

FIPECAFI
Cultura Contábil, Atuarial e Financeira

FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS
CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS, FEA/USP

MANUAL DE CONTABILIDADE SOCIETÁRIA

APLICÁVEL A TODAS AS SOCIEDADES

DE ACORDO COM AS NORMAS INTERNACIONAIS E DO CPC

ELISEU MARTINS
ERNESTO RUBENS GELBCKE
ARIOVALDO DOS SANTOS
SÉRGIO DE IUDÍCIBUS

NOVA EDIÇÃO ATUALIZADA COM AS NORMAS INTERNACIONAIS E CPCs

2ª EDIÇÃO

atlas

Manual de Contabilidade Societária

Para alguns livros é disponibilizado Material
Complementar e/ou de Apoio no site da editora.
Verifique se há material disponível para este livro em

atlas.com.br

FIPECAFI
Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. FEA/USP

Manual de Contabilidade Societária

Aplicável a todas as sociedades

De acordo com as normas internacionais e do CPC

Eliseu Martins
Ernesto Rubens Gelbcke
Ariovaldo dos Santos
Sérgio de Iudícibus

2ª Edição

SÃO PAULO
EDITORA ATLAS S.A. – 2013

© 2010 by Editora Atlas S. A.

1. ed. 2010; 2. ed. 2013 (4 impressões)

Capa: Leonardo Hermano
Composição: Lino-Jato Editoração Gráfica

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Manual de contabilidade societária / Eliseu Martins . . .
[et. al.]. – 2. ed. – São Paulo : Atlas, 2013.
Outros autores: Ernesto Rubens Gelbcke,
Ariovaldo dos Santos, Sérgio de Iudícibus
FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e
Financeiras, FEA/USP.

Bibliografia.
ISBN 978-85-224-7717-3
ISBN 978-85-224-7728-9 (PDF)

1. Empresas – Contabilidade 2. Sociedades anônimas – Contabilidade
I. Iudícibus, Sérgio de. II. Martins, Eliseu. III. Gelbcke, Ernesto Rubens.
IV. Santos, Ariovaldo dos.

10-02219
CDD-657.92

Índice para catálogo sistemático:

1. Contabilidade societária 657.92

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS – É proibida a reprodução total ou parcial, de qualquer forma ou por qualquer meio. A violação dos direitos de autor (Lei nº 9.610/98) é crime estabelecido pelo artigo 184 do Código Penal.

Editora Atlas S.A.
Rua Conselheiro Nébias, 1384
Campos Elísios
01203 904 São Paulo SP
11 3357 9144
atlas.com.br

Sumário

Prefácio à segunda edição, xxix

1 Noções introdutórias, 1
1.1 Introdução, 1
1.2 Contabilidade, fisco e legislações específicas, 1
1.3 Resumo das demonstrações contábeis e outras informações, 2
1.3.1 Relatório da administração, 2
1.3.2 Balanço Patrimonial (BP), 2
1.3.2.1 Classificação das contas, 2
1.3.2.2 Critérios de avaliação, 3
1.3.3 Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) e Demonstração do Resultado Abrangente (DRA), 4
1.3.4 Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) e de Lucros ou Prejuízos Acumulados, 4
1.3.5 Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR), 5
1.3.6 Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), 5
1.3.7 Demonstração do Valor Adicionado (DVA), 5
1.3.8 Demonstrações comparativas, 5
1.3.9 Consolidação das demonstrações contábeis, 6
1.3.10 Demonstrações contábeis "separadas", 6
1.3.11 Notas explicativas, 6
1.3.12 Parecer do Conselho Fiscal, 6
1.3.13 Relatório do comitê de auditoria, 6
1.3.14 Relatório dos Auditores Independentes, 7
1.3.15 Balanço Social, 7
1.3.16 Fatos relevantes, 8
1.4 Aspectos complementares da Lei das Sociedades por Ações, 8
1.4.1 Conformidade com as práticas contábeis brasileiras, 8
1.4.2 Agrupamento e destaque de contas, 9
1.4.3 Compensação de saldos, 9

1.4.4 Apresentação em milhares de unidades monetárias, 10
1.4.5 Periodicidade, 10
1.4.6 Identificação das demonstrações contábeis, 10
1.4.7 Meios de divulgação, 10
1.5 Efeitos da inflação, 10
1.6 Código Civil, 12
1.7 A criação do CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 14
1.7.1 Documentos emitidos pelo CPC, 16
1.7.2 Relação entre os documentos emitidos pelo CPC e pelo IASB, 20
1.8 Promulgação das Leis nºs 11.638/07 e 11.941/09 (MP 449/08) e a independência da contabilidade brasileira, 21
1.9 Normas internacionais de contabilidade: principais características e consequências, 21
1.10 Situação brasileira e o mundo: balanços individuais e consolidados, 23
1.11 Regime tributário de transição, 24
1.12 Pequena e média empresa: pronunciamento especial do CPC, 26
1.13 Homenagens, 30

2 Estrutura conceitual da contabilidade, 31
2.1 Introdução, 31
2.2 O pronunciamento conceitual básico: estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro, 35
2.3 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 54

3 Disponibilidades – caixa e equivalentes de caixa, 55
3.1 Introdução, 55
3.2 Conteúdo e classificação, 56
3.2.1 Caixa, 56
3.2.2 Depósitos bancários a vista, 56
3.2.3 Numerário em trânsito, 58
3.2.4 Aplicações de liquidez imediata, 58
3.3 Critérios de avaliação, 58
3.3.1 Geral, 58
3.3.2 Saldos em moeda estrangeira, 58
3.4 Tratamento para pequenas e médias empresas, 59

4 Contas a receber, 60
4.1 Conceito e conteúdo, 60
4.2 Clientes, 60
4.2.1 As contas e sua classificação, 60
4.2.2 Duplicatas a receber, 61
4.2.3 Perdas estimadas em créditos de liquidação duvidosa, 63
4.2.4 Securitização de recebíveis, 73
4.3 Outros créditos, 74
4.3.1 Conceito e critérios contábeis, 74
4.3.2 Títulos a receber, 75
4.3.3 Cheques em cobrança, 75
4.3.4 Dividendos a receber, 75
4.3.5 Bancos – contas vinculadas, 75
4.3.6 Juros a receber, 75

4.3.7 Adiantamentos a terceiros, 76
4.3.8 Créditos de funcionários, 76
4.3.9 Tributos a compensar e recuperar, 77
4.3.10 Depósitos restituíveis e valores vinculados, 78
4.3.11 Perdas estimadas, 78
4.4 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 78

5 Estoques, 79
5.1 Introdução, 79
5.2 Conteúdo e plano de contas, 79
5.2.1 Conceito e classificação, 79
5.2.2 Compras em trânsito, 80
5.2.3 Peças e materiais de manutenção, 80
5.2.4 Materiais destinados a obras, 80
5.2.5 Peças de reposição de equipamentos, 80
5.2.6 Elenco sugerido de contas, 80
5.3 Critérios de avaliação, 83
5.3.1 Critério básico, 83
5.3.2 Apuração do Custo, 84
5.3.3 Apuração do valor realizável líquido, 96
5.3.4 O ICMS e os estoques, 98
5.3.5 O PIS/Pasep, a Cofins e os estoques, 99
5.3.6 Mudança nos métodos de avaliação, 100
5.3.7 Baixa dos estoques, 100
5.4 Aspectos fiscais, 100
5.4.1 Tópicos principais, 100
5.4.2 Contabilidade de custos integrada e coordenada, 101
5.5 Inventário físico e controles, 101
5.6 Notas explicativas, 102
5.7 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 102

6 Ativos especiais e despesas antecipadas, 103
6.1 Ativos especiais, 103
6.1.1 Plano de contas, 104
6.1.2 Avaliação, 105
6.1.3 Notas explicativas, 105
6.2 Despesas antecipadas, 105
6.2.1 Conceito, 105
6.2.2 Conteúdo e classificação, 106
6.2.3 Plano de contas, 106
6.2.4 Critérios de avaliação, 107
6.3 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 107

7 Realizável a longo prazo (não circulante), 108
7.1 Conceito e classificação, 108
7.2 Conteúdo das contas e sua avaliação, 109
7.2.1 Plano de contas, 109
7.2.2 Créditos e valores, 109
7.2.3 Investimentos temporários a longo prazo, 112

7.2.4 Despesas antecipadas, 112
7.3 Ajuste a valor presente, 113
7.3.1 Discussão geral, 113
7.3.2 A mudança de lei e o CPC, 113
7.3.3 Contabilização do ajuste a valor presente para contas ativas, 115
7.3.4 Contabilização do ajuste a valor presente para contas passivas, 116
7.4 Classificação no balanço, 117
7.5 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 117

8 Instrumentos financeiros, 118
8.1 Introdução e escopo, 118
8.2 Passivos financeiros e instrumentos patrimoniais, 121
8.3 Reconhecimento e desreconhecimento, 121
8.3.1 Securitização de recebíveis, 128
8.3.1.1 Securitização via SPE, 128
8.3.1.2 FIDC, 130
8.3.1.3 Reconhecimento de direitos creditórios, 131
8.3.1.4 Consolidação das SPEs/FIDCs, 132
8.4 Mensuração, 133
8.4.1 Operações de *Swap*, 136
8.4.2 Contratos a termo e futuros, 138
8.5 Recuperabilidade, 141
8.5.1 Ativos financeiros contabilizados pelo custo amortizado, 142
8.5.2 Ativos financeiros disponíveis para venda, 143
8.5.3 Possíveis modificações na contabilização das irrecuperabilidades, 143
8.6 Derivativos embutidos, operações estruturadas e derivativos exóticos, 145
8.6.1 Contabilização, 147
8.7 Contabilidade de *hedge*, 147
8.7.1 Item objeto de *hedge*, 148
8.7.2 Exemplo: aplicação de *macrohedge*, 149
8.7.3 Instrumentos de *hedge*, 149
8.7.4 Qualificação para *hedge accounting*, 149
8.7.5 Efetividade do *hedge*, 150
8.7.6 *Hedge* de valor justo, 152
8.7.7 *Hedge* de fluxo de caixa, 153
8.7.8 *Hedge* de investimento no exterior, 153
8.7.9 Descontinuidade da *hedge accounting*, 153
8.8 Evidenciação, 154
8.8.1 Significância dos instrumentos financeiros para a posição patrimonial e *performance* da entidade, 154
8.8.2 Natureza e extensão dos riscos oriundos dos instrumentos financeiros, 155
8.8.3 Exemplo, 155
8.9 Propostas de alterações nas normas internacionais, 156
8.10 Mensuração do valor justo em condições de baixa liquidez, 157
8.11 Pronunciamento de pequenas e médias empresas, 159
8.12 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 160

9 Mensuração do valor justo, 162
9.1 Introdução, 162
9.1.1 Aspectos gerais da norma, 164

9.1.2 Definição de valor justo, 165
9.2 Aplicação para ativos, passivos e instrumentos patrimoniais, 167
9.2.1 Ativos não financeiros, 168
9.2.2 Passivos e instrumentos patrimoniais próprios da entidade, 169
9.2.3 Posições líquidas de ativos financeiros e passivos financeiros, 173
9.3 Técnicas de avaliação, 173
9.3.1 Abordagem de Mercado (*Market Approach*), 174
9.3.2 Abordagem de Custo (*Cost Approach*), 175
9.3.3 Abordagem de Resultado ou de Receita (*Income Approach*), 176
9.4 Informações para aplicação das técnicas de avaliação, 179
9.4.1 Princípios gerais, 179
9.4.2 Classificação das informações aplicadas na mensuração de valor justo, 180
9.5 Divulgação, 184
9.6 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 186

10 Investimentos em outras sociedades e em propriedade para investimento, 187
10.1 Introdução, 187
10.2 Os critérios da legislação, 187
10.2.1 Classificação no balanço, 187
10.2.2 Natureza das contas, 188
10.2.3 Modelo do plano de contas, 191
10.2.4 Critérios para a classificação, 192
10.3 Avaliação de investimentos em outras sociedades pelo custo, 198
10.3.1 Investimentos avaliados por este método, 198
10.3.2 O critério de avaliação e a forma de contabilização, 198
10.4 Avaliação de propriedade para investimento, 200
10.4.1 Conceituação, 200
10.4.2 Custo no reconhecimento inicial da propriedade, 202
10.4.3 Mensurações subsequentes: custo ou valor justo, 202
10.5 Notas explicativas, 205
10.6 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 206

11 Investimentos em coligadas e em controladas, 207
11.1 Introdução, 207
11.2 Coligadas, 209
11.3 Controladas em conjunto, 211
11.4 A essência do método da equivalência patrimonial, 215
11.5 Aplicação do método da equivalência patrimonial, 216
11.5.1 Lucro ou prejuízo do exercício, 221
11.5.2 Dividendos distribuídos, 221
11.5.3 Outros resultados abrangentes, 222
11.5.4 Integralização de capital, 222
11.5.5 Variação na participação relativa, 223
11.5.6 Ajustes de exercícios anteriores, 226
11.6 Patrimônio líquido das investidas, 226
11.6.1 Critérios contábeis, 226
11.6.2 Defasagem na data do encerramento da coligada, 227
11.7 Resultados não realizados de operações intersociedades, 228
11.7.1 Significado e objetivo, 228

11.7.2 Quais resultados não realizados devem ser eliminados, 228
11.7.3 A determinação do valor da equivalência patrimonial do investimento em controladas nas demonstrações contábeis individuais da controladora, 231
11.7.4 Como apurar o valor dos resultados não realizados, 231
11.8 Mais-valia e *goodwill*, 241
11.8.1 Introdução, 241
11.8.2 Reconhecimento inicial, 241
11.8.3 Determinação da mais-valia e do *goodwill*, 241
11.8.4 Natureza e origem da mais-valia e do *goodwill*, 243
11.8.5 Realização da mais-valia de ativos líquidos, 244
11.8.6 Ágio na subscrição de ações, 246
11.8.7 Ágio por expectativa de rentabilidade futura, 248
11.9 Mudanças de critério na avaliação de investimentos, 248
11.10 Reconhecimento de perdas, 251
11.11 Notas explicativas, 253
11.12 Investimentos em controladas e coligadas no exterior, 253
11.12.1 Introdução, 253
11.12.2 Aspectos contábeis para investimentos no exterior, 254
11.13 Perda da influência ou do controle conjunto, 256
11.14 Investida com patrimônio líquido negativo, 259
11.15 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 260

12 Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio em investimentos no exterior e conversão de demonstrações contábeis, 261
12.1 Noções preliminares sobre mudanças nas taxas de câmbio em investimentos no exterior e conversão de demonstrações contábeis, 261
12.1.1 Introdução, 261
12.1.2 Métodos para reconhecimento e mensuração dos investimentos societários de caráter permanente, 262
12.1.3 Identificação da moeda funcional, 262
12.2 Reconhecimento e mensuração, 263
12.2.1 Avaliação de investimentos societários no exterior pelo método de equivalência patrimonial, 263
12.2.2 Realização das variações cambiais de investimentos no exterior, 269
12.2.2.1 Critério de mensuração segundo IAS 21 e Pronunciamento CPC 02(R2), 269
12.2.2.2 Critério alternativo de mensuração, 271
12.3 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 274

13 Ativo imobilizado, 275
13.1 Conceituação, 275
13.2 Classificação e conteúdo das contas, 276
13.2.1 Considerações gerais, 276
13.2.2 O plano de contas, 277
13.2.3 Outros fatores da segregação contábil, 277
13.2.4 Conteúdo das contas, 279
13.3 Critérios de avaliação, 283
13.3.1 Conceito da Lei, 283
13.3.2 Mensuração no reconhecimento e após o reconhecimento, 284
13.3.2.1 Um caso todo especial: adoção, pela primeira vez, das normas internacionais e dos CPCs, 284

13.3.3 Redução ao valor recuperável (*impairment*), 288
13.3.3.1 Considerações gerais, 288
13.3.3.2 Mensuração do valor recuperável e da perda por desvalorização, 289
13.3.3.3 Identificação da unidade geradora de caixa, 290
13.3.3.4 Reversão da perda por desvalorização, 292
13.3.3.5 Escolha da taxa de desconto, 292
13.3.3.6 Exemplo prático, 292
13.3.4 Obrigação por retirada de serviço de ativos de longo prazo, 293
13.3.4.1 Considerações gerais, 293
13.3.4.2 Exemplo prático, 295
13.4 Gastos de capital *vs* gastos do período, 296
13.4.1 Conceito geral, 296
13.4.2 Manutenção e reparos, 297
13.4.3 Melhorias e adições complementares, 300
13.4.4 Substituição, 300
13.4.5 Aspectos fiscais, 300
13.5 Retiradas, 301
13.6 Depreciação, exaustão e amortização, 301
13.6.1 Conceito, 301
13.6.2 Valor depreciável, 303
13.6.3 Estimativa de vida útil econômica e taxa de depreciação, 303
13.6.4 Métodos de depreciação, 304
13.6.5 Registro contábil da depreciação, 305
13.6.6 Exaustão, 305
13.7 Registros e controles contábeis, 306
13.7.1 Contas de controle, 306
13.7.2 Registro individual de bens, 306
13.8 Forma de apresentação no balanço, 306
13.9 Operações de arrendamento mercantil, 306
13.9.1 Introdução, 306
13.9.2 Classificação, 307
13.9.2.1 Arrendamento mercantil financeiro, 307
13.9.2.2 Arrendamento mercantil operacional, 308
13.9.3 Contabilização do arrendamento mercantil no arrendatário, 308
13.9.3.1 Contabilização do arrendamento mercantil financeiro, 308
13.9.3.2 Contabilização do arrendamento mercantil operacional, 311
13.9.4 Contabilização do arrendamento mercantil no arrendador, 312
13.9.4.1 Contabilização do arrendamento mercantil financeiro, 312
13.9.4.2 Contabilização do arrendamento mercantil operacional, 313
13.9.5 Transação de venda e *leaseback*, 313
13.9.6 Comentários finais, 315
13.10 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 315

14 Ativos intangíveis, 316
14.1 Introdução, 316
14.2 Aspectos conceituais, 317
14.3 Definição, reconhecimento e mensuração inicial, 317
14.4 Mensuração subsequente e vida útil, 319

14.5 *Impairment test*: intangíveis com vida útil definida, indefinida e *goodwill*, 320
14.6 Um caso concreto: os direitos federativos, 321
14.7 Marcas e patentes, 322
14.8 Direitos sobre recursos naturais, 323
14.9 Pesquisa e desenvolvimento, 323
14.10 Considerações finais, 324
14.11 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 324

15 Ativo biológico, 325
15.1 Noções preliminares , 325
15.1.1 Um modelo contábil específico para a atividade agrícola, 325
15.1.2 Escopo e abrangência do CPC 29, 326
15.2 Reconhecimento e mensuração, 329
15.2.1 Mensuração do valor justo dos ativos biológicos e produtos agrícolas, 329
15.2.2 Cômputo das despesas de venda, 331
15.2.3 Tratamento contábil dos custos subsequentes, 332
15.2.4 Mensuração pelo custo, 332
15.2.5 Reconhecimento de ganhos e perdas, 333
15.3 Subvenção governamental, 333
15.4 Exemplos de transações envolvendo ativo biológico e produção agrícola, 333
15.4.1 Comparação entre modelos contábeis: valor justo *versus* custo, 333
15.4.2 Tratamento do ativo biológico quando anexado à propriedade agrícola, 335
15.4.3 Alterações no valor justo: mudanças físicas *versus* variações de preços no mercado, 336
15.4.4 Mensuração do valor justo pelo fluxo de caixa descontado, 337
15.5 Divulgações, 338
15.6 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 338

16 Ativo diferido, 339
16.1 Introdução, 339
16.2 Classificação anterior das contas e novo tratamento contábil, 340
16.2.1 Plano de contas – geral, 340
16.2.2 Gastos de implantação e pré-operacionais, 340
16.2.3 Gastos de implantação de sistemas e métodos, 342
16.2.4 Gastos de reorganização, 342
16.2.5 Gastos com colocação de ações, 342
16.3 Avaliação e amortização, 342
16.4 Reclassificação, baixa ou manutenção dos saldos do ativo diferido, 342
16.5 Resultados eventuais na fase pré-operacional, 343
16.5.1 O conceito contábil, 343
16.5.2 O tratamento fiscal, 344
16.6 Variações monetárias e encargos financeiros na fase pré-operacional, 344
16.6.1 Aspectos gerais, 344
16.7 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 344

17 Passivo exigível – conceitos gerais, 345
17.1 Classificação, 345
17.2 Avaliação e conteúdo do passivo, 346
17.2.1 Visão geral, 346
17.3 Plano de contas e critérios contábeis, 347
17.4 Tratamento para pequenas e médias empresas, 347

18 Fornecedores, obrigações fiscais e outras obrigações, 348
18.1 Fornecedores, 348
18.2 Obrigações fiscais, 349
18.2.1 ICMS a recolher, 349
18.2.2 IPI a recolher, 349
18.2.3 Imposto de renda a pagar, 349
18.2.4 Contribuição social a pagar, 350
18.2.5 IOF a pagar, 351
18.2.6 ISS a recolher, 353
18.2.7 Cofins e PIS/Pasep a recolher, 353
18.2.8 IRRF – Imposto de Renda retido na fonte a recolher, 353
18.2.9 Contribuições Sociais retidas na fonte a recolher, 353
18.2.10 Outros impostos e taxas a recolher, 354
18.2.11 Programa de recuperação fiscal (Refis), 354
18.3 Outras obrigações, 359
18.3.1 Adiantamentos de clientes, 359
18.3.1.1 Conceitos gerais, 359
18.3.1.2 Fornecimento de bens, obras e serviços a longo prazo, 359
18.3.1.3 Postergação do pagamento do imposto de renda em contratos a longo prazo, 363
18.3.1.4 Diferimento da contribuição social, 363
18.3.2 Contas a pagar, 364
18.3.3 Arrendamento operacional a pagar, 364
18.3.4 Ordenados e salários a pagar, 364
18.3.5 Encargos sociais a pagar e FGTS a recolher, 364
18.3.6 Retenções contratuais, 364
18.3.6.1 Exemplo de contabilização, 365
18.3.7 Dividendo obrigatório a pagar, 365
18.3.8 Comissões a pagar, 365
18.3.9 Juros de empréstimos e financiamentos, 365
18.3.10 Outras contas a pagar, 366
18.4 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 366

19 Empréstimos e financiamentos, debêntures e outros títulos de dívida, 367
19.1 Empréstimos e financiamentos, 367
19.1.1 Empréstimos e financiamentos a longo prazo, 367
19.1.2 Credores por financiamentos, 375
19.1.3 Financiamentos bancários a curto prazo, 376
19.1.4 Títulos a pagar, 377
19.2 Debêntures, 377
19.2.1 Características básicas, 377
19.2.2 Gastos com colocação, 377
19.2.3 Remuneração das debêntures e contabilização, 378
19.2.4 Conversão em ações, 378
19.2.5 Emissão de debêntures com prêmio/deságio, 378
19.2.6 Nota explicativa, 381
19.3 Outros títulos de dívida, 381
19.3.1 Notas promissórias, 381
19.3.2 *Eurobonds* e outros títulos de dívida emitidos no exterior, 381

19.3.3 Títulos perpétuos, 382
19.4 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 383

20 Imposto sobre a renda e contribuição social a pagar, 384
20.1 Imposto sobre a renda, 384
20.1.1 Aspectos contábeis gerais, 384
20.1.2 Reconhecimento do encargo, 384
20.1.3 Classificação no balanço, 384
20.1.4 Redução do imposto por incentivos fiscais, 385
20.1.5 Exemplos de contabilização, 385
20.1.6 Cálculo do imposto de renda, 386
20.1.6.1 Apuração do lucro real, 386
20.1.6.2 O RTT e o LALUR, 386
20.1.6.3 Adições ao lucro líquido, 389
20.1.6.4 Exclusões do lucro líquido, 390
20.1.7 Cálculo da contribuição social, 391
20.1.7.1 Bônus de adimplência fiscal, 391
20.1.8 Postergação do Imposto de Renda (diferimento), 392
20.1.8.1 Receitas não realizadas, 392
20.1.8.2 Depreciação incentivada, 393
20.1.9 Postergação da contribuição social (diferimento), 395
20.1.10 Diferimento da despesa do Imposto de Renda, 395
20.1.10.1 O conceito – regime de competência, 395
20.1.10.2 Provisões dedutíveis no futuro, 395
20.1.10.3 Regime de competência e realização, 396
20.1.10.4 Mudança de alíquota ou de legislação, 396
20.1.10.5 Ativo fiscal diferido relativo a prejuízos fiscais, 396
20.1.10.6 Ajuste a valor presente na determinação dos lucros tributáveis futuros, 397
20.1.11 Diferimento da despesa com a Contribuição Social, 398
20.2 Recolhimentos mensais e trimestrais do Imposto de Renda, 398
20.2.1 Recolhimento trimestral em bases reais, 398
20.2.2 Recolhimento por estimativa, 398
20.2.3 Recolhimentos mensais ou trimestrais da contribuição social, 399
20.3 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 399

21 Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, 400
21.1 Introdução, 400
21.2 Provisões e passivos contingentes, 401
21.2.1 Reconhecimento de provisões, 401
21.2.2 Passivo contingente e ativo contingente, 402
21.3 Reembolso, 403
21.4 Exemplos de provisões, 403
21.4.1 Provisão para garantias, 404
21.4.2 Provisão para riscos fiscais, trabalhistas e cíveis, 404
21.4.3 Provisão para reestruturação (inclusive a relativa à descontinuidade de operações), 405
21.4.4 Provisão para danos ambientais, 406
21.4.5 Provisão para compensações ou penalidades por quebra de contratos (contratos onerosos), 406
21.4.6 Obrigação por retirada de serviço de ativos de longo prazo – (*Asset Retirement Obligation* – ARO), 407

21.5 O exemplo 4-a do anexo II da NPC 22 do Ibracon, 407
21.6 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 410

22 Patrimônio líquido, 411
22.1 Introdução, 411
22.1.1 Conceituação, 411
22.1.2 Diferença entre reservas e provisões, 412
22.2 Capital social, 412
22.2.1 Conceito, 412
22.2.2 Capital realizado, 413
22.2.3 Sociedades anônimas com capital autorizado, 413
22.2.4 Aspectos contábeis com relação a ações, 414
22.2.4.1 Gastos na emissão de ações, 415
22.2.5 Correção monetária do capital realizado, 416
22.3 Reservas de capital, 416
22.3.1 Conceito, 416
22.3.2 Conteúdo e classificação das contas, 416
22.3.3 Destinação das reservas de capital, 417
22.4 Ajustes de avaliação patrimonial, 417
22.4.1 Considerações gerais, 417
22.4.2 Constituição e realização, 418
22.4.3 Exemplo prático, 418
22.5 Reservas de lucros, 418
22.5.1 Conceito, 418
22.5.2 As contas de reservas de lucros, 419
22.5.3 Reserva legal, 419
22.5.4 Reservas estatutárias, 419
22.5.5 Reserva para contingências, 420
22.5.6 Reservas de lucros a realizar, 422
22.5.7 Reserva de lucros para expansão (retenção de lucros), 425
22.5.8 Reserva de incentivos fiscais, 426
22.5.9 Reserva especial para dividendo obrigatório não distribuído, 428
22.5.10 Reserva de lucros – benefícios fiscais, 428
22.5.11 Dividendos propostos, 429
22.6 Ações em tesouraria, 429
22.6.1 Conceito, 429
22.6.2 Classificação contábil, 430
22.6.3 Resultados nas transações com ações em tesouraria, 430
22.6.4 Aspectos fiscais, 431
22.7 Prejuízos acumulados, 431
22.8 Outras contas do patrimônio líquido, 431
22.8.1 Opções outorgadas reconhecidas, 432
22.8.2 Gastos na emissão de ações, 432
22.8.3 Ajustes acumulados de conversão, 432
22.8.4 Contas extintas, 432
22.9 Dividendos, 433
22.9.1 Considerações iniciais, 433
22.9.1.1 Conceituação e taxonomia, 433

22.9.1.2 Exemplos práticos, 437
22.9.1.3 Direito de voto de ações preferenciais, 440
22.9.1.4 Dividendos intermediários, 440
22.9.1.5 Prazo para pagamento dos dividendos, 440
22.10 Juros sobre o capital próprio, 440
22.10.1 Considerações gerais, 440
22.10.2 Exemplos práticos, 442
22.11 Adiantamentos para aumento de capital, 446
22.11.1 Natureza, 446
22.11.2 Classificação contábil dos adiantamentos para aumento de capital, 446
22.12 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 447

23 Reavaliação, 448
23.1 Introdução, 448
23.2 Histórico, 449
23.2.1 Procedimentos para a reavaliação, 450
23.2.2 Contabilização, 451
23.3 Tratamento atual, 452
23.4 Baixa de reserva de reavaliação, 452
23.5 Tratamento da baixa do ativo, 453
23.6 Tratamento fiscal da reavaliação, 453
23.7 Contabilização do Imposto de Renda, 453
23.8 Cálculo das participações e dos dividendos, 454
23.9 Imobilizado descontinuado, 455
23.10 Recuperação do valor contábil, 455
23.11 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 456

24 Contratos de construção, 457
24.1 Comentários gerais, 457
24.2 Contratos de construção – atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis, 458
24.2.1 Tratamento contábil, 458
24.2.2 Disposições fiscais, 460
24.3 Contratos de construção – atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis – contabilização a partir do exercício social de 2010, 462
24.4 Outros contratos de construção – o CPC 17, 464
24.5 Considerações finais, 467
24.6 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 467

25 Ativo não circulante mantido para venda e operação descontinuada, 468
25.1 Introdução, 468
25.1.1 Aspectos gerais, 468
25.1.2 Classificação, 469
25.2 Ativos classificados como “Mantido para Venda”, 470
25.2.1 Regra geral de mensuração, 470
25.2.2 Reconhecimento de perdas, 471
25.2.3 Alteração no plano de venda, 473
25.2.4 Apresentação e divulgação, 474
25.3 Operações descontinuadas, 475

25.3.1 Introdução, 475
25.3.2 Apresentação e divulgação, 475
25.4 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 477

26 Combinação de negócios, fusão, incorporação e cisão, 478
26.1 Introdução, 478
26.2 Aspectos legais, 479
26.2.1 Incorporação, 479
26.2.2 Fusão, 479
26.2.3 Cisão, 480
26.2.4 Alienação de controle e aquisição de controle, 480
26.2.5 Transformação, 480
26.2.6 Formalidades que antecedem à cisão, fusão e incorporação, 480
26.2.7 Instituições controladas pela CVM e pelo Banco Central, 482
26.3 Aspectos contábeis, 482
26.3.1 Introdução e escopo da norma, 482
26.4 Combinações envolvendo sociedades sob controle comum, 485
26.4.1 Introdução, 485
26.4.2 Incorporação de sociedades sob controle comum, 487
26.4.3 Incorporação de subsidiária integral, 488
26.4.4 Incorporação de controlada, 490
26.4.5 Incorporação de ações, 490
26.4.6 Fusão entre sociedades sob controle comum, 491
26.4.7 Cisão, 491
26.4.8 Relação de substituição a valor de mercado, 493
26.5 Combinações de negócios entre partes independentes, 495
26.5.1 Introdução, 495
26.5.2 Identificação do adquirente, 495
26.5.3 Determinação da data de aquisição, 496
26.5.4 Reconhecimento e mensuração dos ativos líquidos adquiridos, 497
26.5.4.1 Condições gerais de reconhecimento e classificação, 497
26.5.4.2 Regra geral de mensuração, 499
26.5.4.3 Exceções às regras gerais de reconhecimento e mensuração, 500
26.5.5 Reconhecimento e mensuração da participação dos não controladores, 502
26.5.6 Reconhecimento e mensuração do *goodwill* ou ganho por compra vantajosa, 503
26.5.7 Determinação do que faz parte da combinação de negócios, 505
26.5.8 Período de mensuração, 508
26.5.9 Mensuração e contabilização subsequentes, 509
26.5.10 Exemplos práticos, 510
26.5.10.1 Alienação/aquisição do controle, 510
26.5.10.2 Incorporação em que há compra, 513
26.5.10.3 Fusão em que há compra, 517
26.6 Aquisição reversa, 517
26.6.1 Introdução, 517
26.6.2 Procedimentos contábeis, 518
26.6.3 Exemplo prático, 519
26.7 Incorporações reversas, 523
26.7.1 Introdução, 523

26.7.2 Exemplo prático, 525
26.8 Divulgação, 529
26.8.1 Introdução, 529
26.8.2 Notas explicativas para combinações do exercício corrente, 529
26.8.3 Notas explicativas para ajustes reconhecidos no exercício, 530
26.9 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 531

27 Concessões, 532
27.1 Noções preliminares sobre concessões, 532
27.1.1 Introdução, 532
27.1.2 Principais características dos contratos de concessão, 533
27.1.3 Controle sobre os ativos públicos de infraestrutura, 536
27.1.4 Remuneração dos serviços prestados pelo concessionário, 536
27.2 Reconhecimento e mensuração, 537
27.2.1 Ativos públicos de infraestrutura, 537
27.2.2 Ativos reconhecidos pela entidade concessionária, 538
27.2.2.1 Entidade concessionária reconhece um ativo financeiro, 538
27.2.2.2 Entidade concessionária reconhece um ativo intangível, 539
27.2.2.3 Entidade concessionária reconhece um ativo financeiro e um ativo intangível, 539
27.2.3 Receita de serviços de concessão, 539
27.2.4 Custos de financiamento, 540
27.2.5 Custos de recuperação da infraestrutura, 541
27.2.6 Participação residual, 541
27.2.7 Itens fornecidos à entidade concessionária pelo concedente, 541
27.3 Exemplos de reconhecimento e mensuração de contratos de concessão, 541
27.3.1 Reconhecimento de um ativo financeiro pela concessionária, 542
27.3.2 Reconhecimento de um ativo intangível pela concessionária, 545
27.4 Um problema muito especial: direito de concessão pago em parcelas, 548
27.5 Divulgações, 550
27.6 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 550

28 Políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro e evento subsequente, 551
28.1 Introdução, 551
28.1.1 CPC 23, 551
28.1.2 Mudança de política, de estimativa ou retificação de erro?, 552
28.2 Políticas contábeis, 552
28.2.1 Mudança nas políticas contábeis, 553
28.2.2 Limitações à reapresentação retrospectiva, 553
28.3 Mudança nas estimativas contábeis, 554
28.4 Retificação de erros, 555
28.4.1 Limitações à reapresentação retrospectiva, 555
28.5 Impraticabilidade da aplicação e reapresentação retrospectiva, 555
28.6 Evento subsequente, 558
28.6.1 O que é evento subsequente, 558
28.6.2 O que é data de autorização para emissão das demonstrações contábeis – obrigatoriedade de divulgação dessa data, 558
28.7 Evento subsequente com efeito retroativo ao balanço, 558
28.7.1 Evento subsequente sem efeito retroativo ao balanço, 559
28.7.2 Divulgação, 559
28.8 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 559

29 Demonstração do resultado do exercício e demonstração do resultado abrangente do exercício, 560
29.1 Introdução, 560
29.2 Critérios contábeis básicos, 560
29.2.1 Conceituação da legislação, 560
29.2.2 Os juros embutidos, 561
29.2.3 Extinção da correção monetária, 562
29.2.4 Cálculo de juros sobre o capital próprio, 562
29.3 Critérios básicos de apresentação – DRE, 563
29.4 Demonstração do resultado abrangente do exercício – DRA, 566
29.5 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 567

30 Receitas de vendas, 568
30.1 Receitas de vendas de produtos e serviços, 568
30.1.1 Conceitos, 568
30.1.2 Contas necessárias, 569
30.1.3 Mensuração da receita e momento de seu reconhecimento, 570
30.2 Deduções das vendas, 572
30.2.1 Vendas canceladas, 573
30.2.2 Abatimentos, 573
30.2.3 Impostos incidentes sobre vendas, 573
30.3 Comentários finais, 587
30.4 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 587

31 Custo das mercadorias e dos produtos vendidos e dos serviços prestados, 588
31.1 Introdução, 588
31.2 O custo das mercadorias e dos produtos vendidos, 588
31.3 Custeio real por absorção, 589
31.4 Custeio direto (ou custeio variável), 589
31.5 Custo-padrão, 589
31.6 Custeio baseado em atividades, 590
31.7 RKW, 590
31.8 Aspectos fiscais, 590
31.9 O plano de contas, 590
31.10 Recuperação de custos no plano de contas, 592
31.11 Exemplo sumário, 592
31.11.1 Matérias-primas, 592
31.11.2 Mão de obra direta, 592
31.11.3 Custos indiretos, 592
31.12 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 593

32 Despesas e outros resultados operacionais, 594
32.1 Conceitos gerais, 594
32.2 Despesas de vendas e administrativas, 594
32.2.1 Despesas de vendas, 594
32.2.2 Despesas administrativas, 594
32.2.3 Plano de contas das despesas de vendas e administrativas, 595
32.3 Resultados financeiros líquidos, 598
32.3.1 Conceito inicial e legislação, 598
32.3.2 Classificação, 599

32.3.3 Conteúdo das contas, 599
32.3.4 Classificação na demonstração do resultado do exercício, 601
32.4 Outras receitas e despesas operacionais, 601
32.4.1 Conteúdo e significado, 601
32.4.2 Lucros e prejuízos de participações em outras sociedades, 601
32.4.3 Vendas diversas, 602
32.5 Contribuição social, 603
32.6 Imposto de Renda, 603
32.7 Participações e contribuições, 604
32.7.1 O tratamento como despesa, 604
32.7.2 A contabilização no balanço, 604
32.7.3 Forma de cálculo e exemplo de contabilização, 604
32.8 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 605

33 Benefícios a empregados, 606
33.1 Introdução, 606
33.1.1 Pronunciamento técnico CPC 33, 607
33.2 Os benefícios a empregados, 608
33.2.1 Benefícios de curto prazo a empregados, 608
33.2.2 Benefícios pós-emprego, 609
33.2.3 Outros benefícios de longo prazo, 611
33.2.4 Benefícios rescisórios, 611
33.3 Reconhecimento, mensuração e divulgação, 612
33.3.1 Plano de contribuição definida, 612
33.3.2 Plano de benefício definido, 613
33.4 Disposições transitórias, 620
33.5 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 620

34 Pagamento baseado em ações, 621
34.1 Noções preliminares sobre transações com pagamento baseado em ações, 621
34.1.1 Introdução, 621
34.1.2 Características das transações com pagamento baseado em ações, 622
34.1.3 Tipos de transações com pagamento baseado em ações, 623
34.1.4 Avaliação dos instrumentos patrimoniais outorgados, 624
34.1.4.1 Cálculo do valor das opções de compra de ações, 625
34.1.5 Condições de aquisição de direitos (*vesting conditions*), 627
34.2 Reconhecimento e mensuração, 628
34.2.1 Transações com pagamento baseado em ações liquidadas pela entrega de instrumentos patrimoniais, 628
34.2.2 Transações com pagamento baseado em ações liquidadas em caixa, 629
34.2.3 Transações com pagamento baseado em ações liquidadas em caixa ou mediante emissão de instrumentos patrimoniais conforme a escolha da entidade ou do fornecedor de serviços, 629
34.3 Exemplos de transações de pagamento baseado em ações, 630
34.3.1 Exemplo de transação de pagamento baseado em ações liquidadas pela entrega de instrumentos patrimoniais – condições de serviço para aquisição de direitos, 630
34.3.2 Exemplo de transação de pagamento baseado em ações liquidadas pela entrega de instrumentos patrimoniais – condições de desempenho para aquisição de direitos, 631
34.3.3 Exemplo de transação de pagamento baseado em ações liquidadas pela entrega de instrumentos patrimoniais – condições de mercado, 632
34.3.4 Exemplo de transação de pagamento baseado em ações liquidadas pela entrega de dinheiro, 634

34.4 Divulgações, 636
34.5 Críticas ao modelo, 636
34.6 Comentários finais, 637
34.7 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 638

35 Demonstração das mutações do patrimônio líquido, 639
35.1 Introdução, 639
35.1.1 Utilidade, 639
35.1.2 Tratamento pela Lei das Sociedades por Ações, 639
35.1.3 Tratamento pelo comitê de pronunciamentos contábeis, 640
35.2 Mutações nas contas patrimoniais, 640
35.2.1 O modelo no Anexo do CPC 26(R1), 641
35.3 Técnica de preparação, 642
35.3.1 Geral, 642
35.3.2 Procedimentos a serem seguidos, 642
35.4 Modelos de demonstração, 643
35.4.1 DMPL com a demonstração do resultado abrangente e a demonstração dos lucros e prejuízos acumulados, 643
35.5 DLPA, ajustes de exercícios anteriores e outros pontos, 647
35.5.1 Demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, 647
35.5.2 Ajustes de exercícios anteriores, 647
35.5.3 Reversões e transferências de reservas, 648
35.5.4 Juros sobre o capital próprio, 648
35.5.5 Dividendos e dividendo por ação, 648
35.5.6 Outros comentários, 649
35.6 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 650

36 Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), 651
36.1 Aspectos introdutórios, 651
36.1.1 Objetivo, 651
36.1.2 Objetivo e benefícios das informações dos fluxos de caixa, 651
36.1.3 Requisitos, 652
36.1.4 Disponibilidades – Caixa e equivalentes de caixa, 652
36.1.4.1 Equivalentes de caixa, 652
36.1.5 Classificação das movimentações de caixa por atividade, 653
36.1.5.1 Atividades operacionais, 653
36.1.5.2 Atividades de investimento, 654
36.1.5.3 Atividades de financiamento, 655
36.1.5.4 Transações de investimento e financiamento sem efeito no caixa, 655
36.1.6 Pontos polêmicos presentes na classificação do IASB, 655
36.1.6.1 Juros e dividendos pagos, 655
36.1.6.2 Juros e dividendos recebidos, 656
36.1.6.3 Duplicatas descontadas, 656
36.1.6.4 Pagamento de investimento adquirido a prazo, 656
36.1.7 Fluxos de caixa em moeda estrangeira, 657
36.1.8 Imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido, 657
36.1.9 Aquisição e vendas de controladas e outras unidades de negócios, 657
36.1.10 Informações complementares requeridas, 657
36.2 Métodos de elaboração, 658

36.2.1 Método direto, 659
36.2.2 Método indireto, 659
36.2.3 Conciliação lucro líquido *versus* caixa das operações, 659
36.3 Técnica de elaboração, 659
36.3.1 Método direto de apuração do caixa das atividades operacionais, 659
36.3.2 Método indireto, 660
36.3.2.1 Regra básica, 660
36.3.3 Exemplo completo, 661
36.3.3.1 Análise do exemplo, 664
36.4 Considerações finais, 665
36.5 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 666

37 Demonstração do Valor Adicionado (DVA), 667
37.1 Aspectos introdutórios, 667
37.1.1 Objetivo e benefícios das informações da DVA, 667
37.1.2 Elaboração e apresentação, 668
37.2 Modelo e técnica de elaboração, 668
37.3 Aspectos conceituais discutíveis, 672
37.3.1 Depreciação, amortização, exaustão e *impairment*, 672
37.3.2 Ativos reavaliados ou avaliados ao valor justo, 672
37.3.3 Ativos construídos pela própria empresa para uso próprio, 672
37.3.4 Distribuição de lucros relativos a exercícios anteriores, 673
37.3.5 Substituição tributária, 673
37.4 Exemplo de DVA, 673
37.5 Análise da DVA, 675
37.6 Considerações finais, 676
37.7 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 676

38 Notas explicativas, 677
38.1 Aspectos introdutórios, 677
38.2 As notas explicativas conforme a Lei das Sociedades por Ações, o CPC e alguns órgãos reguladores, 677
38.2.1 Geral, 677
38.2.2 Notas previstas pela lei, 678
38.2.3 Notas recomendadas pelo CPC, 679
38.2.4 Nota sobre operações ou contexto operacional, 680
38.3 Comentários sobre as notas da Lei das Sociedades por Ações, 681
38.3.1 Principais critérios de avaliação, 681
38.3.2 Investimentos, 682
38.3.3 Reavaliações, 682
38.3.4 Ônus, garantias e outras responsabilidades, 682
38.3.5 Empréstimos e financiamentos, 683
38.3.6 Capital social, 683
38.3.7 Ajustes de exercícios anteriores, 684
38.3.8 Eventos subsequentes, 684
38.3.9 Mudança de critério contábil, 685
38.4 Notas explicativas do CPC e órgãos reguladores, 685
38.4.1 Composições de contas, 685
38.4.2 Demonstração do cálculo do dividendo obrigatório, 685
38.4.3 Lucro por ação e dividendo por ação, 686

38.4.4 Segregação entre circulante e não circulante, 686
38.4.5 Seguros, 686
38.4.6 Amortização do ágio/deságio – equivalência patrimonial, 687
38.4.7 Arrendamento mercantil, 687
38.4.8 Transações entre partes relacionadas, 687
38.4.9 Tributos sobre o lucro, 687
38.4.10 Variações cambiais e conversão de demonstrações contábeis, 688
38.4.11 Demonstrações contábeis consolidadas, 688
38.4.12 Debêntures, 689
38.4.13 Subvenções governamentais, 689
38.4.14 Benefícios a empregados (planos de aposentadoria e pensões), 690
38.4.15 Divulgação de instrumentos financeiros, 690
38.4.16 Disponibilidades, 691
38.4.17 Ações em tesouraria, 691
38.4.18 Empresas em fase pré-operacional, 692
38.4.19 Capacidade ociosa, 692
38.4.20 Continuidade normal dos negócios, 692
38.4.21 Programa de desestatização, 692
38.4.22 Remuneração dos administradores, 693
38.4.23 Vendas ou serviços a realizar, 693
38.4.24 Juros sobre capital próprio, 693
38.4.25 Estoques, 694
38.4.26 Ativos especiais, 694
38.4.27 Equivalência patrimonial, 694
38.4.28 Demonstrações condensadas, 695
38.4.29 Ativo intangível, 695
38.4.30 Créditos junto à Eletrobras, 696
38.4.31 Incorporação, fusão e cisão, 696
38.4.32 Voto múltiplo, 696
38.4.33 Custos de transação e prêmio na emissão de papéis, 696
38.4.34 Programa de recuperação fiscal (Refis), 696
38.4.35 Ativo imobilizado, 697
38.4.36 Perdas estimadas em créditos de liquidação duvidosa, 697
38.4.37 Opções de compra de ações, 697
38.4.38 Despesas e receitas financeiras, 698
38.4.39 Instrumentos financeiros derivativos, 699
38.4.40 Adoção de nova prática contábil e mudança de política contábil, 700
38.4.41 Correção de erros de períodos anteriores, 701
38.4.42 Mudanças em estimativas contábeis, 701
38.4.43 Informações por segmento de negócio, 701
38.4.44 Informações sobre concessões, 702
38.4.45 Ativo não circulante mantido para venda e operação descontinuada, 702
38.4.46 Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, 703
38.4.47 Entidades de propósito específico (EPEs), 703
38.4.48 Paradas programadas, 704
38.4.49 Redução ao valor recuperável de ativos, 704
38.4.50 Contratos de seguro, 706
38.4.51 Ajuste a valor presente, 706

38.4.52 Combinação de negócios, 707
38.4.53 Contratos de construção, 709
38.4.54 Investimento em coligada e em controlada, 710
38.4.55 Demonstração intermediária, 711
38.4.56 Evento subsequente, 712
38.4.57 Propriedade para investimento, 712
38.4.58 Ativo biológico e produto agrícola, 713
38.4.59 Receitas, 713
38.4.60 Demonstrações separadas, 713
38.5 Notas explicativas em demonstrações contábeis comparativas, 714
38.5.1 Geral, 714
38.5.2 Sumário das práticas contábeis, 714
38.5.3 Mudanças de práticas contábeis, 714
38.5.4 Demonstrações em moeda de capacidade aquisitiva constante, 715
38.5.5 Destinação do lucro, 715
38.5.6 Composições e detalhes de contas, 715
38.5.7 Informações do ano anterior que sofrem alterações, 715
38.6 Principais aspectos das Notas Explicativas, 715
38.7 Considerações finais, 717
38.8 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 717

39 Informações por segmento, 718
39.1 Introdução, 718
39.2 Finalidade, 719
39.3 Características, 720
39.3.1 Conceito, 720
39.3.2 Funções relacionadas, 720
39.3.3 Critérios de agregação, 720
39.3.4 Comparabilidade, 723
39.3.5 Limite de segmentos, 723
39.4 Divulgação, 723
39.5 Informações específicas, 724
39.5.1 Produtos, serviços e áreas geográficas, 724
39.5.2 Clientes principais, 724
39.5.3 Outros pontos a destacar, 724
39.6 Considerações finais, 724
39.7 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 725

40 Transações entre partes relacionadas, 726
40.1 Introdução, 726
40.2 Partes relacionadas, 727
40.3 Transações, 730
40.3.1 Natureza das transações, 730
40.3.2 Preços de transferência, 731
40.4 Divulgação, 731
40.5 Considerações finais, 733
40.6 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 733

41 Consolidação das demonstrações contábeis e demonstrações separadas, 734
41.1 Introdução, 734
41.1.1 Controladas, 734
41.2 Noções preliminares de consolidação, 741
41.2.1 Introdução, 741
41.2.2 Objetivo da consolidação e quem a faz, 742
41.2.3 Obrigatoriedade da consolidação nas empresas fechadas, 744
41.2.4 Diferença na data de encerramento do exercício, 744
41.3 Procedimentos de consolidação, 745
41.3.1 Introdução, 745
41.3.2 Necessidade de uniformidade de políticas e critérios contábeis, 745
41.3.3 Controle das transações entre as empresas do grupo, 746
41.3.4 Papéis de trabalho, 746
41.4 Eliminações e ajustes de consolidação, 749
41.4.1 Eliminação de saldos e transações intragrupo, 750
41.5 Lucros nos estoques, 752
41.5.1 Introdução, 752
41.5.2 O fundamento, 754
41.5.3 Casos práticos de lucro nos estoques, 754
41.6 Lucro nos ativos não circulantes, 757
41.6.1 Introdução, 757
41.6.2 Lucro ou prejuízo em investimentos, 757
41.6.3 Lucro ou prejuízo em ativo imobilizado, 762
41.7 Participação dos acionistas não controladores, 767
41.7.1 Fundamento, 767
41.7.2 Apresentação no balanço, 768
41.7.3 Apuração do valor da participação dos não controladores, 768
41.7.4 O efeito do lucro não realizado na controlada sobre o valor da participação dos não controladores, 775
41.8 Considerações adicionais sobre *goodwill* e mais-valia de ativos, 777
41.9 Consolidação na existência de defasagem nas datas dos balanços, 779
41.10 Reavaliação de ativos e outros resultados abrangentes, 780
41.11 Tributos na consolidação, 780
41.11.1 Tributos sobre o lucro nas transações com ativos, 781
41.11.2 ICMS, IPI, PIS e COFINS, 783
41.11.3 ISS e outros, 784
41.12 Mudanças na participação relativa da controladora, 784
41.13 Perda do controle, 789
41.14 Publicação e notas explicativas, 791
41.15 Demonstrações contábeis separadas, 792
41.15.1 Introdução, 793
41.15.2 Apresentação das demonstrações contábeis separadas, 794
41.15.3 Notas explicativas, 796
41.16 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 796

42 Correção integral das demonstrações contábeis, 797
42.1 Introdução, 797
42.1.1 Resumo da evolução histórica da correção monetária no Brasil, 797

42.1.2 Considerações gerais, 799
42.1.3 Instrução CVM nº 64, 800
42.2 Metodologia e cálculos de demonstrações em correção integral com base nos dados nominais obtidos pela legislação societária, 800
42.2.1 Contas do balanço, 800
42.2.2 Contas do resultado, 805
42.2.3 Ajuste pelo imposto de renda diferido, 810
42.2.4 Demonstração dos fluxos de caixa e demonstração do valor adicionado, 811
42.3 A correção monetária societária e fiscal brasileira até 1995, 811
42.3.1 A correção dos balanços e do resultado, 811
42.3.2 A lógica do modelo legal brasileiro antigo, 812
42.3.3 Juros sobre o capital próprio, 813
42.4 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 813

43 Relatório da administração, 814
43.1 Introdução, 814
43.2 Estágio em nível internacional, 815
43.2.1 Geral, 815
43.2.2 Estudo da ONU, 815
43.2.2.1 Conteúdo básico, 816
43.2.2.2 Divulgação financeira, 816
43.2.2.3 Demonstração não financeira, 816
43.2.2.4 Outras informações, 817
43.2.3 Outros estudos e normas relacionados, 817
43.2.3.1 IAS 1, 817
43.2.3.2 Relatório do comitê técnico da IOSCO, 817
43.2.3.3 Projeto do IASB, 817
43.2.4 Conclusão, 818
43.3 Situação no Brasil, 818
43.3.1 Uma avaliação geral, 818
43.3.2 A legislação no Brasil, 818
43.3.3 Conteúdo proposto ou exigido pela CVM e comentários, 819
43.3.4 Divulgação voluntária do LAJIDA e LAJIR, 822
43.4 Divulgação de serviços de não auditoria prestados pelos auditores independentes, 822
43.5 Considerações finais, 823
43.6 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 823

44 Adoção inicial das normas internacionais e do CPC, 824
44.1 Introdução, 824
44.2 Adoção inicial das normas internacionais – CPC 37(R1), 825
44.2.1 Elaboração do balanço de abertura, 827
44.2.1.1 Proibições, 827
44.2.1.1.1 Estimativas, 827
44.2.1.1.2 Desreconhecimento de ativos e passivos financeiros, 828
44.2.1.1.3 Contabilidade de *hedge*, 828
44.2.1.1.4 Participação de acionistas não controladores, 829
44.2.1.1.5 Classificação e mensuração de ativos financeiros, 829
44.2.1.2 Isenções, 829
44.2.1.2.1 Combinações de negócios, 829

44.2.1.2.2 Contratos de seguros, 830
44.2.1.2.3 Custo atribuído, 831
44.2.1.2.4 Arrendamento, 832
44.2.1.2.5 Benefícios a empregados, 832
44.2.1.2.6 Diferenças acumuladas de conversão, 832
44.2.1.2.7 Investimentos em controladas, entidades controladas em conjunto e coligadas, 833
44.2.1.2.8 Ativos e Passivos de controladas, coligadas e empreendimentos conjuntos, 833
44.2.1.2.9 Instrumentos financeiros compostos, 834
44.2.1.2.10 Passivos decorrentes da desativação incluídos no custo de ativos imobilizados, 834
44.2.1.2.11 Ativos financeiros ou ativos intangíveis contabilizados conforme a IFRIC 12 – *Service concession arrangements*, 834
44.2.1.2.12 Transferência de ativos de clientes, 835
44.2.2 Divulgações, 835
44.2.3 Disposição especial, 835
44.3 Adoção inicial dos CPCs 15 a 41 – CPC 43(R1), 836
44.3.1 Introdução, 836
44.4 Tratamento para as pequenas e médias empresas, 838

Apêndice (modelo de plano de contas), 839

Índice remissivo, 849

Prefácio à Segunda Edição

Em 1977, logo após a revolução contábil do século passado no Brasil trazida pela edição da Lei das S.A. (nº 6.404/76), a Fipecafi foi procurada pela CVM para editar o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, já que praticamente tudo o que havia de novidade em matéria contábil nessa lei vinha sendo pesquisado e ensinado no Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP. E aquele Manual nasceu em 1979, passando a servir como fonte de consulta dos profissionais de contabilidade, auditoria e análise de balanços, acabando por se transformar também em livro didático e trabalho de referência.

A partir principalmente de 1990, com a criação da Comissão Consultiva de Normas Contábeis da CVM (presença, além da CVM, da Fipecafi, do Ibracon, do CFC, da Apimec e da Abrasca), essa autarquia passou a emitir um grande conjunto de normas já convergentes às do IASB, dentro dos limites que a Lei permitia, e aquele Manual as foi incorporando ao longo de várias edições. Diversas outras evoluções foram também sendo inseridas.

Com a edição das Leis nºs 11.638/07 e 11.941/09 (esta transformando em lei a MP nº 449/08) e com a criação do CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis – em 2005, produziu-se, durante 2008 e 2009, enorme conjunto de novas normas, aprovadas pela CVM e pelo CFC e outros órgãos reguladores, agora com a convergência completa às Normas Internacionais de Contabilidade (IASB). Com essa participação do Conselho Federal de Contabilidade, está-se tendo a expansão das normas, que antes atingiam apenas as sociedades anônimas e certas limitadas, para praticamente todas as entidades no Brasil. Com a adoção dos Pronunciamentos Técnicos, inclusive o específico de Pequenas e Médias Empresas, não sobram empresas que não tenham que aplicar as normas contábeis emitidas pelo IASB e aqui replicadas pelo CPC, com a exceção das microempresas e empresas de pequeno porte que optem pela aplicação da Res. nº 1.418/12 CFC. E essa está sendo a grande revolução contábil deste século no nosso país.

Em função de tão grande transformação, a Fipecafi deliberou por cessar a edição daquele Manual e produzir este outro, totalmente conforme os Pronunciamentos, as Interpretações e as Orientações do CPC e conforme as Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB. E ao grupo de autores do Manual anterior agregou-se o Prof. Ariovaldo dos Santos, que também tem dedicado enorme parte de sua vida como profissional e como acadêmico ao desenvolvimento da contabilidade brasileira.

Nós, os Autores e a Fipecafi, acreditamos estar contribuindo para a elevação da informação contábil das nossas empresas e para a elevação do profissional de Contabilidade a um patamar de qualidade ímpar. A linguagem contábil é universal, e, com a globalização dos negócios, tornou-se por demais importante para todos os países, não podendo mais ser praticada por cada um conforme seus próprios desejos. Aliás, tudo o que é relevante e se globaliza se obriga, cada vez mais, a

um processo de convergência mundial para facilitar a comunicação, o entendimento, a análise, o uso, enfim, para qualquer finalidade. Se isso é relevante até no mundo esportivo (imagine-se o futebol praticado com regras diferentes em cada país, ou dentro de um país em regiões diferentes – como chegou a ser praticada a Contabilidade em alguns países), imagine-se no mundo dos negócios. Com a Contabilidade não aconteceu diferente. Assumindo cada vez mais importância no mundo, há que ser aplicada da mesma forma em todos os lugares.

A transação global de mercadorias, de serviços, de tecnologia, de dinheiro na forma de empréstimos ou de investimentos etc. faz com que seja necessário que inúmeros empresários brasileiros (inclusive pequenos e médios) saibam entender as demonstrações contábeis de clientes, fornecedores, potenciais investidores e outros interessados de outros países; e a recíproca é verdadeira: é obrigatório que as nossas demonstrações sejam facilmente entendidas e passíveis de análise por esses interessados no exterior.

Mesmo que já estivéssemos com normas contábeis de muito boa qualidade, de qualquer forma isso era de nosso conhecimento, mas não dos usuários no exterior. A confiança é fundamental no mundo dos negócios, e a confiança na qualidade das normas utilizadas para a elaboração das informações contábeis faz parte do processo que ajuda na facilitação das operações, na redução do custo do capital, no interesse na própria negociação etc. Conhecendo agora quais as normas que utilizamos, todos entenderão melhor e, consequentemente, terão mais confiança nas nossas informações.

Além do mais, a qualidade média das normas internacionais do IASB é muito alta e, ao adotá-las, estamos melhorando a nossa. Se, por um lado, a Lei das S.A. de 1976 havia nos colocado num elevado nível comparativamente a outros países, a demora na sua renovação nos colocou em atraso novamente. Por isso a necessidade de estarmos tendo que fazer em praticamente três anos o que deixamos de fazer em três décadas (como dito acima, houve sim evolução nesse período, mas limitada pela mesma Lei que havia sido, à época, revolucionária). De qualquer forma, é importante ressaltar que o Brasil, por causa da qualidade da Lei das S.A. de 1976 e do esforço da citada Comissão Consultiva da CVM, foi o país não saxônico que menos sofreu com a passagem às Normas do IASB. Países mais evoluídos economicamente, como os da Europa Continental (França, Alemanha, Itália, Espanha, Portugal e tantos outros) sofreram muito mais porque tinham Contabilidade mais defasada do que a nossa.

Este Manual tem, como já dito, a característica de tratar da Contabilidade aplicável agora às companhias abertas, às sociedades por ações fechadas, às sociedades de grande porte, às pequenas e médias empresas (qualquer que seja sua forma jurídica), conforme nossa nova legislação e conforme os Pronunciamentos do CPC, o que significa conforme as normas internacionais hoje aplicadas ou em fase de implantação em aproximadamente 140 países.

Sabemos que para a globalização das normas é preciso que cada país abra mão de seu poder de criar normas específicas, se divergentes dos demais. Mas também é preciso que cada país participe do processo de geração dessas normas a serem por todos utilizadas. Daí nosso firme intento de participar dessa nova fase, principalmente junto ao Comitê de Pronunciamentos Contábeis, com uma atuação, daqui para a frente, muito mais intensa nas atividades de análise e fornecimento de sugestões quanto às minutas das novas normas em estudo pelo IASB, de melhoria das normas existentes e na criação das normas futuras.

Por isso pedimos aos leitores que não só nos ajudem a melhorar este Manual, quer do ponto de vista técnico quanto do didático, mas também nos ajudem com sugestões para melhoria das normas internacionais; propomo-nos e comprometemo-nos a trabalhar, e fortemente, nessa nova fase.

Participaram da elaboração da primeira edição deste Manual os Professores e alunos da Pós-Graduação da FEA/USP Prof. Alexsandro Broedel Lopes, Prof. Bruno Meirelles Salotti, Edgard Nogueira Júnior, Prof. Fernando Dal Ri Murcia, Josué Pires Braga, Kelly Cristina Mucio Marques, Marcelo Bicalho Viturino de Araujo, Márcia Reis Machado, Sheizi Calheira de Freitas, Simone Alves da Costa, Profa. Tânia Regina Sordi Relvas e Tatiana Albanez, a quem muito agradecemos.

Principais alterações introduzidas nesta edição

Esta edição abriga os novos Pronunciamentos, Interpretações e Orientações emitidos até 31 de dezembro de 2012, bem como as revisões efetuadas pelo CPC sobre os anteriormente emitidos. Aliás, a maior parte dos documentos emitidos até início de 2010, base da primeira edição, sofreu revisão. Mas a maior parte das revisões foi de ordem formal, com ajustamentos de textos, muitas delas decorrentes de revisão efetuada pelo próprio IASB nos seus documentos.

Salientamos a seguir apenas os principais tópicos que sofreram efetiva mudança de conteúdo, bem como os novos documentos.

O Pronunciamento sobre Estrutura Conceitual sofreu significativas mudanças, com a extinção dos conceitos de Prudência e de menção expressa à Primazia da Essência sobre a Forma (ver o capítulo para não se incorrer no erro de que este último tenha sofrido, de fato, alguma alteração). Sofreu mudança de formato em função da sua reestruturação que continua em andamento no IASB.

O de Divulgação sobre Partes Relacionadas introduziu também mudanças significativas, principalmente quando trata de entidades cujo controle é do Estado.

O CPC 18, Investimento em Coligada e em Controlada, e o 19, Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto, sofreram mudanças também de monta, principalmente no que diz respeito a transações entre empresas do mesmo grupo econômico e consolidação proporcional. E também quanto à divulgação, com o novo documento sobre Divulgação de Participações em Outras Entidades (CPC 45).

O Pronunciamento sobre Benefícios a Empregados sofreu mudanças principalmente na figura do "corredor".

No caso da Consolidação também se clareou fortemente o conceito de controle e algumas situações onde não se utiliza esse pronunciamento.

Documento novo de extrema importância passou a unificar o conceito de Valor Justo e a defini-lo de forma mais precisa. Por sua importância, também foi introduzido capítulo sobre ativos biológicos.

E a interpretação 08 sobre Proposta de Pagamento de Dividendos passou a tratar dessa matéria de forma muito mais abrangente do que a original.

Participaram desta segunda edição:

Cláudio Soerger Zaro, Prof.

Fernando Dal Ri Murcia,

João Nunes Mendonça Neto,

Luciana Parreira Pinheiro Pereira, Profa.

Mara Jane Contrera Malacrida,

Osvaldo Zanetti Fávero Jr. e

Profa. Tânia Regina Sordi Relvas, a quem também muitíssimo agradecemos.

A partir desta edição efetuaremos rodízios entre os nomes dos Autores.

OS AUTORES, Profs.

Eliseu Martins,

Ernesto Rubens Gelbcke,

Ariovaldo dos Santos e

Sérgio de Iudícibus.

e a FIPECAFI,

Prof. Iran Siqueira Lima (Presidente)

1

Noções Introdutórias

1.1 Introdução

Este livro nasceu em função de o *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações* haver terminado seu ciclo, à vista da total convergência da contabilidade brasileira às Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB).

Aquela obra foi originalmente elaborada entre o final de 1977 e o primeiro semestre de 1978, com o intuito não só de auxiliar no processo de viabilização prática da Lei nº 6.404/76, então recém-editada para efetiva aplicação a partir de 1978, como também visando dar entendimento e interpretação uniformes a inúmeras disposições daquela Lei e da legislação de Imposto de Renda que acabava de ser profundamente alterada. De fato, toda aquela nova legislação representou uma verdadeira "revolução" no campo da Contabilidade, introduzindo inclusive muitas técnicas para as quais uma parcela substancial dos profissionais da área não estava preparada. Não há dúvida de que tal objetivo foi amplamente atingido.

Com a edição da Lei nº 11.638/07, da Medida Provisória nº 449/08 que se converteu na Lei nº 11.941/09, com a criação do CPC e da emissão de seus Pronunciamentos Técnicos, Interpretações Técnicas e Orientações, a Contabilidade brasileira está sofrendo uma outra "revolução", provavelmente maior do que a anterior. Esta segunda edição se mostrou necessária a partir das inúmeras alterações nos Pronunciamentos Técnicos do CPC, além da emissão de novos.

1.2 Contabilidade, fisco e legislações específicas

A Contabilidade sempre foi muito influenciada pelos limites e critérios fiscais, particularmente os da legislação de Imposto de Renda. Esse fato, ao mesmo tempo que trouxe à Contabilidade algumas contribuições importantes e de bons efeitos, limitou a evolução dos Princípios Fundamentais de Contabilidade ou, ao menos, dificultou a adoção prática de princípios contábeis adequados, já que a Contabilidade era feita pela maioria das empresas com base nos preceitos e formas de legislação fiscal, os quais nem sempre se baseavam em critérios contábeis corretos.

Felizmente, e aqui cabe o nosso franco e enorme elogio à Receita Federal do Brasil, que auxiliou de forma marcante na transposição desses problemas. A criação do Regime Tributário de Transição (RTT) foi uma inestimável contribuição no sentido de que se pudesse caminhar rumo à convergência internacional de contabilidade nos balanços individuais sem que os aspectos tributários sejam descumpridos.

Esse problema, que persistiu por muitos anos até o final de 2007, teve uma tentativa de solução por meio da Lei das S.A. Essa solução foi preconizada pelo art.

177, já em 1976, que determina que a escrituração deve ser feita seguindo-se os preceitos da Lei das Sociedades por Ações e os "princípios de contabilidade geralmente aceitos". Para atender à legislação tributária, ou outras exigências feitas à empresa que determinem critérios contábeis diferentes dos da Lei das Sociedades por Ações ou dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devem ser adotados registros auxiliares à parte.

Dessa forma, a contabilização efetiva e oficial ficaria inteiramente desvinculada da legislação do Imposto de Renda e outras, o que representa, sem dúvida, um avanço considerável. Isto não significa que a Contabilidade oficial deva ser inteiramente diferente dos critérios fiscais, já que quanto mais próximos os critérios fiscais dos contábeis tanto melhor. Todavia, essa disposição foi incluída na Lei das Sociedades por Ações com o objetivo de permitir a elaboração de demonstrações contábeis corretas, sem prejuízo da elaboração de declaração do Imposto de Renda, usufruindo-se de todos os seus benefícios e incentivos e, ao mesmo tempo, respeitando-se todos os seus limites.

Mas a prática mostrou-se muito diferente. Nas edições anteriores fomos severamente críticos da postura da Receita Federal que acabou inviabilizando a efetiva aplicação do preconizado pela Lei das S.A., e também criticamos alguns outros órgãos.

Mas, agora, levantamo-nos e aplaudimos o Executivo e o Legislativo pelas modificações introduzidas que estão conduzindo à efetiva independência da Contabilidade como instrumento informativo para fins principalmente dos usuários externos, e dentre eles **aplaudimos especificamente a Secretaria da Receita Federal Brasileira pela sua atual postura**.

1.3 Resumo das demonstrações contábeis e outras informações

O conjunto de informações que deve ser divulgado por uma sociedade por ações representando sua "prestação de contas" abrange o Relatório de Administração, as Demonstrações Contábeis e as Notas Explicativas que as acompanham, o Relatório dos Auditores Independentes (se houver), o Parecer do Conselho Fiscal e o relatório do Comitê de Auditoria (se existirem).

A seguir, será apresentado um resumo desse conjunto de informações, o qual será detalhado ao longo deste livro.

1.3.1 Relatório da administração

Não faz parte das demonstrações contábeis propriamente ditas, mas a lei exige a apresentação desse relatório, que deve evidenciar os negócios sociais e principais fatos administrativos ocorridos no exercício, os investimentos em outras empresas, a política de distribuição de dividendos e de reinvestimento de lucros etc.

No caso das companhias abertas, a CVM dá orientação específica sobre esses e outros tantos tópicos de relevo para terceiros. Por sua importância, mesmo não sendo específica, sugere-se que a empresa avalie a Instrução nº 480/09 da CVM, emitida em 7 de dezembro de 2009, para preparar seu Relatório de Administração. As referências à divulgação de riscos são de suma importância.

1.3.2 Balanço Patrimonial (BP)

1.3.2.1 Classificação das contas

O balanço tem por finalidade apresentar a posição financeira e patrimonial da empresa em determinada data, representando, portanto, uma posição estática.

Conforme o art. 178 da Lei nº 6.404/76, "no balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia".

Conforme as intitulações da lei, o balanço é composto por três elementos básicos:

BALANÇO PATRIMONIAL	
ATIVO	PASSIVO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

ATIVO – Compreende os recursos controlados por uma entidade e dos quais se esperam benefícios econômicos futuros.

PASSIVO – Compreende as exigibilidades e obrigações.

PATRIMÔNIO LÍQUIDO – Representa a diferença entre o ativo e passivo, ou seja, o valor líquido da empresa.

Portanto, é importante que as contas sejam classificadas no balanço de forma ordenada e uniforme, para permitir aos usuários uma adequada análise e interpretação da situação patrimonial e financeira. Visando atender a esse objetivo, a Lei nº 6.404/76, por meio dos arts. 178 a 182, definiu como deve ser a disposição de tais contas, seguindo, para o Ativo, a classificação em ordem decrescente de grau de liquidez e, para o Passivo, em ordem decrescente de prioridade de pagamento das exigibilidades, ou seja:

- no Ativo, são apresentadas em primeiro lugar as contas mais rapidamente conversíveis em disponibilidades, iniciando com o disponível (caixa e bancos), contas a receber, estoques, e assim sucessivamente;

- no Passivo, classificam-se em primeiro lugar as contas cuja exigibilidade ocorre antes.

Dentro desse conceito geral, os §§ 1º e 2º do art. 178 determinam a segregação do Ativo e do Passivo nos seguintes grupos:

BALANÇO PATRIMONIAL	
ATIVO	**PASSIVO + PATRIMÔNIO LÍQUIDO**
ATIVO CIRCULANTE	PASSIVO CIRCULANTE
ATIVO NÃO CIRCULANTE	PASSIVO NÃO CIRCULANTE
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	PATRIMÔNIO LÍQUIDO:
INVESTIMENTOS	CAPITAL SOCIAL
IMOBILIZADO	RESERVAS DE CAPITAL
INTANGÍVEL	AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL
	RESERVAS DE LUCROS
	AÇÕES EM TESOURARIA
	PREJUÍZOS ACUMULADOS

Como se verifica, os grupos de contas apresentados foram dispostos dentro do critério do grau de liquidez mencionado. Dentro de cada grupo, a ordem de liquidez e exigibilidade também deve ser mantida.

O Pronunciamento Técnico 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis que segue o padrão internacional, não estabelece ordem ou formato para a apresentação das contas do balanço patrimonial, mas determina que seja observada a legislação brasileira.

1.3.2.2 Critérios de avaliação

Os critérios de avaliação dos ativos e de registro dos passivos são aplicados dentro do regime de competência e, de forma geral, seguem sumariamente a seguinte orientação:

Contas a receber	O valor dos títulos menos estimativas de perdas para reduzi-los ao valor provável de realização.
Aplicações em instrumentos financeiros e em direitos e títulos de crédito (temporário)	Pelo valor justo ou pelo custo amortizado (valor inicial acrescido sistematicamente dos juros e outros rendimentos cabíveis), neste caso ajustado ao valor provável de realização, se este for menor.
Estoques	Ao custo de aquisição ou de fabricação, reduzido por estimativas de perdas para ajustá-lo ao preço de mercado, quando este for inferior. Nos produtos agrícolas e em certas *commodities*, ao valor justo.
Ativo Imobilizado	Ao custo de aquisição deduzido da depreciação, pelo desgaste ou perda de utilidade ou amortização ou exaustão. Periodicamente deve ser feita análise sobre a recuperação dos valores registrados. Os ativos biológicos, ao valor justo.
Investimentos Relevantes em Coligadas e Controladas (incluindo *Joint Ventures*)	Pelo método da equivalência patrimonial, ou seja, com base no valor do patrimônio líquido da coligada ou controlada proporcionalmente à participação acionária. Quando de controladas, obrigatória a consolidação; quando de *joint ventures*, a consolidação proporcional.
Outros Investimentos Societários	Igual aos instrumentos financeiros, não pode mais ao custo.
Outros Investimentos	Ao custo menos estimativas para reconhecimento de perdas permanentes. Se propriedade para investimento, pode ser ao valor justo
Intangível	Pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização, quando aplicável, ajustado ao valor recuperável se este for menor.
Exigibilidades	Pelos valores conhecidos ou calculáveis para as obrigações, encargos e riscos, incluindo o Imposto de Renda e dividendos obrigatórios propostos. Para certos instrumentos financeiros, como a maioria dos empréstimos e financiamentos sujeitos a atualização monetária ou pagáveis em moeda estrangeira, pelos valores atualizados até a data do balanço e ajustados por demais encargos, como juros (custo amortizado). Para certos outros instrumentos financeiros, pelo valor justo.
Patrimônio Líquido	Valor residual composto por dois grandes conjuntos: transações com os sócios (divididas em capital e reservas de capital), e resultados abrangentes (estes últimos divididos em reservas de lucros – ou prejuízos acumulados – e outros resultados abrangentes). Mas seus componentes, com raras exceções, não têm critério próprio de avaliação, dependendo dos critérios de avaliação atribuídos aos ativos e passivos.

Tanto os elementos do ativo não circulante quanto os do passivo não circulante devem ser ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

1.3.3 Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) e Demonstração do Resultado Abrangente (DRA)

a) FORMA DE APRESENTAÇÃO

A Lei nº 6.404/76 define o conteúdo da Demonstração do Resultado do Exercício, que deve ser apresentada na forma dedutiva, com os detalhes necessários das receitas, despesas, ganhos e perdas e definindo claramente o lucro ou prejuízo líquido do exercício, e por ação, sem confundir-se com a conta de Lucros Acumulados, onde é feita a distribuição ou alocação do resultado.

O Pronunciamento Técnico CPC 26(R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis –, aprovado pela Deliberação CVM nº 676/11 e tornado obrigatório para as demais sociedades pela Resolução CFC nº 1.376/11, determina a adoção de duas demonstrações: a do resultado do exercício e a do resultado abrangente. A entidade deve apresentar todos os itens de receita e despesa realizados no período dentro da tradicional Demonstração do Resultado do Exercício. As demais variações do patrimônio líquido (reservas de reavaliação, certos ajustes de instrumentos financeiros, variações cambiais de investimentos no exterior e outros), que poderão transitar no futuro pelo resultado do período ou irem direto para Lucros ou Prejuízos Acumulados, são apresentadas como Outros Resultados Abrangentes dentro da Demonstração do Resultado Abrangente do período; esta última corresponde à soma do resultado do período com os outros resultados abrangentes. Ela não faz parte do conjunto de demonstrações contábeis exigido pela Lei Societária, porém foi incluída pelo CPC em decorrência das mudanças advindas da convergência às normas internacionais.

O resultado abrangente *é a mutação que ocorre no patrimônio líquido durante um período que resulta de transações e outros eventos que não derivados de transações com os sócios na sua qualidade de proprietário*, ou seja, é o resultado do exercício acrescido de ganhos ou perdas que eram reconhecidos direta e temporariamente na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

Para a Demonstração do Resultado Abrangente, a entidade pode optar por apresentá-la separadamente ou dentro das mutações do patrimônio líquido.

b) CLARA DEFINIÇÃO DE LUCRO LÍQUIDO

A lei define com clareza, por meio da Demonstração do Resultado do Exercício, o conceito de lucro líquido, estabelecendo os critérios de classificação de certas despesas.

De fato, o lucro ou prejuízo líquido apurado nessa demonstração é o que se pode chamar de lucro dos acionistas, pois, além dos itens normais, já se deduzem como despesas o Imposto de Renda e as participações sobre os lucros a outros que não os acionistas, de forma que o lucro líquido demonstrado é o valor final a ser adicionado ao patrimônio líquido da empresa que, em última análise, pertence aos acionistas, ou é distribuído como dividendo.

c) REGIME DE COMPETÊNCIA

As receitas e despesas são apropriadas ao período em função de sua incorrência e da vinculação da despesa à receita, independentemente de seus reflexos no caixa.

A Lei das Sociedades por Ações não admite exceções.

d) CLASSIFICAÇÃO

O resultado é subdividido em alguns tópicos como: lucro bruto, lucro operacional (lembrar que na regra internacional não existe a denominação lucro operacional), participações no resultado, impostos e participações sobre o lucro e resultado líquido e resultado das operações descontinuadas.

Quanto à apresentação das despesas na DRE do período, o CPC 26(R1) faculta à entidade a classificação baseada na natureza das despesas ou em sua função na entidade.

Cada método de apresentação tem suas vantagens. A classificação pelo método da natureza da despesa é mais simples de aplicar porque não são necessárias alocações de gastos às funções. Já o método da função da despesa proporciona aos usuários informações mais relevantes do que a classificação de gastos por natureza, porém a alocação das despesas às funções pode envolver alocações arbitrárias. Pelo fato de a informação sobre a natureza das despesas ser útil para a previsão de futuros fluxos de caixa, o CPC 26 exige a divulgação adicional quando for usada a classificação com base no método da função das despesas. Mas a lei brasileira exige a classificação pela função (custo dos produtos vendidos, despesas administrativas, despesas financeiras etc.)

1.3.4 Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) e de Lucros ou Prejuízos Acumulados

A Lei das Sociedades por Ações aceita uma ou outra; a primeira é mais completa e uma de suas colunas é a dos lucros ou prejuízos acumulados.

Evidencia a mutação do patrimônio líquido em termos globais (novas integralizações de capital, resultado do exercício, ajustes de exercícios anteriores, dividendos, ajuste de avaliação patrimonial etc.) e em termos de mutações internas (incorporações de reservas ao capital, transferências de lucros acumulados para reservas e vice-versa etc.).

Na coluna (ou Demonstração, se for o caso) de Lucros Acumulados, é feita toda a destinação do resultado do exercício. Assim, a formação do lucro é na Demonstração do Resultado e sua destinação (ou compensação com reservas, se houver prejuízo) é nessa coluna ou demonstração.

Mas com o CPC 26(R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis –, só restou a oportunidade da apresentação da demonstração das mutações do patrimônio líquido.

1.3.5 Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR)

Essa demonstração, que era obrigatória para muitas empresas, agora não mais, procura evidenciar as origens de recursos que ampliam a folga financeira de curto prazo (ou o capital circulante líquido, numa linguagem mais técnica) e as aplicações de recursos que consomem essa folga.

As origens de recursos são subdivididas em: geradas pela própria empresa por suas operações e obtidas dos sócios e emprestadas a longo prazo de terceiros. As aplicações incluem a destinação para dividendos, as aplicações em ativos imobilizados e intangíveis e de longo prazo e as utilizações para devolução dos empréstimos tomados a longo prazo de terceiros ou sua transferência para o Circulante.

Há algum tempo já se percebia, no mundo, a tendência de substituição da Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos pela Demonstração dos Fluxos de Caixa.

Com a alteração da Lei Societária pela Lei nº 11.638/07, a Demonstração dos Fluxos de Caixa passou a compor o elenco das demonstrações obrigatórias, em substituição à Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos.

1.3.6 Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)

A Demonstração dos Fluxos de Caixa visa mostrar como ocorreram as movimentações de disponibilidades em um dado período de tempo. Essa demonstração é obrigatória pela Lei das Sociedades por Ações, e o CFC a tornou obrigatória para todas as demais sociedades.

Divide todos os fluxos de entrada e saída de caixa em três grupos: os derivados das atividades operacionais, das atividades de investimento e das atividades de financiamento.

1.3.7 Demonstração do Valor Adicionado (DVA)

A DVA tem como objetivo principal informar o valor da riqueza criada pela empresa e a forma de sua distribuição. Não deve ser confundida com a Demonstração do Resultado do Exercício, pois esta tem suas informações voltadas quase que exclusivamente para os sócios e acionistas, principalmente na apresentação do lucro líquido, enquanto a DVA está dirigida para a geração de riquezas e sua respectiva distribuição pelos fatores de produção (capital e trabalho) e ao governo.

A Demonstração do Valor Adicionado (DVA) não era obrigatória no Brasil, até a promulgação da Lei nº 11.638/07, que introduziu alterações à Lei nº 6.404/76, tornando obrigatória, para as companhias abertas, sua elaboração e divulgação como parte das demonstrações contábeis divulgadas ao final de cada exercício.

Antes de se tornar obrigatória para companhias abertas, a DVA era incentivada e sua divulgação apoiada pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Ela não faz parte das demonstrações obrigatórias previstas nas normas internacionais de contabilidade.

1.3.8 Demonstrações comparativas

A Lei das Sociedades por Ações obriga à comparação das demonstrações contábeis dos dois exercícios.

Infelizmente não se cuidou de obrigar à plena atualização das demonstrações referentes aos exercícios comparados, considerando o efeito da inflação.

O grande objetivo da comparação é que a análise de uma empresa é feita sempre com vista no futuro. Por isso, é fundamental verificar a evolução passada, e não apenas a situação de um momento.

No caso de ajustes serem reconhecidos retrospectivamente ou de reclassificação de itens nas demonstrações contábeis, devem ser apresentados, no mínimo, três balanços patrimoniais relativos:

a) ao término do período corrente;

b) ao término do período anterior; e

c) ao início do mais antigo período comparativo apresentado, se afetado.

1.3.9 Consolidação das demonstrações contábeis

Além dos aprimoramentos no método de avaliação dos investimentos, a lei exige que, complementarmente às demonstrações contábeis normais, sejam apresentadas demonstrações contábeis consolidadas da investidora com suas controladas.

Essa exigência é requerida, por Lei, somente para as Companhias Abertas e para os Grupos de Sociedade que como tais se enquadrarem dentro da nova lei. Assim, as Companhias Fechadas ou os conjuntos de empresas que não se formalizarem como Grupos de Sociedades não têm essa obrigatoriedade do ponto de vista legal. Porém, as normas internacionais obrigam à consolidação toda vez em que existe investimento em controlada, e isso foi seguido pelo CPC no Brasil, pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Assim, não restam mais alternativas de não consolidação quando de investimento em controlada, a não ser em situações especialíssimas e quase inexistentes, como será visto no capítulo próprio.

Atenção especial às situações de SPEs (sociedades de propósito específico), porque podem estar obrigadas à consolidação mesmo quando não controladas de direito, mas sim de fato.

No caso de investimentos em empreendimentos controlados em conjunto (*joint venture*), quando nenhuma entidade detinha o controle individualmente, mas exercia em conjunto, até 2012 era obrigatória, pelo CPC, a consolidação proporcional, e não a integral.

1.3.10 Demonstrações contábeis "separadas"

O Pronunciamento Técnico CPC 35(R2) – Demonstrações Separadas, criou essa novidade no Brasil, trazendo-a das normas internacionais. Não se trata das demonstrações individuais, e sim de um conjunto especial de demonstrações quando os investimentos em controladas, em controladas em conjunto (*joint ventures*) e em coligadas não representam muito adequadamente o valor desses investimentos.

Isso ocorre quando o conjunto de tais investimentos é muito mais uma carteira, um portfólio, de investimentos, do que um conjunto destinado a constituir um todo agindo em razoável complementação um do outro.

Se uma empresa cria uma controlada para funcionar como uma distribuidora de seus produtos, é um complemento de atuação, e ambas, consolidadas, evidenciam muito melhor a situação desse grupo econômico, mesmo que pequeno. Mas se uma empresa investe em duas outras apenas pela oportunidade de negócio, avaliá-los ao valor contábil pode nada representar quanto à forma como os controladores e a gestão olham o negócio; nesse caso é melhor a evidenciação desses investimentos pelo seu valor justo, basicamente pelo seu valor de mercado, quando disponível; pode até ser preferível, na ausência de valor justo, mostrá-los ao custo e só reconhecer resultado quando do recebimento de dividendos ou de venda do investimento.

As demonstrações separadas não substituem as demais e não são obrigatórias, mas podem ser apresentadas em adição às demais.

1.3.11 Notas explicativas

As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas, quadros analíticos ou outras demonstrações contábeis necessárias à plena avaliação da situação e da evolução patrimonial da empresa.

A lei enumera o mínimo dessas notas e induz à sua ampliação quando for necessário para o devido "esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício".

Nesse mínimo incluem-se divulgar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis aplicadas, divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações contábeis, descrição dos critérios de avaliação dos elementos patrimoniais e das práticas contábeis adotadas, dos ajustes dos exercícios anteriores, reavaliações, ônus sobre ativos, detalhamentos das dívidas de longo prazo, do capital e dos investimentos relevantes em outras empresas, eventos subsequentes importantes após a data do balanço etc.

1.3.12 Parecer do Conselho Fiscal

É importante lembrar que a Lei brasileira não obriga à publicação do Parecer do Conselho Fiscal; quando este existir, tal parecer precisa ser oferecido à Assembleia Geral dos acionistas, mas sua publicação é optativa. A prática demonstra que ele é publicado na maioria das vezes em que existe, demonstrando a importância desse trabalho e a ampliação dos conceitos de governança corporativa.

1.3.13 Relatório do comitê de auditoria

Da mesma forma que o Parecer do Conselho Fiscal, a lei brasileira não obriga à publicação do relatório do

PRÉVIA GRATUITA · OFERTA POR TEMPO LIMITADO

Você chegou ao fim desta prévia.

Continue lendo "Manual de Contabilidade Societária"
e mais de 1 milhão de livros — de graça por 30 dias.

★★★★★ Mais de 1 milhão de leitores já aproveitam

Com o Kindle Unlimited, sua leitura não tem fim:

- **Leia à vontade** — explore mais de 1 milhão de títulos sem pagar por livro.
- **Leve para qualquer lugar** — baixe o app gratuito e leia onde e quando quiser.
- **Em qualquer tela** — celular, tablet, computador ou Kindle — você escolhe.
- **Grandes autores** — best-sellers e novos talentos, inclusive títulos em inglês.

COMEÇAR MEUS 30 DIAS GRÁTIS

Cobrança só após o período grátis.

Pagamento seguro · Acesso imediato · Cancele quando quiser

Não precisa ter um Kindle: baixe o app gratuito e comece a ler agora.

Se não quiser ler no aplicativo Kindle, compre o livro **clicando aqui.**