a atual se correspondem.

<i>Estrutura Conceitual Anterior</i>	<i>Estrutura Conceitual Atual</i>
Prefácio e Introdução Itens 1 a 5	Introdução
6 a 21	Substituídos pelo Capítulo 1
22	Eliminado
23	4.1
24 a 46	Substituído pelo Capítulo 3
47 a 110	Capítulo 4
47 e 48	4.2 e 4.3
49 a 52	4.4 a 4.7
53 a 59	4.8 a 4.14
60 a 64	4.15 a 4.19
65 a 68	4.20 a 4.23
69 a 73	4.24 a 4.28
74 a 77	4.29 a 4.32
78 a 80	4.33 a 4.35
81	4.36
82 a 84	4.37 a 4.39
85	4.40
86 a 88	4.41 a 4.43
89 e 90	4.44 e 4.45
91	4.46
92 e 93	4.47 e 4.48
94 a 98	4.49 a 4.53
99 a 101	4.54 a 4.56
102 e 103	4.57 e 4.58
104 a 110	4.59 a 4.65